

Добрунік Т.П.,

кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри обліку та оподаткування в галузях економіки,
Одеський національний економічний університет

Dobrunik Tatiana,

Candidate of Economic Sciences, Associate Professor,
Senior Lecturer at Department of Accounting and Taxation in the Economy,
Odessa National Economic University

ПОДАТКОВІ НОВАЦІЇ ТА ЇХ ВПЛИВ НА ЕКОНОМІЧНИЙ РОЗВИТОК АГРАРНИХ ПІДПРИЄМСТВ

Добрунік Т.П. Податкові новації та їх вплив на економічний розвиток аграрних підприємств. У статті проаналізовано зміни, що відбулися в системі оподаткування сільськогосподарських підприємств України. Дано оцінку сучасної системи оподаткування підприємств аграрного сектору економіки в Україні. Визначено недоліки податкових новацій та їх вплив на тенденції економічного розвитку аграрних підприємств. Проаналізовано динаміку виробництва та реалізації продукції сільського господарства та проведено оцінку рівня ефективності операційної діяльності аграрних підприємств. Проведено аналіз рентабельності основних видів сільськогосподарської продукції. Зазначено основні вимоги отримання бюджетної дотації для розвитку сільськогосподарських товаровиробників та стимулювання виробництва сільськогосподарської продукції, яка спрямована на компенсацію їх втрат від скасування спеціального режиму ПДВ. Запропоновано напрями розвитку системи оподаткування в аграрному секторі економіки.

Ключові слова: сільськогосподарські підприємства, система оподаткування, економічний розвиток, ефективність, державна підтримка, бюджетна дотація.

Добрунік Т.Ф. Налоговые новации и их влияние на экономическое развитие аграрных предприятий. В статье проанализированы изменения, произошедшие в системе налогообложения сельскохозяйственных предприятий Украины. Дана оценка современной системы налогообложения предприятий аграрного сектора экономики Украины. Определены недостатки налоговых новаций и их влияние на тенденции экономического развития аграрных предприятий. Проанализирована динамика производства и реализации продукции сельского хозяйства и проведена оценка уровня эффективности операционной деятельности аграрных предприятий. Проведен анализ рентабельности основных видов сельскохозяйственной продукции. Указаны основные требования получения бюджетной дотации для развития сельскохозяйственных товаропроизводителей и стимулирования производства сельскохозяйственной продукции, которая направлена на компенсацию их потерь от отмены специального режима НДС. Предложены направления развития системы налогообложения в аграрном секторе экономики.

Ключевые слова: сельскохозяйственные предприятия, система налогообложения, экономическое развитие, эффективность, государственная поддержка, бюджетная дотация.

Dobrunik Tatiana. Tax innovations and their influence on the economic development of agrarian enterprises. The article analyses the changes that took place in the system of taxation of agricultural enterprises in Ukraine. It is determined that the purpose of the tax policy in the field of agrarian production is to create a favourable environment for the effective operation of business entities and to ensure their competitive positions in the market. The estimation of the modern system of taxation of enterprises of the agrarian sector of the economy in Ukraine is given. Shortcomings of tax innovations and their influence on economic development trends of agrarian enterprises are determined. It is proved that the abolition of the preferential VAT regime and a significant increase in the rates of a single tax for agricultural producers negatively affected the performance indicators of their economic activity. It is established that operating results of entrepreneurial structures of agribusiness depend both on the specific features of agricultural production and on the specifics of the taxation of the agrarian sector. The dynamics of agricultural production is analysed and the level of operational performance of agrarian enterprises is evaluated. An analysis of the profitability of the main types of agricultural products is conducted. The basic requirements for obtaining a budget subsidy for the development of agricultural producers and agricultural production incentive aimed at compensating for their losses from the abolition of the special VAT regime are indicated. It is substantiated that in order to ensure sustainable development of agricultural producers, in the field of tax policy in the long term, it is appropriate to develop new tools for tax system of agricultural producers of different forms of management using the experience of the EU countries, namely, the provision of certain tax privileges for VAT collection. The above information is generalized and appropriate recommendations are given as regards to the introduction of a differentiated approach

to the taxation of certain categories of agricultural producers taking into account the specialization of their production activities and the harmonization of tax preferences with state priorities of the industry development.

Key words: agricultural enterprises, tax system, economic development, efficiency, state support, budget subsidy.

