

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

Реформування податку на додану вартість у сільському господарстві

Постановка проблеми. Податковий механізм є особливим інструментом державного регулювання економіки, оскільки забезпечує оперативний вплив на економічні процеси. Це, зокрема, стосується регулювання темпів підприємницької активності та інфляції, формування належного інвестиційного клімату та рівня доходів окремих груп учасників економічних відносин.

Важлива роль у системі фіскальних регуляторів економічних процесів держави належить універсальному акцизу, найпоширенішою формою якого є податок на додану вартість (ПДВ). Вітчизняна специфіка застосування даної податкової форми проявляється в особливих режимах його справляння та адміністрування. До складу останніх можна віднести систему електронного адміністрування податку (СЕА ПДВ), що направлена на унеможливлення маніпуляцій із сумами податку, належними бюджету, а також спеціальний режим справляння ПДВ у сільському господарстві (режим ПДВ-аккумуляції), направлено на підтримку розвитку агропромислового виробництва [14]. Зазначені режими є унікальними й у відповідному вигляді не застосовуються в європейській практиці.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблеми функціонування універсального акцизу в сільському господарстві досліджували багато вчених, серед яких варто виділити В. Березовського [1], Р. Бірда [15], М. Белджи [16], Х. Віна [20], Д. Вільямсона [21], Г. Гончаренко [2], Р. Дарста [17], Л. Ебрілліа [18], Ю. Лупенка [3], В. Парнюка [4], О. Прокопчук [8], М. Рудую [9],

Н. Сеперович [10], Н. Сидорову [11], А.Тайта [19] та інших. Проте, незважаючи на численні публікації з даної теми, до цього часу відсутні науково обгрунтовані моделі функціонування універсального акцизу в сільському господарстві в умовах припинення дії спеціального режиму справляння ПДВ.

Мета статті – опрацювання методологічних засад функціонування універсального акцизу в сфері агропромислового виробництва (АПВ) в умовах реформування спеціального режиму оподаткування операцій з постачання сільськогосподарської продукції.

Виклад основних результатів дослідження. Як показує європейський досвід, сільське господарство потребує застосування зваженої політики державного протекціонізму. З урахуванням цього щодо аграрної галузі свого часу були запроваджені спеціальні режими справляння ПДВ у сферах виробництва та переробки сільгосппродукції, відомі як ПДВ-аккумуляція та ПДВ-дотування [12].

Специфічність податкового інструментарію у сільському господарстві України визначається комплексом причин, основними серед яких слід визнати відсутність дієвих механізмів державної підтримки сільгосптоваровиробників за рахунок інших фінансових інструментів і низьку ефективність податкового адміністрування у галузі.

Спеціальні режими оподаткування операцій з постачання сільгосппродукції відіграли позитивну роль у розвитку аграрної галузі, подоланні його збитковості, зростанні обсягів агропромислового виробництва, експорту сільськогосподарської продукції та рівня доходів сільгосппідприємств.

Проте наявні суперечності, притаманні спеціальному режиму справляння ПДВ у сфері АПВ, визначають необхідність реформування механізму функціонування спецрежиму справляння ПДВ із сільгосп-підприємств. Застосування даного фінансового інструменту, поряд із очевидними перевагами у вигляді зростання доходності сільгоспдіяльності, має й суттєві недоліки. Серед останніх варто відзначити порушення ринкової мотивації сільгосп-підприємств, дискримінацію суб'єктів господарювання, що позбавлені такої підтримки (представників малого аграрного бізнесу), негативний вплив на прийняття інвестиційних рішень [13].

Застосування спецрежиму справляння ПДВ позбавило державу можливості впливу на формування раціональної структури аграрного сектору економіки. За роки функціонування спецрежимів оподаткування втрачено багатопрофільність сільгосп-підприємств, яка була притаманна колективним агроформуванням пострадянського періоду. Зважаючи на проциклічність ПДВ-підтримки, її залежність від рівня рентабельності відповідної діяльності, сільгосп-підприємства активно позбавляються тваринництва, яке генерує значно менші суми ПДВ-акумуляції, ніж рослинництво (табл. 1).

Як наслідок, частка доходів від тваринництва (без урахування птахівництва, яким займаються, як правило, високоспеціалізовані підприємства) у загальній сумі доходів від основної діяльності сільгосп-підприємств зменшилася за період 1999 – 2014 років майже у п'ять разів – із 36,2 до 7,6 %. При цьому частка сільгосп-підприємств, які не одержували доходів від тваринництва, зросла за відповідний період із 2,8 до 61,3 %. Суттєво знизилася частка сільгосп-підприємств, що утримують поголів'я тварин (зокрема, корів – у 5 разів, ВРХ – у 4,5 раза).

Таким чином, навіть застосування спеціальних податкових режимів не забезпечило стримування негативних тенденцій, що спостерігались із розвитком тваринницької галузі в Україні. Адже сільгосп-підприємства, маючи можливість скористатися перевагами спецрежиму ПДВ як по тваринницькій, так і рослинницькій діяльності, віддають перевагу останній – з огляду на її значно вищу рентабельність. Оскільки прибуток є складовою доданої вартості, відповідно й суми ПДВ-підтримки від виробництва рослинницької продукції є значно вищими, ніж від діяльності у сфері тваринництва (крім птахівництва).

