

УДК 336.2:631.162

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

Податкове стимулювання розвитку сільськогосподарської обслуговуючої кооперації

Постановка проблеми. Неврахування дії податкового фактора призводить до нерівномірності податкового середовища для різних категорій товаровиробників (зокрема, для господарств населення та сільгосппідприємств). Передусім це стосується практики функціонування податку на додану вартість (ПДВ), недосконалий механізм справляння якого ставить селянські господарства в гірше становище порівняно із сільгосппідприємствами.

Недосконалість механізму функціонування універсального акцизу щодо сфери агропромислового виробництва стримує розвиток сільськогосподарської кооперації, який би міг стати одним із ефективних напрямів розв'язання наявних проблем аграрної економіки.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблема податкового регулювання розвитку кооперативного руху на селі переймається досить широке коло науковців та практиків – як аграрного спрямування, які розглядають податковий механізм лише як одну із складових системи фінансового стимулювання розвитку кооперації, так і фахівців, що ґрунтовніше володіють тонкощами формування податкового механізму для особливої групи платників податків, яку являють собою сільськогосподарські обслуговуючі кооперативи.

Серед першої групи фахівців варто виділити М. Вернигору [1], А. Жукова [5], І. Костюк [8], Т. Крайвена [26], М. Кука [22], М. Маліка [10], Л.Молдован [4], Р. Корінця

[19], Б. Сандерса [27], Д. Фредеріка [24] та ін., а серед другої групи дослідників даного питання – М. Гриценка [2], Д. Дему [3], Г. Новікова [11], А. Саву [17] й інших експертів [6; 7; 13; 18], які пропонують оптимальні варіанти врегулювання даної проблеми, що забезпечили компроміс інтересів держави та товаровиробників, усунули б наявні перешкоди на шляху розвитку сільськогосподарської кооперації, не спричинюючи виникнення нових проблем і ускладнень у діяльності сільгоспокооперативів.

Водночас зусилля фахівців нині більше спрямовуються на врегулювання питань доцільності надання неприбуткового статусу сільськогосподарським обслуговуючим кооперативам, тоді як питання адміністрування податку на додану вартість (ПДВ) дещо «випадає» з фокусу дослідників, проте заслуговує спеціального дослідження та врегулювання.

Мета статті – узагальнення наявних проблем при справлянні й адмініструванні ПДВ, що перешкоджають розвитку сільськогосподарської обслуговуючої кооперації, та обґрунтування напрямів вирівнювання конкурентного середовища стосовно різних категорій сільськогосподарських товаровиробників задля стимулювання кооперативного руху на селі й упорядкування маркетингових каналів збуту сільгосппродукції, виробленої селянськими господарствами.

Виклад основних результатів дослідження. Селянські господарства як різновид господарської ініціативи сільського населення є однією з ключових форм аграрного виробництва в Україні. Недооцінка потенціалу,

© Л.Д. Тулуш, 2014

ресурсів і можливостей даної категорії товаровиробників здатна призвести до виникнення загрози продовольчої безпеки країни, погіршення рівня життя сільських жителів.

Наявна структура аграрного виробництва в Україні передбачає, що виробництво найприбутковіших видів сільгосппродукції зосереджено у великих сільгосппідприємствах (агрохолдингах). Сектор господарств населення займається виробництвом більш трудомістких та менш дохідних видів сільськогосподарської продукції, зокрема овочів – близько 85 %, молока – до 80, м'яса великої рогатої худоби – понад 75, м'яса свиней – близько 60 %.

При цьому належних каналів збуту виробленої господарствами населення продукції в Україні поки ще не сформовано – селяни змушені збувати вироблену продукцію переважно за неофіційними каналами реалізації: з одного боку, – не сплачуючи податки, а з іншого, – не маючи належних гарантій щодо збуту й одержання доходу

Останніми роками спостерігаються негативні тенденції на ринку молока і м'яса, що виробляється селянськими господарствами,

– суттєво знижується частка офіційних каналів реалізації та зростають обсяги тіньових поставок.