Постановка проблеми. В умовах трансформаційних змін ринкової економіки стратегічний розвиток аграрного сектору та підвищення його конкурентоспроможності значною мірою залежить від економічної діяльності підприємницьких структур агробізнесу. Функціонування сільськогосподарських товаровиробників повинно передбачати різнопланову державну підтримку у фіскальній сфері, у тому числі надання певних пільг під час оподаткування. Ефективне ведення агробізнесу можливе лише за умови стабільності та прогнозованості податкового законодавства, що забезпечує оптимальне податкове навантаження підприємств. Тому актуалізується проблема формування оптимальної системи оподаткування підприємницьких структур в аграрному секторі економіки з метою забезпечення їх стабільного економічного розвитку.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідженням особливостей оподаткування діяльності сільськогосподарських підприємств в умовах трансформаційних змін податкового законодавства присвячені праці таких науковців, як О.Ю. Лупенко, О.В. Олійник, Л.Д. Тулуш, Р.В. Сідоренко, О.М. Галицький, Л.М. Біла та інші. Дослідженню проблем організації, розвитку та ефективності діяльності аграрних підприємств присвячено наукові праці таких провідних економістів-аграріїв, як В.Я. Месель-Веселяк, П.Т. Саблук, П.М. Макаренко, О.Ю. Єрмаков та ін. Однак питання оподаткування діяльності сільськогосподарських підприємств крізь призму їх впливу на тенденції розвитку аграрних підприємств вимагають подальших досліджень.

Формулювання цілей статті. Метою дослідження є проведення аналізу основних показників економічної діяльності аграрних підприємств у контексті змін податкового законодавства та обґрунтування основних напрямів оптимізації податкового навантаження суб'єктів агробізнесу.

Виклад основного матеріалу. Виробничо-господарська діяльність аграрних підприємств відбувається в умовах нестабільності та змін у зовнішньому серед-

овищі, непрогнозований вплив яких негативно позначається на показниках ефективності господарювання та зниження рівня їхньої конкурентоспроможності.

Аграрний сектор є пріоритетною галуззю економіки України. Стратегія розвитку аграрного сектору на період до 2020 року [1] розглядає аграрний сектор України з його базовою складовою частиною – сільським виробництвом – як системоутворюючий у національній економіці, який може сприяти розвитку національної економіки та її ефективній інтеграції у світовий економічний простір. Насамперед варто зважати на вагому частку сільського господарства у загальній валовій доданій вартості (рис. 1). Частка валової доданої вартості сільського господарства у загальних її обсягах у період до 2015 року суттєво зростає. Проте у подальшому спостерігається її скорочення, що зумовлено специфікою виробничо-господарської діяльності підприємницьких структур аграрної галузі та впливом на результати сільськогосподарського виробництва як зовнішніх, так і внутрішніх чинників, серед яких домінуючими є такі:

- вплив природно-кліматичних факторів на процес виробництва;
- багатогалузевий характер діяльності сільськогосподарських підприємств, спеціалізація і диверсифікація виробництва;
- система оподаткування сільськогосподарських товаровиробників;
- державна підтримка розвитку аграрних підприємств.

На думку провідних фахівців, висока частка галузі сільського господарства у загальному обсязі ВДВ зумовлюється не суттєвим фондом оплати праці, а значними обсягами прибутку, в тому числі сформованими за рахунок податкових преференцій [3, с. 9].

Оподаткування сільськогосподарського підприємства відрізняється від оподаткування будь-якого іншого торговельного або виробничого підприємства, має свою специфіку. Згідно з чинним законодавством, а саме з Податковим Кодексом України [4], українські

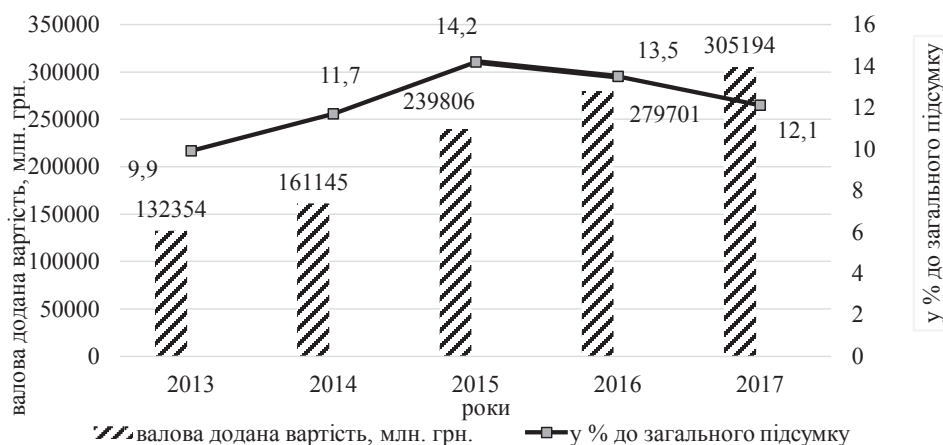


Рис. 1. Валова додана вартість сільського господарства (у фактичних цінах)

Джерело: систематизовано автором на основі даних [2]

сільськогосподарські підприємства мають право вибрати одну з двох можливих систем оподаткування своєї діяльності: загальна система оподаткування (сплата податку на прибуток); спрощена система оподаткування (сплата єдиного податку четвертої групи).