1. Зміна окремих економічних показників діяльності сільгосп-підприємств за період функціонування спецрежиму справляння ПДВ (початок – 1999 рік)

Показники	1999 р.	2014 р.
Втрата багатопрофільності сільгосп-підприємств		
Кількість сільгосп-підприємств, од.	12642	8561
Частка доходів від тваринництва в загальній сумі доходів від основної діяльності (без переробки), %	37,8	19,6
Частка тваринництва у валовій продукції сільського господарства (по сільгосп-підприємствах), %	34,8	24,1
Частка продукції птахівництва у валовій продукції тваринництва у с.-г. підприємствах, %	14,2	61,2
Частка доходів від тваринництва (без птахівництва) в загальній сумі доходів від основної діяльності (без переробки), %	32,4	7,6
Частка с.-г. підприємств, які не отримували доходів від тваринництва, %:		
у загальній кількості с.-г. підприємств	2,8	61,3
у загальних доходах с.-г. підприємств	1,8	44,5
Частка с.-г. підприємств із доходами від тваринництва у діапазоні 17-83 %, %:		
у загальній кількості с.-г. підприємств	73,8	14,2
у загальних доходах с.-г. підприємств	73,1	17,6
Частка с.-г. підприємств із доходами від тваринництва у діапазоні 25-75 %, %:		
у загальній кількості с.-г. підприємств	54,8	10,2
у загальних доходах с.-г. підприємств	55,0	12,1

Зменшення поголів'я с.-г. тварин у с.-г. підприємствах		
<i>Частка сільгоспідприємств, що утримували поголів'я с.-г. тварин, %:</i>		
ворів - понад 50 гол	80,1	16,7
ВРХ - понад 100 гол	83,4	18,5
свиней - понад 100 гол	50,1	15,7
<i>Поголів'я с.-г. тварин, утримуване сільгоспідприємствами, тис. гол.:</i>		
корови	2905	529
ВРХ (без корів)	5634	871
свині	4284	3733
Зменшення сільськогосподарської зайнятості		
Зайняте населення у галузі сільського господарства, тис. осіб	4926,8	3091,4
Чисельність працівників с.-г. підприємств, тис. осіб	2615,0	524,7
у т.ч.: у рослинництві	1375	389
у тваринництві	1240	125
Частка працівників с.-г. підприємств по відношенню до зайнятого населення у галузі сільського господарства, %	53,1	17,0
Частка працівників с.-г. підприємств, зайнятих у тваринництві, по відношенню до заг. чисельності працівників с.-г. підприємств, %	47,4	23,8
<i>Припадає працівників сільгоспідприємств, осіб, із розрахунку на:</i>		
100 га с.-г. угідь	8,3	2,3
100 га ріллі у рослинництві	5,4	1,8
1 умовну голову	0,17	0,03
Зміни у структурі сільськогосподарського землекористування:		
<i>частка окремих груп землекористувачів у загальній площі с.-г. угідь, %:</i>		
«класичних» сільгоспідприємств (колишніх КСП)	81,1	35,2
представників агрохолдингів	0,0	17,2
господарств населення (землі для товарного виробництва)	12,1	41,1
малих сільгоспідприємств та фермерських господарств	6,8	6,5

Джерело: Складено за даними ДССУ.

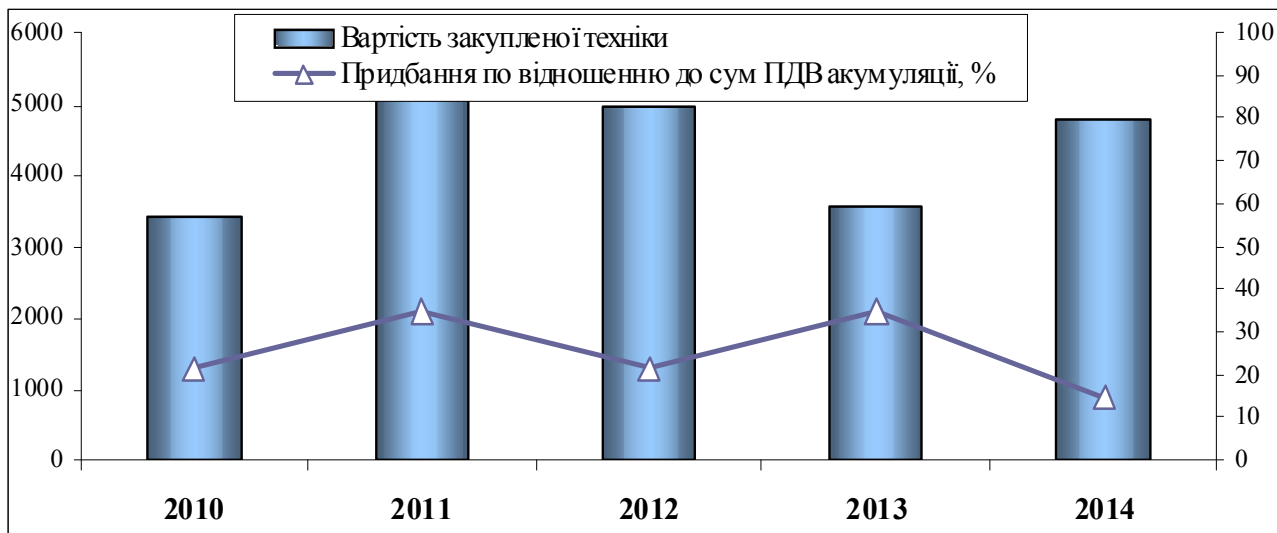
Отже, діючий механізм справляння ПДВ стимулює сільгоспідприємства до вибору рентабельніших видів діяльності – за рахунок сум ПДВ-акумуляції дохідність таких операцій ще більше зростає, забезпечуючи сільгоспідприємствам по окремих видах сільгоспдіяльності надприбутки.

Спеціальні режими оподаткування, в тому числі й справляння ПДВ, розроблялись під іншу структуру сільського господарства. Враховуючи суттєву її зміну, практика справляння ПДВ у галузі потребує реформування, насамперед у частині усунення диспропорцій при оподаткуванні різних категорій товаровиробників і різних видів сільгоспдіяльності.