Зокрема, частка населення в поставках молока переробним підприємствам за останні п'ять років (починаючи з 2008 року) знизилася на третину (рис. 1), м'яса – на 76 % (рис. 2), овочі від господарств населення на промислову переробку практично взагалі не поставляються. Якщо держава не вживатиме відповідних заходів щодо підтримки збуту продукції даною категорією товаровиробників, то негативні тенденції продовжуватимуться.

Водночас вирощування сільгосппродукції в селянських господарствах має соціальну спрямованість – з одного боку, це сфера одержання доходів сільськими жителями (напрямок бізнесу), з іншого – за рахунок даного сектора досягається необхідний рівень продовольчої безпеки держави.

Проте нині навіть у тих галузях, в яких традиційно переважає частка селянських господарств, для них не створені однакові конкурентні умови порівняно із сільгосппідприємствами.

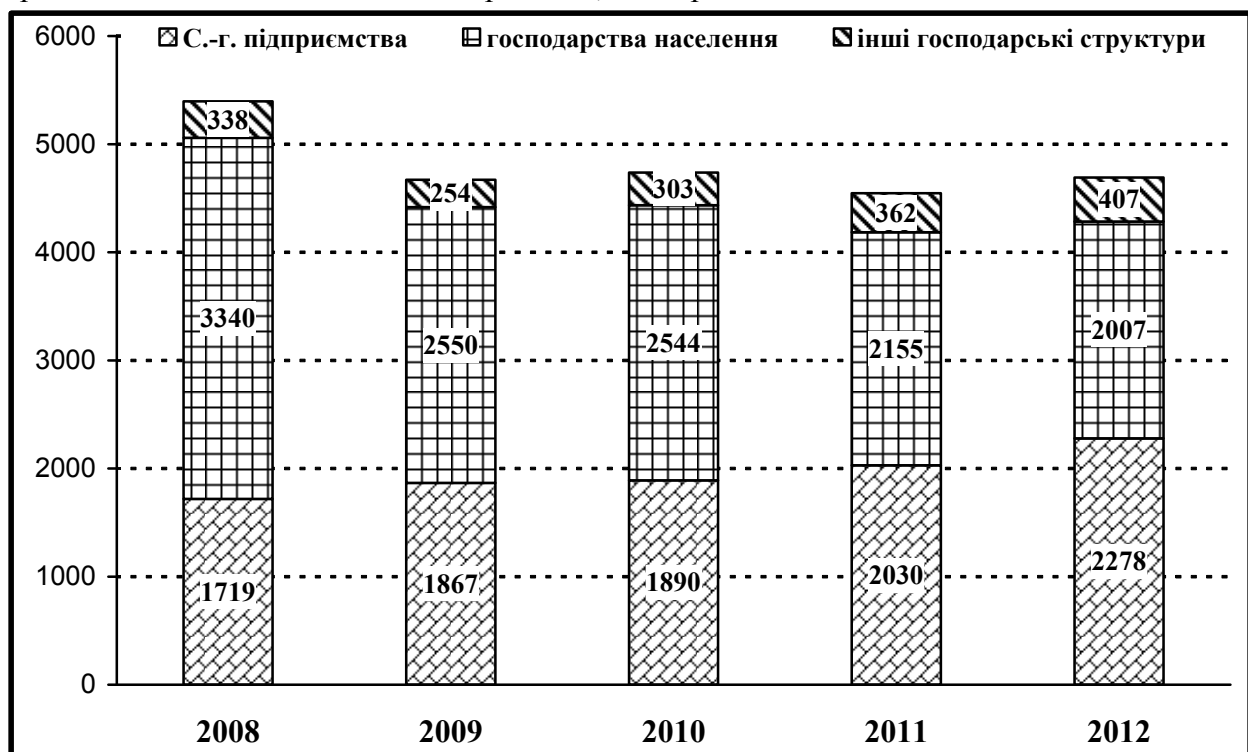


Рис. 1. Динаміка обсягів і структура поставок молока на промислову переробку в розрізі окремих категорій постачальників

Джерело: Складено за даними звітності “Надходження молока на переробні підприємства” (форма №13-заг).