Загальна система оподаткування передбачає сплату всіх передбачених законодавством зборів і платежів, платниками яких зобов'язано бути сільськогосподарське підприємство. Оподаткування сільськогосподарських товаровиробників податком на прибуток здійснюється на загальних умовах за ставкою 18%. Об'єктом оподаткування відповідно до Податкового кодексу України виступає «прибуток із джерелом походження з України та за її межами, який визначається шляхом коригування (збільшення або зменшення) фінансового результату до оподаткування (прибутку або збитку), визначеного у фінансовій звітності підприємства відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності, які виникають на різниці» [4].

Оцінюючи ситуацію, яка склалась у сільськогосподарських підприємствах в останні роки, слід відзначити, що більшість суб'єктів господарювання працює на спрощеній системі оподаткування. Головним аргументом такого вибору було менше податкове навантаження на підприємство.

Згідно з Податковим Кодексом України [4], спрощена система оподаткування для сільськогосподарських підприємств передбачає сплату єдиного податку за системою, передбаченою для 4-ї групи платників цього податку

Платниками єдиного податку 4-ї групи можуть бути сільськогосподарські підприємства різних організаційно-правових форм, передбачених законами України, селянські та інші господарства, які займаються виробництвом (виросуванням), переробкою та збутом сільськогосподарської продукції, а також рибницькі, рибальські та риболовецькі господарства, які займаються розведенням, вирощуванням та виловом риби у внутрішніх водоймах (озерах, ставках та водосховищах), у яких сума, одержана від реалізації сільськогосподарської продукції власного виробництва та продуктів її переробки за попередній звітний (податковий) рік, перевищує 75 відсотків загальної суми доходу.

Слід зазначити, що податкове навантаження для сільськогосподарських товаровиробників за період дії сплати єдиного податку в 2017-2019 роках збільшилося більш ніж у 2 рази порівняно із 2015 роком

(табл. 1). У 2016 році проти 2015 року зростання ставок для платників єдиного податку 4 групи становило від 77,78% до 81,48% за відповідними категоріями сільськогосподарських угідь та ставками.

За даними табл. 1, є безперечний факт збільшення податкового навантаження, що веде до зміни загальної суми витрат.

Одним із основних податків як у загальній, так і у спрощеній системі оподаткування для сільськогосподарського підприємства виступає податок на додану вартість (ПДВ).

Суб'єктам господарювання, які здійснювали діяльність в аграрній сфері (зокрема, у сфері сільського, лісового господарства та рибальства), перебували на загальній системі оподаткування і відповідали встановленим критеріям, до 2015 року було надано право використовувати спеціальний режим оподаткування ПДВ. В Україні згідно з податковим законодавством справляння податку на додану вартість передбачало, що до 1 січня 2016 року всі суми нарахованого ПДВ сільськогосподарські підприємства не сплачували до бюджету, а залишали у себе для розвитку власної діяльності.

На 2016 рік для них введено в дію перехідні положення, згідно з якими механізм сплати нарахованих сум зобов'язань за ПДВ був такий:

- операції із зерновими і технічними культурами – 85% до державного бюджету, 15% на спецрахунок;
- операції з продукцією тваринництва – 20% до державного бюджету, 80% на спецрахунок;
- операції з іншими сільськогосподарськими товарами та послугами – 50% до державного бюджету, 50% на спецрахунок.

З 1 січня 2017 року сільськогосподарські підприємства-платники ПДВ перейшли на загальну систему нарахування і сплати цього податку, тобто всі суми зобов'язань повністю сплачуються до державного бюджету.

Скасування спеціального режиму оподаткування для сільгоспвиробників, зростання ставок єдиного податку IV групи суттєво вплинули на економічний розвиток підприємств аграрного сектору економіки (табл. 2).

На сучасному етапі розвитку ринкових відносин аграрний сектор України представлений різними формами господарювання. У 2017 році виробництвом сільськогосподарської продукції займалося 45 558 підприємств різних організаційно-правових форм господарювання, серед яких найпоширенішою різновидністю приватного підприємництва є фермерські господарства,

Таблиця 1

Ставки єдиного податку для сільськогосподарських товаровиробників

Види сільськогосподарських угідь	Розмір ставки		
	2015 р.	2016 р.	2017 р.- 2019 р
для ріллі, сіножатей і пасовищ (крім ріллі, сіножатей і пасовищ, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях, а також сільськогосподарських угідь, що перебувають в умовах закритого ґрунту)	0,45	0,81	0,95
для ріллі, сіножатей і пасовищ, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях	0,27	0,49	0,57
для сільськогосподарських угідь, що перебувають на закритому ґрунті	3,0	5,4	6,33
для багаторічних насаджень (крім багаторічних насаджень, розташованих у гірських зонах і на поліських територіях)	0,27	0,49	0,57
для багаторічних насаджень, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях	0,09	0,16	0,19
для земель водного фонду	1,35	1,35	2,43

Джерело: узагальнено автором на основі даних [4]