Крім того, варто звернути увагу також на недостатню правову регламентацію використання сум ПДВ-підтримки. Нормами ПКУ передбачено, що суми ПДВ, нараховані на вартість поставок сільгосппродукції, повністю залишаються у розпорядженні сільгоспідприємств для відшкодування сум податку, сплачених постачальникам при придбан-

ні виробничих ресурсів, а за наявності позитивного залишку – для інших виробничих цілей, без конкретно визначеного цільового спрямування. Відповідно, не всі суми ПДВ-підтримки є джерелом інвестиційного забезпечення – більша їх частина спрямовується на фінансування поточних витрат. Внаслідок цього стимулююча спрямованість спецрежиму ПДВ суттєво знижується (рис.).

Як видно з рисунка, вартість закупленої сільгоспідприємствами сільгосптехніки по відношенню до сум ПДВ-підтримки коливається у межах 21–35 % (за винятком, 2014 року, в якому відбулося зниження до 15 %). Отже, сільгоспідприємства витрачають частину сум ПДВ-підтримки (фактично – державні фінансові ресурси) на фінансування власних поточних потреб, які повинні були б покриватись власними коштами. При цьому, прибуток від сільгоспдіяльності виводиться із галузі, а в окремих випадках – і за межі країни, послаблюючи її фінансовий потенціал.



Вартість закупленої сільгосп підприємствами сільгосптехніки по відношенню до сум ПДВ-підтримки за рахунок спецрежиму ПДВ

Джерело: Складено за даними ДФСУ та ДССУ.

Варто відзначити, що останніми роками спецрежиму справляння ПДВ притаманні ті ж недоліки, що й бюджетній підтримці. Проведений аналіз розподілу суб'єктів спецрежиму ПДВ та сум ПДВ-підтримки за обсягами доходів від основної діяльності показав, що у 2013 році частка суб'єктів спецрежиму ПДВ із доходами від основної діяльності понад 50 млн грн становила менше 4 % у загальній кількості суб'єктів спецрежиму ПДВ. При цьому частка таких суб'єктів у загальних сумах ПДВ-підтримки становила майже 57 %, у 1,3 раза перевищуючи частку інших 96 % суб'єктів спецрежиму ПДВ.

Сільгосп підприємства, асоційовані з іншими господарськими структурами, мають більше можливостей щодо використання переваг спецрежиму справляння ПДВ, зокрема, за рахунок маніпулювання цінами в умовах відсутності належного контролю за трансфертним ціноутворенням у частині ПДВ. Внаслідок застосування оптимізаційних схем, держава втрачає надходження ПДВ не лише від аграрної галузі, а й від суміжних галузей, зокрема переробки і торгівлі, які «перекидають» частину власних ПДВ-зобов'язань на контрольований сільгосп підрозділ.

При застосуванні спецрежимів оподаткування, а фактично – звільненні від сплати ключових податків (ПДВ та податку на прибуток), відсутності практично будь-якого зв'язку між обсягами / рентабельністю діяльності й податковими зобов'язаннями – аг-

рарний сектор розглядається як своєрідний офшор. Останній обумовлює подвійну втрату податкових надходжень: як від застосування спецрежиму ПДВ для сільгосп діяльності, так і від застосування оптимізаційних схем вертикально інтегрованими структурами та відсутності законодавчої можливості проведення належного контролю за трансфертним ціноутворенням.

Враховуючи це, у представників міжнародних фінансових організацій, які надають фінансову підтримку Україні, сформувалася негативна позиція щодо спецрежимів оподаткування сільгосп підприємств. Вони вважають, що застосування спецрежимів оподаткування зумовлює суттєві бюджетні втрати, не забезпечуючи при цьому належного економічного ефекту для розвитку аграрної галузі. Як наслідок, представниками МВФ наголошується на необхідності переведення сільгосп підприємств на загальну систему справляння ПДВ. Враховуючи це, уряд буде вимушений поширити дію загального режиму оподаткування ПДВ на аграрний сектор згідно з міжнародною практикою справляння податку, адже виконання відповідної вимоги є одним із «структурних маячків» для продовження співпраці з МВФ. За розрахунками, такий захід забезпечить додаткові доходи держбюджету на рівні 0,3 % від ВВП.

Недоліки діючої моделі справляння ПДВ у сільському господарстві зумовили розробку нових законодавчих ініціатив у сфері оподат-

кування. Причому позиції щодо напрямів реформування режиму справляння ПДВ для сільгоспідприємств суттєво розділилися: народні обранці [6] наполягали на збереженні спецрежиму лише для тваринництва, тоді як представники уряду вважали доцільним повне його скасування й переведення на загальну систему справляння ПДВ усіх без винятку сільгоспідприємств [7].

На нашу думку, запропонована Мінфіном [7] реформа шляхом повного скасування спецрежиму справляння ПДВ, без запровадження будь-яких компенсаторних заходів у частині бюджетної підтримки розвитку сільського господарства, є неприйнятною, враховуючи, що:

за рахунок дії спецрежимів оподаткування для сільгоспідприємств останніми роками забезпечується понад 95 % загальних обсягів державної підтримки галузі, в результаті чого суттєво зростає конкурентоспроможність сільгосппродукції на внутрішньому та світовому ринках і забезпечується стабільний фінансовий стан сільгоспідприємств [14];

ефективної інструментарію прямої бюджетної підтримки в Україні не розроблено, наявні заходи підтримки є несистемними та суттєво не впливають на діяльність сільгосптоваровиробників;

використання непрямой державної фінансової підтримки за рахунок застосування спеціальних режимів оподаткування не суперечить правилам СОТ, тоді як в обсягах прямої бюджетної підтримки Україна обмежена – при цьому відношення сум дозволеного ліміту прямої бюджетної підтримки по відношенню до сум ПДВ-підтримки становило у 2013 році – 26 %, у 2014-му – 16, у 2015 році, за прогнозами, – не перевищить 11 %;