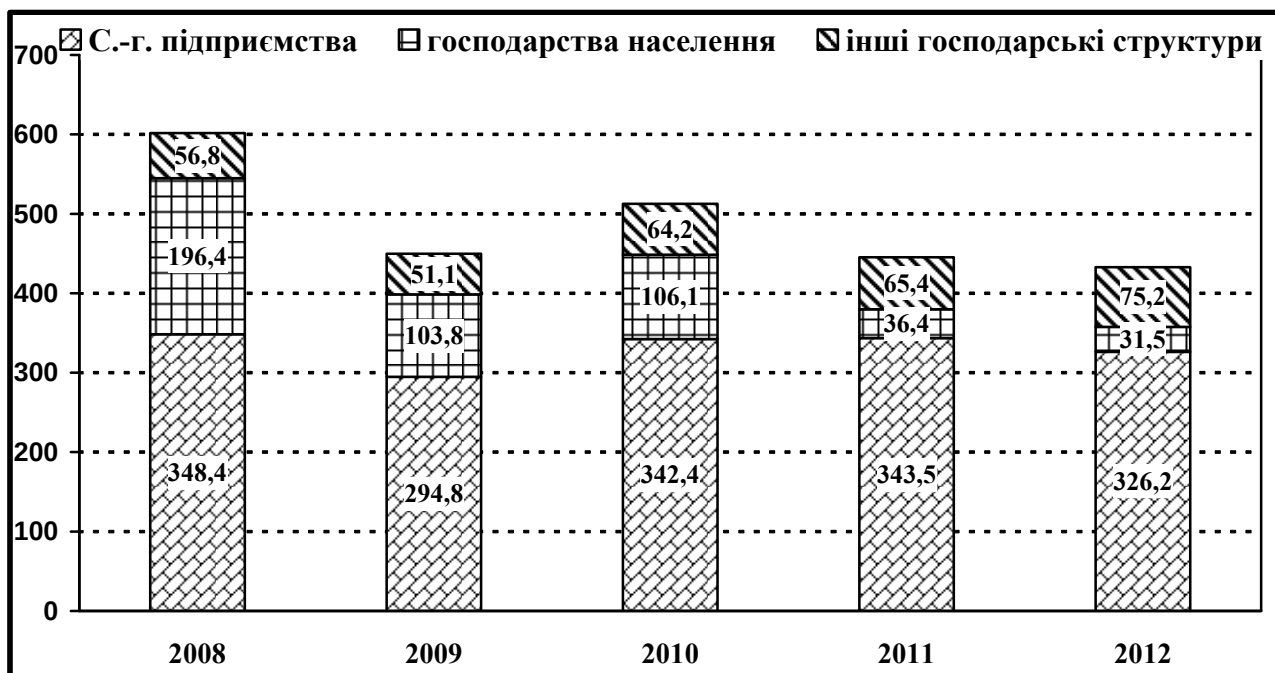


Рис. 2. Динаміка обсягів і структура поставок м'яса на промислову переробку в розрізі окремих категорій постачальників

Джерело: Складено за даними звітності "Надходження худоби та птиці на переробні підприємства" (форма №11-заг).

Передусім це стосується практики функціонування ПДВ у сільському господарстві, недосконалий механізм справляння якого викривлює конкурентне середовище для окремих категорій товаровиробників, ставить селянські господарства в гірше становище порівняно із сільгосппідприємствами, які користуються спецрежимами оподаткування, зокрема режимом ПДВ-акумуляції, тоді як селянські господарства (як і їхні об'єднання) позбавлені такої можливості.