Динаміка показників економічного розвитку сільськогосподарських підприємств

Показники	Роки					Індекси динаміки, %	
	2013	2014	2015	2016	2017	2017 р. до 2015 р.	2017 р. до 2016 р.
1. Кількість діючих сільськогосподарських підприємств	49046	46199	45379	47697	45558	100,4	95,5
2. Підприємства, які одержали чистий прибуток, у відсотках до загальної кількості	80,3	84,7	88,9	88,4	86,7	–	–
2. Виробництво продукції сільського господарства всього, (у постійних цінах 2010 року), млн. грн.,	136590,9	139058,4	131918,6	145119,0	140535,2	106,5	96,8
у т.ч. рослинництва	103127,8	105529,5	99584,7	113392,6	108601,1	109,0	95,5
тваринництва	33463,1	33528,9	32333,9	31726,4	31934,1	98,8	100,7
3. Реалізація продукції сільського господарства, млн. грн	143966,2	194576,2	336970,0	291218,6	356159,6	105,7	122,3
у т.ч. рослинництва	100565,5	43614,3	269597,5	242118,9	290538,5	107,8	120,0
тваринництва	43400,7	50961,9	67372,5	49099,7	65621,1	97,4	133,6
4. Індекси цін реалізації продукції сільськогосподарськими підприємствами (ланцюгові, %)							
– рослинництва	97,1	124,3	154,5	109,0	111,5	–	–
– тваринництва	91,8	129,2	167,2	116,3	107,3	–	–
– тваринництва	102,4	119,1	141,3	101,7	130,7	–	–

Джерело: узагальнено автором на основі даних [2]

частка яких у загальній кількості становить 74,9%. Слід зазначити, що порівняно з попереднім 2016 роком загальна кількість діючих сільськогосподарських підприємств зменшилася на 2139 підприємств, або на 4,5%, що зумовлено негативним впливом об'єктивних та суб'єктивних чинників на розвиток підприємництва в аграрній сфері в умовах суцільної економічної кризи.

Основні показники діяльності сільгосппідприємств свідчать про зменшення протягом 2016-2017 років порівняно з 2015 роком кількості прибуткових підприємств, їхня частка в загальній кількості зменшилася на 2,3 відсоткових пункти (з 89% у 2015 році до 86,7% у 2017 році).

Економічний розвиток аграрних підприємств України до 2016 року відзначався поступовим зростанням обсягів виробленої продукції. Попри спад виробництва продукції тваринництва у 2017 році на 1,2%, виробництво продукції рослинництва зросло на 9% порівняно з 2015 роком. У 2017 році порівняно із 2016 роком навпаки – виробництво продукції тваринництва збільшилося на 0,7%, а рослинництва – знизилася на 4,5 відсотка. Індекс виробництва сільгосппродукції сільгосппідприємствами (за збільшення у 2016 році до 110%) у 2017 році знизився до 96,8%, тоді як індекс виробництва продукції тваринництва перевищив минулорічний показник і становив 100,7 відсотка.

У структурі валової продукції сільського господарства, виробленої сільськогосподарськими підприємствами різних організаційно-правових форм, переважає продукція рослинництва, що у 2017 році становила 77,3%, тільки 22,7% припадало на продукцію тваринництва [2], в Україні збільшення обсягів валового виробництва в сільському господарстві досягається за рахунок окремих видів комерційно привабливої продукції рослинництва, а саме зернових та технічних культур, виробництво яких сільськогосподарськими підприємствами у загальному обсязі становить відповідно у 2017 році 77,4% та 86,6% [2].

Позитивна динаміка зростання виручки від реалізації продукції зумовлена в основному зростанням

реалізаційних цін, а не обсягами реалізованої продукції. Виникнення додаткових витрат, пов'язаних із зростанням розмірів податкових зобов'язань, вже привело до зменшення рентабельності сільськогосподарської діяльності. За даними Державної служби статистики, рівень рентабельності операційної діяльності сільськогосподарських підприємств у 2017 році значно знизився порівняно із попереднім 2016 роком і становив 23,5%, що на 13 відсоткових пункти менше рівня 2016 року, порівняно із 2015 роком спостерігається кардинальне зниження рівня рентабельності з 43% до 23,5% (рис. 2).

Слід зазначити, що збільшення прибутковості сільськогосподарських підприємств за окремі роки відбувалось у відриві від зниження собівартості продукції, тобто за рахунок підвищення реалізаційних цін на основні види продукції під дією інфляційних процесів в умовах трансформаційних змін національної економіки. Однак високі показники фінансового результату та рівня рентабельності, за оцінками багатьох експертів, є завищеними через неврахування у методиці розрахунків специфічних особливостей аграрного виробництва, а саме формування фінансового результату сільськогосподарської діяльності відповідно до вимог галузевих стандартів.