застосування спецрежиму справляння ПДВ поряд із невідшкодуванням даного податку при експорті сільгосппродукції є своєрідним запобіжником, який не дає можливості врівноваження зовнішніх і внутрішніх цін на таку продукцію, що особливо актуально в умовах значної девальвації національної валюти – відповідно усунення такого запобіжника спровокує зростання цін на сільгосппродукцію та продовольство, підвищення загального рівня інфляції в країні, що негативно позначиться на добробуті громадян, особливо осіб з низьким рівнем доходів;

дочасна зміна умов оподаткування сільгоспідприємств негативно позначиться на інвестиційній активності, спричинить зменшення обсягів виробництва й валової доданої вартості в галузі в найближчій перспективі;

відміна дії спецрежимів оподаткування буде суттєвою перешкодою на шляху успішної євроінтеграції сільського господарства України в європейський економічний простір унаслідок зменшення конкурентних можливостей у зв'язку із набуттям з 1 січня 2016 року чинності економічної частини Угоди про Асоціацію між Україною та Європейським Союзом – особливо важливою така підтримка є в перший рік дії даної Угоди.

Враховуючи наявні наукові напрацювання й законодавчі ініціативи, можливими напрямками реформування спецрежиму справляння ПДВ для сільгоспідприємств є:

1) повне скасування дії спецрежиму ПДВ, відновлення відшкодування ПДВ при експорті сільгосппродукції, перехід на систему бюджетного дотування окремих галузей сільського господарства, які потребують такої підтримки (із перехідним періодом протягом одного року);

2) вибіркове застосування спецрежиму ПДВ: повне скасування для рослинництва; збереження для тваринництва (як окремий варіант – скасування для птахівництва);

3) збереження можливості застосування спецрежиму ПДВ лише для сільгоспідприємств, що відповідають визначеним критеріям (за площею сільгоспугідь та обсягами поставок сільгосппродукції);

4) збереження можливості застосування спецрежиму ПДВ лише за умови спеціального використання акумульованих сум податку – спрямування їх лише на розвиток тваринництва й на фінансування інвестицій;

5) збереження можливості застосування спецрежиму ПДВ із посиленням податкового контролю за оптимізаційними схемами та централізацією частини сум ПДВ-підтримки (на фінансування спеціальних програм розвитку сільського господарства або потреб соціального розвитку сільських територій);

6) повне скасування дії спецрежиму ПДВ для сільгоспідприємств і відновлення дії режиму ПДВ-дотацій для переробних під-

приємств, крім того запровадження пониженої ставки ПДВ на тваринницьку продукцію;

7) збереження можливості застосування спецрежиму ПДВ для усіх сільгоспприємств та поширення режиму звільнення від справляння ПДВ на поставки усіх видів с.-г. продукції груп 1-24 УКТ ЗЕД, при виробництві яких використовувався спецрежим ПДВ (зокрема, на поставки сої, олії й продукції птахівництва, які нині оподатковуються за нульовою ставкою).

Оцінку наслідків зміни механізму справляння ПДВ варто здійснювати з огляду на інтереси усіх економічних суб'єктів: сільгоспприємств – у частині зміни рівня доходів (по окремих видах агробізнесу); держави – в частині зміни рівня бюджетних надходжень; економіки у цілому – в частині стримування інфляційних процесів, зміни цін на продовольчі товари (інтереси споживачів), оптимізації структури агропромислового виробництва, забезпечення розвитку сільських територій (табл. 2).

2. Ефекти від реалізації моделі «Повне скасування дії спецрежиму ПДВ, відновлення відшкодування ПДВ при експорті сільгосппродукції»

Інтереси сільгоспприємств	
<i>Плюси (позитив):</i>	<i>Мінуси (негатив):</i>
1. Додаткові доходи виробників експорторієнтованих культур, по яких нині відсутнє ПДВ-відшкодування при експорті (1001-1008, 1205-1206) – за рахунок підвищення ціни на частину суми ПДВ, яка повинна відшкодуватися із бюджету	1. Зниження доходів на частку ПДВ-аккумуляції та зниження рівня рентабельності діяльності
2. Розвиток ринків низькомаржинальних продуктів та зростання ринкової частки окремих категорій виробників, які або взагалі не мали переваг від застосування спецрежиму ПДВ (дрібні товаро-виробники), або відповідний ефект був значно нижчим, ніж при виробництві високомаржинальних культур та у холдингових структурах	2. Збільшення потреби у кредитних ресурсах плюс додаткові витрати на сплату відсотків банкам
	3. Збільшення потреби у держфінпідтримці, яка по факту буде меншою від заявленої на адмінвитрати (не менше 25 %)
	4. Відмова від окремих напрямів діяльності, передусім тваринництва (без ПДВ-підтримки та внаслідок зростання вартості кормів така діяльність буде нерентабельною)
	5. Здорожчання вартості кормів, що спричинить зменшення доходів від тваринництва (ціни визначаються купівельною спроможністю населення і не можуть суттєво зрости), щоб компенсувати підвищену вартість кормів
Інтереси бюджету	
<i>Плюси (позитив):</i>	<i>Мінуси (негатив):</i>
1. Додаткові надходження від справляння ПДВ із сільгоспприємств (обсяг надходжень може бути меншим від задекларованого як ПДВ-аккумуляція – внаслідок відмови від оптимізаційних схем агрохолдингами)	1. Необхідність бюджетного відшкодування ПДВ при експорті тих с.-г. культур, ПДВ по яких у 2015 р. не відшкодувався (1001-1008, 1205-1206)
2. Вирівнювання умов господарювання для різних категорій с.-г. товаровиробників, що зумовлює зменшення потреби у держфінпідтримці (останніми роками підтримка суб'єктам малого аграрного бізнесу не надавалася, тому переваги для держави фактично відсутні)	2. Необхідність надання держфінпідтримки суб'єктам, що проводять діяльність у галузях, які є переважно збитковими, проте мають суспільну значимість
Інтереси економіки в цілому	
<i>Плюси (позитив):</i>	<i>Мінуси (негатив):</i>
1. Вирівнювання умов господарювання різних категорій товаровиробників, що частково нівелює переваги агресивних бізнес-стратегій агрохолдингів і позитивно впливає на розвиток сільських територій	1. Підвищення цін на сільгосппродукцію (як по експорторієнтованих культурах, так і по тваринницькій продукції), що дає 2 негативні ефекти: а) підвищення загального показника інфляції (індексу споживчих цін); б) здорожчання продовольчих товарів для населення
2. Розвиток дрібних сільгосптоваро-виробників (ОСГ, СФГ) та с.-г. обслуговуючої кооперації внаслідок вирівнювання умов господарювання із сільгоспприємствами-платниками ПДВ	2. Відмова сільгоспприємств від окремих низькомаржинальних видів сільгоспдіяльності, які без ПДВ-підтримки є нерентабельними, передусім - тваринництва (по якому буде подвійний удар – позбавлення ПДВ-аккумуляції та зростання цін на корми), що негативно вплине на пропозицію тваринницької продукції й сільгоспзайнятність.
3. Вирівнювання структури агропромислового виробництва (як по видах продукції, так і по категоріях товаровиробників)	

