

Добрунік Т.П.

*Одеський національний економічний університет
к.е.н., доцент*

Радова О.В.

*Одеський національний економічний університет
к.е.н., доцент*

Особливості оподаткування діяльності сільськогосподарських товаровиробників: сучасний стан та перспективи

Постановка проблеми. Сучасні реалії розвитку аграрного сектору економіки в умовах поглиблення міжнародної економічної інтеграції свідчать про пріоритетність вирішення проблем, пов'язаних з ефективним розвитком підприємницьких структур агробізнесу. Функціонування сільськогосподарських товаровиробників повинно передбачати різнопланову державну підтримку у фіскальній сфері, у тому числі, надання певних пільг при оподаткуванні. Ефективне ведення агробізнесу можливе лише за умови стабільності та прогнозованості податкового законодавства, що забезпечує оптимальне податкове навантаження підприємств. Оподаткування діяльності сільськогосподарських підприємств є однією із найбільш важливих та найбільш складних елементів податкової системи України. Специфіка аграрної галузі вимагає особливих підходів до оподаткування суб'єктів господарювання цього сектору економіки. Відтак актуалізується проблема формування ефективної системи оподаткування діяльності підприємницьких структур в аграрному секторі економіки.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідженням особливостей оподаткування діяльності сільськогосподарських підприємств в умовах трансформаційних змін податкового законодавства присвячені праці таких науковців, як Лупенко О.Ю., Олійник О.В., Тулуш Л.Д., Сідоренко Р.В., Галицький О. М., Біла Л.М., Соколенко Л.Ф. та інших. Однак динамічні зміни в податковому законодавстві, в тому числі з питань оподаткування діяльності сільськогосподарських товаровиробників, крізь призму їх

впливу на тенденції розвитку аграрного сектору економіки вимагають подальших досліджень

Формулювання цілей статті. Метою дослідження є проведення аналізу основних змін в оподаткуванні діяльності сільськогосподарських підприємств і обґрунтування напрямів оптимізації податкового навантаження.

Виклад основного матеріалу. Виробничо-господарська діяльність аграрних підприємств відбувається в умовах нестабільності та змін у зовнішньому середовищі, непрогнозований вплив яких негативно позначається на показниках ефективності господарювання та призводить до ризикованості здійснення виробничо-господарських операцій, зниження рівня їх конкурентоспроможності.

Аграрний сектор є пріоритетною галуззю економіки України. Насамперед варто зважати на постійно зростаючу частку сільського господарства у загальній валовій доданій вартості (ВДВ). Частка валової доданої вартості сільського господарства у загальних її обсягах в останні роки суттєво зростає. Якщо у 2010–2012 роках вона коливалась у межах 8,4–9,0%, то у 2013 році збільшилася до майже 10, у 2014-му – 11,7 %, у 2015-му – 14,2%, у 2016 році за попередніми даними очікується на рівні 13,7 %. [1, с. 26].

Функціонування ефективного аграрного сектору повинно передбачати різнопланову державну підтримку у фіскальній сфері у тому числі і існування певних пільг при оподаткуванні. Проте, розвиток економічних відносин країни у напрямі зближення з Європейським Союзом зумовлює поступове приведення норм податкового законодавства до загальноєвропейських вимог. Однією із цих вимог є зменшення та реструктуризація державної підтримки сільськогосподарських підприємств у сфері оподаткування.

На розвиток аграрного сектору економіки найбільший вплив мали зміни таких податків як – ПДВ – скасування спеціального режиму оподаткування для сільгоспвиробників, зростання ставок єдиного податку IV групи. Виникнення додаткових витрат, пов'язаних із зростанням розмірів податкових зобов'язань, вже призвело до зменшення рентабельності сільськогосподарської діяльності.

За даними Державної служби статистики [1, с. 174], рівень рентабельності операційної діяльності сільськогосподарських підприємств у 2016 році значно знизився порівняно із попереднім 2015 роком і становив 24,9%, що на 10,3 відсоткових пункти менше рівня 2015 року (у 2015 році рівень рентабельності операційної діяльності склав 43%) (рис. 1).

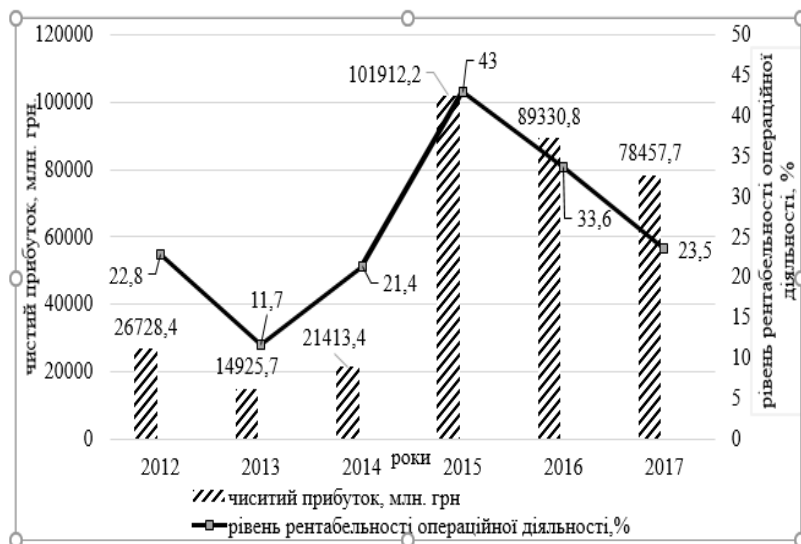


Рис. 1. Економічні показники діяльності сільськогосподарських підприємств

Джерело: узагальнено авторами на основі даних Державної служби статистики [1, с. 174]