Тенденції розвитку аграрного сектору свідчать про те, що трансформаційні зміни в оподаткуванні привели до негативних наслідків ефективності виробництва основних видів продукції рослинництва в сільськогосподарських підприємствах (рис. 3).

Рівень рентабельності виробництва у сільськогосподарських підприємствах зменшився майже за всіма основними видами продукції рослинництва, особливо такими пріоритетними видами продукції, як зернові культури та насіння соняшнику, які займають значну частку у посівних площах сільськогосподарських підприємств.

Слід зазначити, що, продукція тваринництва в сільськогосподарських підприємствах України у 2016-2017 роках

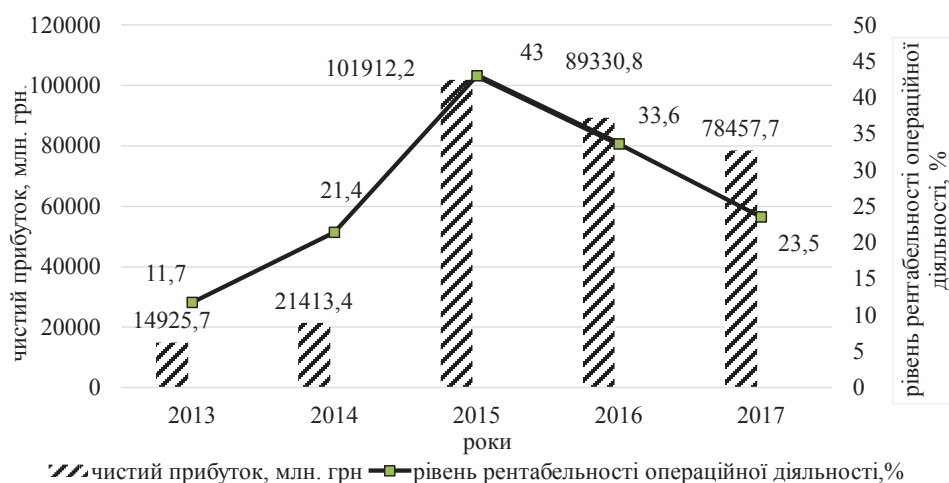


Рис. 2. Економічні показники діяльності сільськогосподарських підприємств

Джерело: узагальнено автором на основі даних [2]



Рис. 3. Рівень рентабельності основних видів продукції рослинництва

Джерело: систематизовано автором за даними [2]

становила лише 22-2% від загального обсягу виробленої ними сільськогосподарської продукції.

У галузі тваринництва в останні роки рентабельним було вирощування свиней на м'ясо (крім 2016 року) та виробництво молока і яєць. Порівняно з 2015 р. прибутковість молока у 2016 році збільшилася з 12,7% до 18,6%, у 2017 році – до 26,9%, але зменшилася прибутковість виробництва яєць – у 2016 році цей показник становив 0,5% проти 60,9% рівня 2015 року, у 2017 році збитковість виробництва яєць становила мінус 9%. У 2017 р. прибутковим стало виробництво м'яса великої рогатої худоби, рентабельність якого становила 3,4% проти мінус 23,2% у 2016 р. Рентабельність вирощування на м'ясо овець і кіз залишається стабільно збитковою і у 2017 році становила мінус 43,3%. Водночас збільшилася збитковість виробництва вовни з мінус 72,8% до мінус 39,6%.

Таким чином, зміни в законодавстві щодо скасування спеціального режиму ПДВ мають негативний вплив для всіх аграріїв, але у найгіршому становищі опиняться підприємства, що мають галузь тваринництва. Відносно аграрної галузі він слугував головним

інструментом державної підтримки та розвитку галузі. Зокрема, завдяки відшкодуванню ПДВ спостерігалось значне нарощування доходів, а відповідно – і прибутку та рентабельності підприємств, відбувалося зменшення потреби у кредитних ресурсах та зменшення потреби у державній підтримці. Щодо галузі тваринництва, то відшкодування ПДВ було чи не єдиним способом збереження галузі.

Спеціальний режим оподаткування ПДВ розглядався засобом державної підтримки розвитку аграрної сфери. Тому з метою певної компенсації можливих втрат від скасування спеціального режиму ПДВ Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2017 році» № 1791-VIII від 20.12.2016 р. [5]. було доповнено Закон України «Про державну підтримку сільського господарства України» розділом V-1 «Державна підтримка виробників окремих видів сільськогосподарської продукції» та відповідно статтею 16-1 «Бюджетна дотація для розвитку розвитку сільськогосподарських товаровиробників та стиму-

лювання виробництва сільськогосподарської продукції» [6], які регулюють порядок розподілу бюджетної дотації сільськогосподарським товаровиробникам.