Джерело: Власні дослідження автора.

Вплив зміни механізму справляння ПДВ на фінансово-господарську діяльність сільгоспідприємств доцільно визначати окремо по таких видах сільгосппродукції: 1) експорто-орієнтованих сільгоспкультурах, по яких відсутнє ПДВ-відшкодування при експорті (це, передусім, пшениця, кукурудза, ячмінь, ріпак); 2) експорто-орієнтованих сільгоспкультурах, по яких здійснюється ПДВ-відшкодування при експорті (напрямую чи у переробленому вигляді: соняшник, соя); 3) інших (неекспорто-орієнтованих) сільгосп культурах (овочах, фруктах, ягодах тощо); 4) тваринницькій продукції в розрізі окремих галузей (скотарство, свинарство, птахівництво), оскільки доцільно розрізняти тваринництво з/без птахівництва (ПДВ при експорті тваринницької продукції відшкодується, проте у значних обсягах експортується лише продукція птахівництва).

Як показують проведені розрахунки, скасування спецрежиму ПДВ різноспрямовано впливатиме на окремі сільгоспідприємства – все залежить від їхньої спеціалізації.

Застосування спеціального режиму справляння ПДВ – «в ув'язці» зі звільненням від ПДВ експортних поставок зернових культур – останніми роками перестало бути вигідним для сільгоспідприємств, що займаються виробництвом переважно експорто-орієнтованих зернових культур – пшениці, ячменю, кукурудзи. При поставці зернових культур на експорт через посередника сільгоспідприємства недоодержували частину доходів унаслідок невідшкодування ПДВ. Відповідні втрати не покривалися повною мірою за рахунок застосування режиму ПДВ-акумуляції, оскільки останній забезпечував формування лише близько 10% додаткових фінансових ресурсів, що є нижчим частки втрачених доходів від зниження закупівельних цін експортерами.

Враховуючи це, для сільгоспідприємств, сконцентрованих переважно на виробництві експорто-орієнтованих зернових культур, по яких відсутнє ПДВ-відшкодування при експорті, скасування спецрежиму ПДВ є вигідним і забезпечить формування додаткових доходів у розмірі не менше 4-5% від наявного їх рівня, включаючи й ресурси ПДВ-підтримки.

По експорто-орієнтованих культурах загалом – крім зернових, це також і технічні культури, при експорті яких ПДВ відшкодувався або напряму (соя), або опосередковано (соняшник) – рішення щодо скасування спецрежиму ПДВ при відновленні ПДВ-відшкодування при експорті є практично нейтральним та не призведе до значних втрат, оскільки останні будуть компенсовані зростанням цін на експорто-орієнтовану продукцію.

При цьому варто враховувати, що в Україні експорто-орієнтовані сільгоспкультури займають більше як 80% у загальній посівній площі сільгоспідприємств; близько 90% – у загальних обсягах їхніх доходів від рослинництва, понад 2/3 – у загальних обсягах доходів (без врахування доходів від птахівництва, які одержує незначна кількість сільгоспідприємств). У майже 80% від загальної кількості великих і середніх сільгоспідприємств доходи від вирощування зазначених експорто-орієнтованих сільгоспкультур займають переважну частку в загальних доходах, а в понад 2/3 від загальної кількості таких сільгоспідприємств доходи від вирощування цих експорто-орієнтованих сільгоспкультур мають понад 75% у загальних доходах.

Разом із тим варто звернути увагу, що в умовах дефіциту державних фінансових ресурсів недоречним виглядає подвійне податкове стимулювання, що здійснюється щодо поставок сої та соняшнику. З одного боку, виробники цих сільгоспкультур залишають ПДВ у своєму розпорядженні, з іншого – їх експортери мають право на відповідне відшкодування з бюджету сум ПДВ, сплачених виробникам і не перерахованих до бюджету. Таке подвійне стимулювання порушує конкурентне середовище в аграрній галузі й ставить у привілейоване становище відповідних суб'єктів господарювання, що займаються виробництвом, переробкою та експортом сої й соняшнику.