Нині селянські господарства недоодержують суттєві обсяги доходів через низький рівень цін на власну продукцію, що відповідно позначається на добробуті сільських жителів. Низький рівень доходів зумовлений, насамперед, відсутністю стабільних каналів збуту й належної ринкової інфраструктури, зокрема потужностей для зберігання продукції.

Так, закупівельна ціна молока переробних підприємств для селянських господарств становить лише 70 % від аналогічного показника сільськогосподарських підприємств. Якщо також врахувати дію ПДВ-фактора (сільгосппідприємства є суб'єктами спецрежиму ПДВ і можуть залишати суми даного податку в своєму розпорядженні), то ціна для сільгосппідприємств у понад 1,6

раза перевищує відповідний аналог для селянських господарств.

Нині податкові пільги мають вибірковий характер та поширюються лише на сільгосппідприємства, тоді як селянські господарства не мають можливості скористатися ними (в першу чергу, пільговим режимом справляння ПДВ). У них відсутнє джерело для компенсації вхідного ПДВ, при цьому зазначені витрати лише при виробництві молока становлять близько 2 млрд грн, унаслідок чого селянські господарства втрачають при реалізації молока понад 6,5 % доходів.

Враховуючи негативну дію податкового фактора (недосконалість механізму ПДВ), селянські господарства змушені збувати продукцію за неофіційними каналами реалізації, які не передбачають відповідного відображення в системі статистики й сплати належних обов'язкових платежів. Проведений аналіз показує, що останніми роками (з 2008 року) такі негативні тенденції суттєво посилюються, про що доводить, зокрема, зменшення поставок сільськогосподарської продукції на промислову переробку.

Обсяги неофіційного (фактично – тіньового) ринку у секторі селянських господарств суттєво зростають – за експертними оцінками, по овочах він перевищує 80 %, по м'ясі – 60 %, по зерні – 50 %.

м'ясу – 60, молоку – 40%. При цьому ще кілька років тому дані показники були на 10-15 в.п. нижчими.

Дана тенденція зумовлена значною різницею у цінах реалізації за офіційним (переробному підприємству, заготівельній організації, на організованому ринку) та неофіційним каналами реалізації (посередникам, що застосовують спрощені режими оподаткування), яка за експертними оцінками, становить – по молоку й яловичині – близько 2,5 раза, по овочах – близько 4 рази.

Разом із тим частка виробника (господарств населення) у кінцевій ціні сільськогосподарської продукції становить: по яловичині – менше 40 %, по молоку – близько 30, овочах – 20 %. Це вказує на непривабливість даних каналів реалізації для населення.

З іншого боку, ринок не може запропонувати селянським господарствам вищий рівень цін, виходячи з наявного набору функцій, які вони виконують, та ризиків, що притаманні даний категорії постачальників. Зокрема, це відсутність відповідних приміщень для зберігання та можливостей формування товарних партій необхідних розмірів й елементарної обробки продукції (наприклад, охолодження молока та м'яса); наявність високого ризику поставки небезпечної продукції.

Державу така ситуація також не повинна влаштовувати, оскільки недосконалість маркетингових ланцюгів реалізації продукції, виробленої селянськими господарствами, не забезпечує належного обсягу податкових надходжень, а рівень сплати податків суб'єктами аграрного ринку є мізерним (селянські господарства звільнені від сплати податку на доходи фізичних осіб, а посередники застосовують спецрежими оподаткування для фізичних осіб із фіксованими ставками).

Отже, внаслідок невідпрацьованості податкового механізму при оподаткуванні лише поставок молока селянських господарств держава втрачає, за розрахунками, до 3 млрд грн податкових надходжень, які б вона мала при потраплянні такої продукції в офіційні канали реалізації (за рахунок сплати податків на етапах переробки й офіційної торгівлі).