Право на бюджетну дотацію для розвитку сільськогосподарських товаровиробників та стимулювання виробництва сільськогосподарської продукції мають товаровиробники, основною діяльністю яких є постачання сільськогосподарських товарів, вироблених ними на власних або орендованих основних засобах, якщо питома вага вартості сільськогосподарських товарів становить не менше ніж 75% від вартості всіх товарів, поставлених ними протягом попередніх 12 послідовних звітних податкових періодів сукупно, які здійснюють види діяльності, визначені п. 16-1.3 ст. 16-1 зазначеного Закону, а саме: виробництво овочів та фруктів, розведення сільськогосподарських тварин і птиці та виробництво м'яса, молочної продукції та яєць. Таке право розповсюджується лише на платників ПДВ. Якщо платник ПДВ скасував реєстрацію сільськогосподарського товаровиробника, то він виключається з Реєстру отримувачів бюджетної дотації.

Обчислення розміру бюджетної дотації відбувається таким чином: вартість частки реалізованої дотаційної продукції в загальному обсязі реалізованої продукції помножується на задекларовану суму ПДВ, враховуючи коефіцієнт пропорційності відповідно до бюджетного фінансування. Ключовою умовою для отримання бюджетної дотації для стимулювання виробництва окремих (дотаційних) видів сільгосппродукції є сплата сільгоспідприємством ПДВ до бюджету.

З огляду на значущість механізму ПДВ під час здійснення державної фінансової підтримки розвитку сільського господарства, запроваджено порядок так званої «квазіаккумуляції» сум ПДВ – з метою компенсації втрат сільгоспідприємств, які займаються виробництвом сільгосппродукції, орієнтованої переважно на внутрішній ринок та продукції із високою часткою доданої вартості [7, с. 104].

Отже, відповідно до фіскальних новацій, для стимулювання розвитку сільського господарства та підтримки сільгосптоваровиробників, які здійснюють діяльність в окремих галузях сільського господарства, з 01.01.2017 р. запроваджено надання бюджетної дотації, яка спрямована на компенсацію їх втрат від скасування спецрежиму ПДВ. Для отримання якої товаровиробнику необхідно: подати заяву до ДФС щодо внесення до Реєстру; у встановлений законодавством строк подати декларацію з ПДВ та додаток до неї; сплатити ПДВ до бюджету в повному обсязі.

Розподіл коштів, передбачених у 2017 році Мін-агрополітики, здійснено за бюджетною програмою за КПКВК 2801580 «Фінансова підтримка сільгосптоваровиробників» у сумі 4 000 млн грн (923 млн грн – видатки загального фонду та 3 077 млн грн – видатки спеціального фонду) за напрямом «бюджетна дотація для розвитку сільськогосподарських товаровиробників та стимулювання виробництва сільськогосподарської продукції» та 550 млн грн – «часткова компенсація вартості сільськогосподарської техніки та обладнання вітчизняного виробництва» [8].

Передбачені заходи державної підтримки для розвитку сільськогосподарських товаровиробників та стимулювання виробництва сільськогосподарської продукції не принесли бажаних результатів.

За інформацією ДФС, у 2017 році лише 17,2% загальної кількості сільгоспідприємств – суб'єктів спецрежиму з ПДВ на кінець 2016 року (15 474) скористалися правом на отримання бюджетної дотації та подали відповідні заяви, 15,7% – включені до Реєстру. Отримали бюджетну дотацію 1706 платників ПДВ на загальну суму 4000 млн грн, 63,1 відс. (2522,5 млн грн). Слід зазначити, що 1919,5 млн грн (48%) загальної суми бюджетної дотації отримано 10 сільгосптоваровиробниками, основний вид діяльності яких – розведення свійської птиці [9, с. 31].

Отже, у 2017 році суми бюджетної дотації визначалися ДФС для кожного сільськогосподарського товаровиробника з урахуванням вартості реалізованої продукції та пропорційно сплаченої суми ПДВ, основними отримувачами якої були великі платники податків, зокрема агрохолдинги.

Варто звернути увагу, що з 01.01.2018 р. розподіл бюджетної дотації (п. 16-1.6 Закону «Про державну підтримку сільського господарства України») здійснюється у сумі не більше ніж 150 млн грн на одного сільськогосподарського товаровиробника на рік, враховуючи пов'язаних із таким товаровиробником осіб, які визначаються на підставі пп. 14.1.159 п. 14.1 ст. 14 ПКУ.

Слід зазначити, що за даними Всеукраїнської Аграрної Ради [10], на підтримку АПК, Державним бюджетом 2018 було передбачено 6,311 млрд. грн., виконано станом на 20 серпня 2018 р. лише 12% (777 млн. грн.), а саме:

1) з 945 млн. грн., передбачених за бюджетною програмою «Фінансова підтримка сільгосптоваровиробників» в частині компенсації вартості сільгосптехніки було витрачено лише 196 416,3 тис. грн;

2) з 4 000,0 млн. грн., передбачених за бюджетною програмою «Державна підтримка розвитку галузі тваринництва», було витрачено лише 488 134,1 тис. грн., з них:

а) з 700 млн. грн., передбачених за напрямом «Спеціальна бюджетна дотація за вирощування молодняка великої рогатої худоби, який народився в господарствах фізичних осіб», було витрачено лише 6741,3 тис. грн;

б) з 300 млн. грн., передбачених за напрямом «Часткове відшкодування вартості закуплених для подальшого відтворення племінних тварин», було витрачено 0,0 грн.