Натомість для сільгоспідприємств, які займаються переважно виробництвом неекспорто-орієнтованих видів рослинницької продукції – цукрових буряків, овочів, фруктів, ягід тощо – наслідки від скасування спецрежиму справляння ПДВ будуть відчут-

нішими й негативно позначаються на рівні їхніх доходів. Така сільгосппродукція характеризується, як правило, підвищеним рівнем доданої вартості, відповідно обсяги ПДВ-підтримки для її виробників є відчутнішими. Втрата ПДВ-підтримки може спричинити збитковість виробництва окремих видів неекспорто-орієнтованої рослинницької продукції, що призведе до відмови від такої діяльності з подальшими загрозами для продовольчої безпеки країни.

Найбільших негативних наслідків від скасування спецрежиму ПДВ зазнають сільгосппідприємства, що займаються тваринництвом. З одного боку, вони будуть позбавлені сум ПДВ-аккумуляції, які забезпечують зростання обсягів власних фінансових ресурсів на 8-9%. З іншого боку, внаслідок скасування спецрежиму ПДВ зростуть ціни на зерно, а отже, й на корми, частка яких у витратах тваринництва становить близько 60%. Як наслідок, рівень виробничих витрат тваринницьких підприємств може збільшитися на 7-8%, унаслідок чого виробництво переважної більшості продукції тваринництва у сільгосппідприємствах може стати збитковим, і виробники позбавляться відповідної діяльності.

З іншого боку, внаслідок скасування дії спецрежиму ПДВ буде усунуто наявну податкову дискримінацію сільгосптоваровиробників, які останніми роками були практично позбавлені бюджетної підтримки та при цьому можливості скористатися ресурсами ПДВ-підтримки для них були обмеженими. Йдеться про представників дрібного аграрного бізнесу – особисті селянські господарства (ОСГ) і невеликі фермерські господарства.

Наявність спецрежиму ПДВ для сільгосппідприємств негативно позначається на розвитку малих форм аграрного бізнесу, в тому числі й сімейних ферм та сільськогосподарських обслуговуючих кооперативів, які усунуті від даного виду держфінпідтримки. Аналіз обсягів виробництва сільгосппродукції в розрізі окремих груп сільгосптоваровиробників доводить про те, що майже половина загальних обсягів виробляється товаровиробниками, які не користуються перевагами спецрежиму ПДВ. Особливо значною є частка таких товаровиробників у

обсягах виробництва тваринницької продукції (без урахування птахівництва): у виробництві молока й м'яса ВРХ – понад 75%, свинини – понад 50%. Крім того, представниками малого аграрного бізнесу (передусім, ОСГ), які не користуються перевагами спецрежиму ПДВ, виробляється понад 2/3 вівса, більше половини проса, понад 40 % жита і зернобобових культур.

Скасування спецрежиму ПДВ може дати імпульс для розвитку сільськогосподарської активності у представників малого бізнесу, внаслідок чого їхня частка у загальних обсягах виробництва знову зросте, як це спостерігалось на початку та в середині двохтисячних років. У такому випадку може бути сформована більш збалансована структура аграрного виробництва, яка характеризуватиметься вищою часткою представників малого аграрного бізнесу, особливо у виробництві трудомістких неекспорто-орієнтованих видів сільгосппродукції. Для цього необхідно розробити спеціальні механізми фіскального стимулювання діяльності представників малого аграрного підприємництва.

Важливим аспектом проблеми реформування механізму справляння ПДВ у сільському господарстві є оцінка фіскальних наслідків такого рішення. Проведені розрахунки показують, що скасування спецрежиму ПДВ не зумовить значного зростання доходів держбюджету, проте спровокує інфляційні процеси всередині країни.

Звільнення від ПДВ експортних поставок зернових та технічних культур, що застосовується "у зв'язці" зі спецрежимом ПДВ, є своєрідним запобіжником (аналогом експортного мита), який перешкоджає врівноваженню зовнішніх та внутрішніх цін на зерно. У разі відновлення ПДВ-відшкодування при експорті зернових і технічних культур такий запобіжник зникне й експортні ціни в Україні почнуть врівноважуватися зі світовими цінами. Зростання цін експортних поставок обумовить підвищення цін по внутрішніх поставках – хай із нижчими темпами, проте з очевидною динамікою.

Відновлення ПДВ-відшкодування при експорті – при відміні спецрежиму ПДВ цього уникнути неможливо – негативно позначиться як на доходах бюджету, так і на

цінах на сільгосппродукцію – вони зростуть (прогнозно на 12-15 %).

При оцінці фіскальних наслідків зміни «статус-кво» при оподаткуванні ПДВ операцій з постачання експорто-орієнтованих сільгоспкультур (спецрежим ПДВ – звільнення при експорті), ефект для бюджету визначається двома факторами:

часткою додатної вартості у ціні експорто-орієнтованої сільгосппродукції (або част-

кою матеріальної складової, що зумовлює виникнення вхідного ПДВ);

співвідношенням між внутрішніми й експортними поставками сільгосппродукції (відношенням експортних поставок до загальних обсягів виробництва відповідного виду експорто-орієнтованої сільгосппродукції).

Модель для розрахунку фіскального ефекту від зміни порядку оподаткування ПДВ експортних поставок представлена в табл. 3.

3. Модель розрахунку ефекту від зміни порядку справляння ПДВ при оподаткуванні експортних поставок зернових і технічних культур (од.)