З іншого боку, розвиток сучасних інтеграційних процесів ставить нові вимоги щодо якості та безпечності сільськогосподарської продукції. Для забезпечення можливості офіційного збуту селянські господарства повинні дотримувати необхідних вимог безпечності, що можливе лише за рахунок технологічного оновлення виробництва (спеціалізовані пункти забою, уникнення контакту молока з повітрям, швидке охолодження молока тощо). Самостійно такі проблеми селянські господарства розв'язати не в змозі.

Одним з перспективних напрямів розв'язання зазначених проблем може стати розвиток сільськогосподарської обслуговуючої кооперації (СОК), завданням якої є об'єднання зусиль роздрібнених товаровиробників і підвищення їхньої частки у кінцевій вартості аграрних продуктів, що реалізуються в торговельній мережі (маркетах, торгових точках).

Як показує практика, нині сільськогосподарська кооперація практично не розвивається. Кількість кооперативів у динаміці не зростає, причому частка реально діючих з них навіть зменшується та становить близько третини від офіційно зареєстрованих (не перевищує показника в один кооператив на один адміністративний район). Причинами цього є, поряд з іншим, також негативна дія податкового фактора, зокрема, відсутність будь-якої законодавчої можливості скористатися податковими пільгами (в тому числі й спец режимами оподаткування), передбаченими для сільгосппідприємств.

Як наслідок, об'єднання в обслуговуючий кооператив замість очікуваного зростання доходів селянських господарств – його членів призводить, навпаки, до їх зменшення. Серед причин цього можна виділити відсутність можливостей у СОК щодо:

реєстрації суб'єктами спецрежиму ПДВ і залишати суми ПДВ-зобов'язань у власному розпорядженні;

врахування сум вхідного ПДВ селян, що сплачуються ними у ціні придбаних виробничих факторів;

одержання ПДВ-дотації переробних підприємств на відміну від варіанта, коли б молоко (м'ясо) поставляли на переробку самі селянські господарства;

використання пільг при сплаті ПДВ зокрема звільнення від оподаткування вартості послуг, що надаються СОКами своїм членам.

Отже, в Україні склалася неефективна стихійна структура аграрного ринку в сегменті селянських господарств, основною причиною чого є податковий фактор. Зокрема, понад 80 % овочів доходять від виробника до споживача, оминаючи офіційні канали реалізації та сплату належних обов'язкових платежів до бюджету й державних цільових фондів. У вигазі від цього залишаються лише посередники, тоді як виробники та держава недоодержують доходи.

Значна роздрібненість товаровиробників, відсутність єдиної цінової політики, можливості забезпечення інших функцій (зберігання, формування товарних партій, первинна обробка / доробка продукції тощо) призводить до втрати значної частини доходів селянських господарств.

Із метою підвищення рівня доходів селянських господарств, упорядкування відповідного сегмента аграрного ринку за рахунок розвитку сільськогосподарської кооперації необхідно переглянути практику застосування податкових пільг для суб'єктів агропромислового виробництва.

Такий перегляд повинен передбачати усунення податкових перешкод у діяльності сільськогосподарських обслуговуючих кооперативів прирівнюванням їх для цілей оподаткування до сільськогосподарських підприємств і забезпеченням їхньої можливості застосовувати наявні спеціальні режими справляння ПДВ.

При цьому варто відзначити, що поширення статусу суб'єктів спецрежиму ПДВ на сільськогосподарські обслуговуючі кооперативи не призведе до втрат податкових надходжень до державного й місцевих бюджетів. Враховуючи наявні схеми реалізації продукції селянськими господарствами та використання спеціальних режимів суб'єктами даного сегмента аграрного ринку, нині податкові надходження практично відсутні. Причому контроль за дотриманням вимог податкового законодавства суб'єктами аграрного ринку ускладнений.