Таким чином, аналізуючи тенденції змін, які вже відбулися в оподаткуванні діяльності сільськогосподарських підприємств і які вступили в дію з 1 січня 2017 року, можна зробити загальний висновок, що держава ліквідувала пільгову систему оподаткування ПДВ для аграрного сектору, не пропонуючи нічого нового взамін. Використання лише дотацій як засобу підтримки сільгоспвиробників не зможе якісно надати їм підтримку, яка повинна бути більш різноманітною у своїй спрямованості.

Тому визначення найбільш ефективних форм і методів податкового регулювання аграрного виробництва з урахуванням його особливостей потребує впровадження зарубіжного досвіду оподаткування аграрного сектору з позиції його адаптації до українських умов господарювання в галузі АПК. Досліджуючи міжнародну практику в цьому питанні, слід відзначити, що сільське господарство і за кордоном платить внески по ПДВ повністю до бюджету, але воно у свою чергу має пільгову (знижену) ставку оподаткування ПДВ. Особливістю європейської практики справляння ПДВ є оподаткування поставок різних видів продуктів харчування за диференційованими ставками ПДВ.

Слід погодитися з думкою, що для забезпечення цінової доступності окремих продуктів харчування, усунення цінової дискримінації стосовно окремих категорій суб'єктів аграрного бізнесу доцільним є запровадження зниженої ставки ПДВ на сільгосппродукцію, переважна частка якої виробляється представниками дрібного аграрного бізнесу [11, с. 52].

У нинішніх умовах система оподаткування сільгосп підприємств потребує реформування з метою вирівнювання конкурентного середовища, усунення диспропорцій в структурі аграрного сектору економіки на користь малого та середнього соціально-орієнтованого аграрного бізнесу, підвищення конкурентоспроможності малих форм господарювання на селі.

Нововведенням застосування спрощеної системи оподаткування для сільськогосподарських товаровиробників є те, що з 2018 р. коло платників єдиного податку IV групи розширилося через включення до нього фізичних осіб-підприємців, які провадять діяльність виключно у межах фермерського господарства, зареєстрованого відповідно до Закону України «Про фермерське господарство», та за умови виконання сукупності вимог, встановлених пп. 4 п. 291.4 ст. 291 ПКУ. Однією з умов застосування спрощеної системи оподаткування платників даної групи підприємств є розмір їх землекористування – площа сільськогосподарських угідь та/або земель водно го фонду у власності та/або користуванні членів фермерського господарства повинна становити не менш як 2 га, але не більш як 20 га (пп. 4 п. 291.4 ПКУ).

Діючі сільськогосподарські підприємства в аграрному секторі економіки значно диференційовані за розміром землекористування. Якщо брати до уваги розподіл діючих сільськогосподарських підприємств за розміром сільськогосподарських угідь загалом по Україні [2], то 21,2% діючих сільськогосподарських підприємств мають у своєму розпорядженні сільськогосподарські угіддя площею від менше ніж 5 га до 20 га, а це лише 0,5% від загальної площі угідь, які використовуються у аграрному виробництві. 12,9% загальної площі сільськогосподарських угідь належить сільськогосподарським товаровиробникам (51,7% від загальної кількості сільськогосподарських підприємств), які мають у своєму використанні угіддя площею від 20,1 до 500,0 га. Натомість 18,3% загальної площі сільськогосподарських угідь використовуються сільськогосподарськими товаровиробниками (0,4% від загальної кількості сільськогосподарських товаровиробників), які мають у своєму володінні понад 10000,0 га, а це в основному великі агрохолдингові компанії, які спеціалізуються на виробництві найбільш високотехнологічних і високодохідних, експорторієнтованих видів продукції.

Проведені дослідження свідчать, що відповідно до розмірів землекористування аграрні підприємства отримують різні результати своєї виробничо-господарської діяльності. Як було зазначено раніше, найбільшу

питому вагу у загальній кількості сільськогосподарських підприємств займають фермерські господарства, які здебільшого, за загальноприйнятими критеріями визнання малого підприємництва, належать до суб'єктів малого підприємництва та суб'єктів мікропідприємництва та мають незначні розміри землекористування.

Доцільність здійснення корегування умов оподаткування сільськогосподарських товаровиробників у напрямі диференційованого підходу до визначення категорій платників єдиного податку в межах четвертої групи за площею сільськогосподарських угідь та обсягом річного доходу, обґрунтована необхідністю удосконалення механізму справляння податку в напрямі забезпечення рівності умов оподаткування та стимулювання ефективного розвитку агроформувань малого бізнесу, поєднанням інтересів держави й сільськогосподарських товаровиробників [12, с. 168].