Етап	Частка, %	Спецрежим ПДВ			Загальна система ПДВ			Приріст доходів бюджету
		Вартість	ПДВ-нарахування	ПДВ до бюджету	Вартість	ПДВ-нарахування	ПДВ до бюджету	
<i>Варіант 1. Паритет між поставками на внутрішній та зовнішній ринок (50/50)</i>								
Вхідні ресурси ¹	50	100	20	20	100	20	20	0
Сільгосппродукція, всього	100	200	40	x	200	40	20	
поставки на зовніш. ринок ²	50	100	20	x	100	20	10	
поставки на внутр. ринок	50	100	20		100	20	10	
Трейдери (відшкодування)	+ 5 %	105	0	0	105	0	-20	
Результат для бюджету				20			20	
<i>Варіант 2. Переважання експортних поставок (60 % експорт / 40 % внутрішнє споживання)</i>								
Вхідні ресурси ¹	50	100	20	20	100	20	20	-4
Сільгосппродукція, всього	100	200	40	x	200	40	20	
поставки на зовніш. ринок ²	60	120	24	x	120	24	12	
поставки на внутр. ринок	40	80	16		80	16	8	
Трейдери (відшкодування)	+ 5 %	126	0	0	126	0	-24	
Результат для бюджету				20			16	
<i>Варіант 3. Переважання поставок на внутрішньому ринку (40 % експорт / 60 % внутрішнє)</i>								
Вхідні ресурси ¹	50	100	20	20	100	20	20	4
Сільгосппродукція, всього	100	200	40	x	200	40	20	
поставки на зовніш. ринок ²	40	80	16	x	80	16	8	
поставки на внутр. ринок	60	120	24		120	24	12	
Трейдери (відшкодування)	+ 5 %	84	0	0	84	0	-16	
Результат для бюджету				20			24	

¹ Зумовлюють виникнення вхідного ПДВ.

² Через посередника (трейдера).

Джерело: Власні дослідження автора.

У моделі припускається, що сільгосппідприємство споживає 100 од. матеріально-технічних ресурсів (що зумовлюють 20 од. вхідного ПДВ). До спожитих матеріально-технічних ресурсів додається така ж вартість (тобто частка вартості вхідних ресурсів у кінцевій вартості сільгосппродукції становить 50 %). Відповідно, вартість сільгосппродукції становить 200 од., ПДВ-нарахування – 40 од. Сума ПДВ до бюджету становить 20 од. (40–20) – її сільгосппідприємство в умовах застосування спецрежиму залишає в своєму розпорядженні. Отже, у разі застосування спецрежиму ПДВ та не-

відшкодування ПДВ при експорті бюджет одержить 20 од. ПДВ, сплачених сільгосппідприємствами у ціні придбаних матеріально-технічних ресурсів.

Як видно з даних таблиці 3, у разі, коли частка матеріальної складової, що зумовлює вхідне ПДВ, у ціні сільгосппродукції становить 50 %, а співвідношення між внутрішніми й експортними поставками становитиме 50/50, для держави з погляду фіскальних інтересів байдуже, який варіант застосовується – чи спецрежим без ПДВ-відшкодуванням при експорті, чи загальна система із належним експортним ПДВ-відшкодуванням.

У разі скасування дії спецрежиму справляння ПДВ для сільгоспідприємств і відновлення ПДВ-відшкодування при експорті:

за частки експорту 60 % сільгоспідприємства сплатять до бюджету 20 од. ПДВ (12 од. із поставок, що потім будуть спрямовані на експорт, 8 од. – із поставок на внутрішній ринок), проте 24 од. ПДВ необхідно буде відшкодувати з бюджету трейдерам; відповідно чисте сальдо ПДВ для бюджету становитиме 16 од., що менше, ніж при застосуванні спецрежиму та невідшкодуванні ПДВ при експорті;

за частки експорту 40 % сільгоспідприємства сплатять до бюджету також 20 од. ПДВ (8 од. із поставок, що потім будуть спрямовані на експорт, 12 од. із поставок на внутрішній ринок), 16 од. ПДВ необхідно буде відшкодувати з бюджету; відповідно чисте сальдо ПДВ становитиме 24 од., що переважає суми надходження ПДВ при застосуванні спецрежиму й невідшкодуванні ПДВ при експорті.

Отже, у разі, коли експортні поставки переважають поставки на внутрішньому ринку, з погляду бюджету застосування спецрежиму ПДВ «в ув'язці» зі звільненням експортних поставок від ПДВ є вигіднішим.

Висновки. Реформування механізму справляння ПДВ у сільському господарстві, як і загалом реформа спеціальних режимів оподаткування для сільгоспідприємств, повинно здійснюватися на системних засадах на основі науково обґрунтованих методологічних підходів. Подальше уніфіковане застосування спеціальних режимів оподаткування у сільському господарстві, у тому числі й справляння ПДВ, є економічно невиправданим.

Доцільно забезпечити диференціацію умов оподаткування сільгосптоваровиробників із метою реалізації заходів податкового стимулювання розвитку лише пріоритетних напрямів діяльності та форм господарювання (представників малого й середнього соціально орієнтованого аграрного бізнесу). При цьому критерії диференціації умов оподаткування сільгосптоваровиробників мають формуватися на основі науково опрацьованих критеріїв, а не політичних домовленостей.

Напрями реформування механізму справляння ПДВ у галузі повинні передбачати оптимальне поєднання фіскальних і регулюючих властивостей оподаткування, стимулювати формування багатокладної економіки сільських територій, підвищення частки продукції з високою доданою вартістю та зростання рівня сільської зайнятості.