Усунення податкових перепон на шляху розвитку сільськогосподарської обслуговуючої кооперації приведе до збільшення частки офіційних каналів реалізації продукції, що вирощується селянськими господарствами, а відповідно й до зростання податкових надходжень до бюджетів різних рівнів. Упорядкування маркетингових ланцюгів реалізації продукції дасть змогу залучити дану продукцію до податкового поля та одержати податкові надходження на рахунок наступних етапів руху продукції до споживача. Адже, після СОК продукція спрямовуватиметься лише за офіційними каналами реалізації й реалізовуватиметься суб'єктами, які сплачуватимуть податки.

За експертними прогнозами розвиток сільськогосподарської обслуговуючої кооперації зумовить зростання бюджетних надходжень у результаті впорядкування маркетингових каналів збуту сільськогосподарської продукції через усунення з ринку тіньових посередників, які нині фактично проводять діяльність поза межами податкового поля. Прогнозується, що після проходження продукції селянських господарств через СОК доходи бюджетів усіх рівнів зростуть більше як на 6 млрд грн за рахунок діяльності переробних і торговельних структур.

Висновки. Наявні податкові перепони стримують розвиток сільськогосподарської обслуговуючої кооперації. Вдосконалення механізму функціонування спеціального режиму ПДВ у сфері сільськогосподарського виробництва сприятиме розвитку сільськогосподарської обслуговуючої кооперації за рахунок усунення податкових перешкод у їх діяльності, що в свою чергу зумовить зростання доходів сільського населення та забезпечить:

підвищення доходів сільських жителів – виробників за рахунок формування сприятливої ціни на власно вироблену продукцію й поєднання окремих функцій (формування партій, первинна обробка / доробка);

впорядкування маркетингових ланцюгів збуту сільгосппродукції, що виробляється селянськими господарствами, за рахунок її спрямування у СОК, що підвищить обсяги виробництва та достовірність статистичних

показників обсягів виробництва у даному секторі;

наповнення якісною сировиною виробничих потужностей переробних підприємств шляхом формування товарних партій продукції, що виробляється селянами й реалізується через СОКи;

збільшення податкових надходжень за рахунок впорядкування каналів реалізації продукції селянських господарств та її спрямування в офіційний маркетинговий ланцюг (виробництво – заготівля – переробка – офіційна торгівля), функціонування якого передбачає сплату обов'язкових платежів його суб'єктам на загальних засадах.