Отже, враховуючи специфіку функціонування аграрних підприємств, необхідним є запровадження диференційованого підходу до оподаткування окремих категорій сільгосптоваровиробників та узгодження податкових преференцій із державними пріоритетами розвитку галузі.

Висновки з проведеного дослідження. Таким чином, протягом 2016-2017 років суттєво зростає податкове навантаження на сільськогосподарські підприємства через скасування спеціального режиму оподаткування ПДВ та значного зростання ставок єдиного податку 4 групи. Тенденції розвитку сільськогосподарських підприємств свідчать про те, що трансформаційні зміни в оподаткуванні привели до негативних наслідків зниження економічних показників їх виробничо-господарської діяльності, а саме рівня рентабельності основних видів експортно-орієнтованої продукції рослинництва. Використання лише дотацій як засобу підтримки сільгоспвиробників не зможе якісно надати їм підтримку, яка повинна бути більш різноманітною у своїй направленості. Тому для стимулювання розвитку сільськогосподарського виробництва, застосовуючи досвід країн ЄС, доцільним є запровадження диференційованого підходу щодо пільгового оподаткування ПДВ окремих категорій сільськогосподарських товаровиробників з урахуванням їх спеціалізації та рентабельності діяльності.

Для представників малого аграрного бізнесу доцільно запровадити диференційований підхід до оподаткування діяльності сільськогосподарських товаровиробників у межах єдиного податку 4-ї групи. В основу диференціації ставок і визначення підгруп платників єдиного податку 4-ї групи має бути покладено розмежування сільськогосподарських товаровиробників за площею сільськогосподарських угідь, яка знаходиться у їх використанні та розмірами отримуваного доходу.

Намічені заходи сприятимуть подальшому стимулюванню ефективної діяльності сільськогосподарських товаровиробників та підвищенню їх конкурентних позицій як на внутрішньому, так і на зовнішньому ринку.

Список використаних джерел:

1. Про схвалення Стратегії розвитку аграрного сектору економіки на період до 2020 року: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 17.10.2013 р. № 806-р. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/806-2013%D1%80> (дата звернення 02.04.2019).
2. Офіційний сайт Державної служби статистики України. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua>. (дата звернення: 08.04.2019).
3. Лупенко Ю.О., Тулуш Л.Д. Оподаткування сільського господарства в умовах трансформації спеціальних податкових режимів. *Економіка АПК*. 2016. № 1. С. 5-17.

4. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI / Верховна Рада України. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 03.04.2019).
5. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2017 році : Закон України від 20.12.2016 р. № 1791-VIII / Верховна Рада України. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1791-19> (дата звернення: 04.04.2019).
6. Про державну підтримку сільського господарства України: Закон України від 24.06.2004 р. № 1877-IY / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1877-15> (дата звернення: 04.04.2019).
7. Тулуш Л.Д. Квазіаккумуляція ПДВ як інструмент стимулювання розвитку пріоритетних видів сільгоспдіяльності. *Збірник наукових праць Уманського НУС*. 2017. Випуск № 91. Частина 2, С. 100-120. URL: <https://journal.udau.edu.ua/assets/files/91/Ekon/Ukr/10.pdf> (дата звернення: 30.03.2019).
8. Про розподіл коштів, передбачених у державному бюджеті у 2017 році Міністерству аграрної політики та продовольства для фінансової підтримки сільськогосподарських товаровиробників: Розпорядження Кабінету міністрів України від 01.03.2017 р. № 124-р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/124-2017-%D1%80> (дата звернення: 04.04.2019 р.).
9. Звіт про результати аудиту ефективності виконання повноважень органами державної влади в частині повноти та своєчасності сплати податків суб'єктами господарювання в сільському господарстві від 23.10.2018 р. № 27-1. / Рахункова Палата України. URL: http://www.ac-rada.gov.ua/doccatalog/document/16758046/Zvit_27-4_2018.pdf; (дата звернення: 08.04.2019 р.).
10. Стан виконання бюджетних програм, передбачених на підтримку АПК /Всеукраїнська аграрна Рада. URL: http://www.aau.org.ua/media/publications/679/files/1539684416972517_2018_10_16_11_21_48_344022.pdf (дата звернення: 08.04.2019).
11. Тулуш Л.Д. Перспективи застосування зниженої ставки податку на додану вартість на продукти харчування в Україні. *Економіка АПК*. 2017. № 4. С. 50-59.
12. Магопеч О.А. Оптимізація податкового навантаження сільськогосподарських товаровиробників в умовах застосування спрощеної системи оподаткування. *Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки: зб. наук. пр.* 2017. Вип. 31. С. 160-171. URL: <http://dspace.kntu.kr.ua/jspui/bitstream/123456789/6900/1/19.pdf> (дата звернення: 08.04.2019).