Список використаних джерел

1. *Березовський В.В.* Податкове регулювання конкурентоспроможності сільськогосподарської продукції / В.В. Березовський, Л.Д. Тулуш // Вісн. Сумського нац. аграр. ун-ту. – Серія: Фінанси і кредит. – 2008. – №2. – С. 23-28.
2. *Гончаренко Г.А.* Роль налоговых режимов для сельскохозяйственных товаропроизводителей в достижении целей аграрной политики России / Г.А. Гончаренко // Вест. Московского гос. ун-та. – Серія 6: "Економіка". – 2010. – № 3. – С. 78-89.
3. *Лупенко Ю.О.* Стратегічні напрями податкового регулювання розвитку аграрного сектору економіки України на період до 2020 року : наук. вид. / Ю.О. Лупенко, Л.Д. Тулуш. – К.: ІАЕ, 2013. – 38 с.
4. *Парнюк В.* Регулююча функція податку на додану вартість / В. Парнюк // Економіка України. – 2007. – № 6. – С. 4–16.
5. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи [Електронний ресурс] : Закон України №71-VIII від 28.12.2014. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/71-19/paran2#n2>.
6. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо податкової лібералізації [Електронний ресурс] : проект Закону №3357 від 26.10.2015. – Режим доступу: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=56874.
7. Про створення конкурентних умов в оподаткуванні та стимулювання економічної діяльності в Україні [Електронний ресурс] : проект Закону №3630 від 11.12.2015. – Режим доступу : http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=57388.
8. *Прокопчук О.Т.* Функціонування податку на додану вартість у сфері агропромислового виробництва : моногр. / О.Т. Прокопчук, Л.Д. Тулуш. – К.: ННЦ ІАЕ, 2011. – 280 с.
9. *Рудая М.І.* Адміністрування податку на додану вартість у сфері агропромислового виробництва / М.І. Рудая, Л.Д. Тулуш // Світ фінансів: Наук. журнал Терноп. нац. екон. ун-ту. – 2011. – № 1. – С. 125-130.
10. *Сеперович Н.В.* Оподаткування сільськогосподарських товаро-виробників : стан та перспективи розвитку : наук. вид. / Н.В. Сеперович, Л.Д. Тулуш, В.І. Проніна. – Львів: НВФ «Українські технології», 2009. – 296 с.
11. *Сидорова Н.И.* Специфика и функции НДС / Н.И. Сидорова // Финансы. – 2008. – № 2. – С. 36-40.
12. *Тулуш Л.Д.* Моделі та механізми оподаткування поставок сільськогосподарської продукції / Л.Д. Тулуш // Економіка АПК. – 2011. – № 1. – С. 101-109.
13. *Тулуш Л.Д.* Податкові пільги для АПК: скасувати не можна модернізувати / Л.Д. Тулуш. – Дзеркало тижня. – 2013. – №15. – С. 7.
14. *Тулуш Л.Д.* Режим ПДВ-аккумуляції як інструмент фіскального стимулювання розвитку агропромислового виробництва / Л.Д. Тулуш // Економіка АПК. – 2015. – № 8. – С. 44-55.

15. Bird R., Gendron P. The VAT in Developing and Transitional Countries. – Cambridge: Cambridge University Press, 2007. – 278 p.
16. Boehlje M., Carman H. Tax policy: implications for producers and the agricultural sector / M. Boehlje, H. Carman // American Journal of Agricultural Economics – 1982. – Vol. 64. – No 5. – pp. 1030-1038.
17. 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.
18. Ebrill L., Keen M., Bodin J.-P., Summers V. The Modern VAT. – International Monetary Fund, Washington, D.C., 2001. – 223 p.
19. Tait A.A. Value Added Tax / A.A. Tait. – Wash. : International Monetary Fund, 1988. – 228 p.
20. 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.
21. Williamson J., Durst R., Farrigan, T. The potential impact of tax reform on farm businesses and rural households / J. Williamson, R. Durst, T. Farrigan // U.S. Department of Agriculture, Research Economic Service – Economic Information Bulletin № 107. – February 2013. – 32 p.

Стаття надійшла до редакції 17.12.2015 р.

*

УДК 330.322.2:631.164.23:332.146.39.92

***М.І. КІСІЛЬ, кандидат економічних наук,
старший науковий співробітник, завідувач відділу інвестицій
Національний науковий центр «Інститут аграрної економіки»***

Інвестиційні проблеми в сільському господарстві Донбасу

Постановка проблеми. Рівень інвестування розвитку сільського господарства є найважливішим чинником економічного, соціального та іншого розвитку регіонів. Попередніми дослідженнями встановлено, що збільшення розміру капітальних інвестицій у сільське господарство з розрахунку на 1 га угідь зумовлює на лише позитивні зрушення у цій галузі, а й зростання усього валового регіонального продукту і, навпаки, зменшення інвестицій призводить до загострення соціально-економічних, політичних та інших протиріч [1].

Окупація частини території Донбасу призвела до значних втрат як у постраждалих регіонах, так і в державі, тому їх необхідно визначати з метою формування в подальшому вимог щодо їхньої компенсації та формування джерел фінансування інвестицій, враховуючи попередній рівень і компенсацію втрат у період окупації.

Оскільки частину виробничого потенціалу в промисловості, добувній та деяких інших галузях економіки постраждалих регіонів Донбасу вже безповоротно втрачено,

втрапи від окупації в майбутньому можуть бути компенсовані лише через їхнє відшкодування й завдяки міжнародній допомозі. Для тих економічних видів діяльності, зокрема сільського господарства, потенціал яких можна відновити інвестуванням, необхідні додаткові кошти для фінансування. Відновлення потенціалу сільського господарства сприятиме розвитку інших галузей і сфер економіки постраждалих регіонів. Тому перед плануванням відповідних заходів необхідно визначити рівень інвестування розвитку сільського господарства, що дасть змогу компенсувати втрати, заподіяні окупацією. Тим більше, що нинішні фінансові можливості сільськогосподарських товаровиробників Донбасу обмежені.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Правову основу розв'язання зазначеного завдання закладено спеціальним Законом України “Про забезпечення прав і свобод громадян та правовий режим на тимчасово окупованій території України” [2]. Загальні аспекти й підходи досліджували національні вчені та зарубіжні фахівці [3, 4]. Проте питання щодо потреби інвестицій на відновлення економіки сільського господарства

© М.І. Кісіль, 2016