Список використаних джерел

1. Вернигора М. Сільськогосподарська обслуговуюча кооперація потребує сприятливого оподаткування [Електронний ресурс] / М. Вернигора // *Newsper.net*, Національний прес-клуб «Українська перспектива». – URL: <http://lenta.newspaper.net/ua/news?id=236515836&date=2013-10-25>.
2. Гриценко М. Чому в Україні не розвиваються сільськогосподарські кооперативи [Електронний ресурс] / М. Гриценко, М. Вернигора // *Galinfo*, Національний прес-клуб «Українська перспектива». – URL: <http://galinfo.com.ua/news/108592.html>.
3. Дема Д. До питання неприбуткового статусу сільськогосподарських обслуговуючих кооперативів [Електронний ресурс] / Д. Дема, О. Дема // *Вісник ЖНАЕУ*. – 2012. – №1. – Т. 2. – URL: http://www.znau.edu.ua/visnik/2012_1_2/91.pdf.
4. Досвід Канади та країн ЄС у сфері політики з підтримки розвитку сільськогосподарських обслуговуючих кооперативів: аналітичне дослідження / [уклад.: С. Курдицький (гол. ред.), В. Бондарчук, Д. Алколей, Л. Молдаван та ін.]. – К., 2011. – 92 с.
5. Жуков А. Кооперация личных подсобных хозяйств необходима / А. Жуков // *АПК: экономика, управление* – 2013. – № 3. – С. 32-36.
6. Занько Б. Бухгалтерский и налоговый учет комиссионных операций / Б. Занько // *Справочник экономиста*. – 2012. – №9 (105). – С. 43-58.
7. Караваєва О. Могутня купка / О. Караваєва // *Агропроші*. – 2012. – №2 (5), берез. – С. 28-31.
8. Костюк І. Селяни не вступатимуть до молочних кооперативів [Електронний ресурс] / І. Костюк // *Відомості-UA.com*, 2008-2014, 20 грудня 2012 р. (електр. текст). – URL: <http://vidomosti-ua.com/newspaper/56649>.
9. Крылов В. Через пилотные проекты к созданию системы сельскохозяйственной кооперации / В. Крылов // *АПК: экономика, управление*. – 2013. – № 10. – С. 32-36.
10. Малік М. Проблемні питання розвитку кооперації та інтеграційних відносин в АПК / М. Малік, Ю. Лузан // *Економіка АПК*. – 2010. – №3. – С. 5-12.
11. Новіков Г. Кооперативи допоможуть селянам створити власний конкурентоздатний бізнес [Електронний ресурс] / Г.В. Новіков // *Gazeta.ua*. – 2013. – 17 квіт. – URL: http://gazeta.ua/articles/economics/_ekspert-kooperativu-dopomozhut-selyanam-stvoriti-vlasnij-konkurentozdatnij-biznes-/493457.
12. Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI // *Голос України*. – 2010. – 4 груд. – № 229 (№229-230) (зі змінами та доповненнями).
13. Практичне керівництво з питань обліку і оподаткування у багатофункціональних сільськогосподарських обслуговуючих кооперативах (СОК) : Практ. посіб. // *United Nations Development Programme in Ukraine*. – К.: UNDP, 2013. – 146 с.
14. Про затвердження Державної цільової економічної програми підтримки розвитку сільськогосподарських обслуговуючих кооперативів на період до 2015 року : Постанова Кабінету Міністрів України від 03.06.2009 р. № 557 // *Уряд. кур'єр*. – 2009. – № 103.
15. Про кооперацію : Закон України від 10.07.2003 р. № 1087-IV // *Голос України*. – 2003. – №160. (зі змінами та доп.).
16. Про сільськогосподарську кооперацію : Закон України від 17.07.1997 р. № 469/97-ВР // *Голос України*. – 1997. – 13 серп. (зі змінами та доп.).
17. Сава А. Правові засади оподаткування сільськогосподарських обслуговуючих кооперативів [Електронний ресурс] / А. Сава // *РІД наукового забезпечення АПВ, Тернопільська ДСГДС ІКСГП НААН*. Матеріали Інтернет конференції 6-7 трав. 2010 року. – URL: http://conftiapv.at.ua/publ/konf_6_7_traven_2010/44_pravovi_zasadi_opodatkuвання_silskogospodarskikh_obsługovujuchikh_kooperativiv/1-1-0-48.
18. Серица И. Работа на условиях комиссии: налоговые последствия для комитента и комиссионера / И. Серица // *Справочник экономиста*. – 2011. – №7 (91). – С. 45-51.
19. Сільськогосподарська обслуговуюча кооперація : Словник-довідник ; за ред. Р. Корінця, М. Гриценка, М. Малика. – Львів : НВФ «Українські технології», 2010. – 160 с.
20. Сільськогосподарський обслуговуючий кооператив: практичний посіб. / [уклад.: В.В. Гончаренко, Ю.П. Воскобийник, В.В. Зіновчук та ін.]; за ред. М.П. Гриценка. – К.: ІАЕ, 2009. – 102 с.
21. Сільськогосподарські обслуговуючі кооперативи : Методичні рекомендації / Ю. Бережна, О. Крижанівський, О. Левченко, Н. Гишко // *Вінницька ОДА, ГУ ПАР, ГО «Подільська СДС»*. – В.: Вінницька газ., 2009. – 196 с.
22. Cook M. How Agricultural Cooperatives Are Taxed / M.Cook, C. Ratchford, B.Griffith [Електронний ресурс] / *Published by University of Missouri Extension, Department of Agricultural Economics, March 1995*. - URL: <http://extension.missouri.edu/p/G903>.

23. Cooperative: Financing and Taxation // Cooperative Information Department of Agriculture, the Internal Revenue Service, the U.S. – Report 1, Section 9. – July 1995. – URL: <http://www.uwcc.wisc.edu/pdf/coop%20financing%20and%20taxation.pdf>.

24. *Frederick D.* Income tax treatment of cooperatives [Електронний ресурс] / Edition D. Frederick // Cooperative Information, Program Leader Law, Policy & Governance/. – Report 44, Part I, April 2005. – URL: <http://www.rurdev.usda.gov/rbs/pub/cir441.pdf>.

25. Information for Farmers: State and Local Sales and Use Tax // www.revenue.state.pa.us, Pennsylvania Department of Revenue, REV-1729 AS (11-06), Revised November 2006. – URL: http://www.dmv.state.pa.us/pdotforms/fact_sheets/revenue%20tax%20info%20for%20farmers

26. *Krywan T.* Opodatkowanie spółdzielniach zajmujących się produkcją rolną / T. Krywan // ABC a Wolters Kluwer business/. – URL: <http://www.podatki.abc.com.pl/czytaj/-/artykul/opodatkowanie-przychodow-z-tytulu-czlonkostwa-w-rolniczych-spoldzielniach-produkcyjnych-oraz-innych-spoldzielniach-zajmujacych-sie-produkcja-rolna>.

27. *Sanders B.* Cooperative taxation [Електронний ресурс] / B. Sanders, K. Duft // Washington State University & U.S. Department of agriculture cooperating, Research Associate, Department of Agricultural Economics, WSU, Pullman. – URL: <http://www.agribusiness-mgmt.wsu.edu/ExtensionNewsletters/coop/CoopTax.pdf>.

Стаття надійшла до редакції 26.02.2014 р.

*

УДК 631.1:336.77

*А.М. БІЛОЧЕНКО, кандидат економічних наук,
начальник відділу аграрної статистики
Міністерство аграрної політики та продовольства України*

Удосконалення організаційно-економічного механізму фінансово-кредитного забезпечення сільського господарства України

Постановка проблеми. На сьогодні основними стратегічними напрямками діяльності вітчизняного аграрного сектору є гарантування продовольчої безпеки України, забезпечення розвитку ринків сільськогосподарської продукції, нарощування експортного потенціалу АПК, розвиток сільських територій. Водночас ефективне виконання складних завдань, які стоять перед галуззю, неможливе без належного фінансово-кредитного забезпечення цього сектору держави, окремих регіонів і сільськогосподарських товаровиробників.

За сучасних умов господарювання більшість вітчизняних сільськогосподарських підприємств, відчуваючи гостру потребу в обігових коштах, не можуть повною мірою скористатися фінансово-кредитними ресурсами, наявними на ринку. Адже, з одного боку, зазначені суб'єкти господарювання

вже мають суттєві обсяги дебіторської та кредиторської заборгованості, характеризуються збитковістю та слабкою фінансовою стійкістю. З іншого боку, фінансово-кредитні установи з різних причин не забезпечують вітчизняних аграріїв дешевими кредитними ресурсами. Крім того, низький рівень рентабельності в окремих підгалузях АПК, вплив факторів сезонності та низьких темпів окупності витрат, недостатній рівень розвитку фінансової інфраструктури зумовили особливості формування та функціонування організаційно-економічного механізму фінансово-кредитного забезпечення в сільському господарстві. Таким чином, вирішення зазначених проблем має важливе теоретичне та практичне значення.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Окремі питання організації фінансово-кредитного забезпечення вітчизняних аграрних підприємств відображено у працях таких вітчизняних дослідників, як В.М. Алексійчук, В.Г. Андрійчук, І. Бланк [1],

© А.М. Білоченко, 2014