Підвищення ефективності діяльності сільськогосподарських товаровиробників є однією з основних проблем національної економіки. Проте через недосконалі економічні відносини та низький рівень розвитку продуктивних сил в аграрному секторі забезпечити рентабельну діяльність сільськогосподарським товаровиробникам досить важко.

За цих умов одним із найбільш дієвих інструментів державної підтримки сільськогосподарських товаровиробників можуть стати податки. При цьому кількість податків та їх розмір не повинні зменшувати зацікавленість та ділову активність сільськогосподарських товаровиробників, а навпаки, створювати спонукальні мотиви до підвищення результативності своєї діяльності.

Оподаткування сільськогосподарського підприємства відрізняється від оподаткування будь-якого іншого торговельного або виробничого підприємства, має свою специфіку. Згідно чинного законодавства, а саме Податкового Кодексу України [2] українські сільськогосподарські підприємства мають право обрати 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» [2]. З липня 2017 р. ці товаровиробники мають звітувати щодо названого податку на загальних умовах. До цього часу сільгоспвиробники на загальній системі оподаткування, які підпадали під визначення, закріплене у ст. 209 ПКУ, могли обрати загальний або «сільськогосподарський» (з 1 липня минулого звітного року до 30 червня поточного звітного року) період звітування. Однак у зв'язку з втратою

чинності положеннями ст. 209 ПКУ з 01.01.2017 р. ДФС своїм листом від 01.03.2018 р. №6191/7/99-99-15-02-01-17 «Про особливості декларування податку на прибуток підприємств за 2017 рік» роз'яснила, що у 2017 р. припинилося застосування «особливого» звітного періоду для виробників сільськогосподарської продукції. Остання декларація, подана виробниками сільськогосподарської продукції за 2017 р., складалася за звітний (податковий) період з 1.07.2016 р. до 30.06.2017 р. Виробники сільськогосподарської продукції з 01.07.2017 р. звітують з податку на прибуток підприємств у загальному порядку.

Згідно Податкового Кодексу України [2] спрощена система оподаткування для сільськогосподарських підприємств передбачає сплату єдиного податку за системою передбаченою для 4-ї групи платників цього

Платники єдиного податку цієї групи звільняються від сплати наступних податків і зборів:

- податку на прибуток підприємств;
- податку на майно (в частині земельного податку), крім земельного податку за земельні ділянки, що не використовуються для ведення сільськогосподарського товаровиробництва;
- рентної плати за спеціальне використання води.

ПДВ, ПДФО, ЄСВ і військовий збір спрощенці цієї групи сплачують на загальних основах. 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.

Згідно з п. 291.5 ПКУ не можуть бути платниками 4 групи єдиного податку суб'єкти господарювання:

- суб'єкти господарювання, у яких понад 50 відсотків доходу, отриманого від продажу сільськогосподарської продукції власного виробництва та продуктів її переробки, становить дохід від реалізації декоративних рослин (за винятком зрізаних квітів, вирощених на угіддях, які належать сільськогосподарському товаровиробнику на праві власності або надані йому в користування, та продуктів їх переробки), диких тварин і птахів, хутряних виробів і хутра (крім хутрової сировини);

- суб'єкти господарювання, що провадять діяльність з виробництва підакцизних товарів, крім виноматеріалів виноградних (коди згідно з УКТ ЗЕД 2204 29 - 2204 30), вироблених на підприємствах первинного виноробства для підприємств вторинного виноробства, які використовують такі виноматеріали для виробництва готової продукції, вин виноградних, вин плодово-ягідних та/або напоїв медових, вироблених та розлитих у споживчу тару малими виробництвами виноробної продукції з виноматеріалів виключно власного виробництва (не придбаних), отриманих шляхом переробки плодів, ягід, винограду, меду власного виробництва, а також крім електричної енергії, виробленої кваліфікованими когенераційними установками та/або з відновлюваних джерел енергії (за умови, що дохід від реалізації такої енергії не перевищує 25 відсотків доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) такого суб'єкта господарювання);

- суб'єкт господарювання, який станом на 1 січня базового (звітного) року має податковий борг, за винятком безнадійного податкового боргу, який виник внаслідок дії обставин непереборної сили (форс-мажорних обставин).

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.

Задля отримання статусу платника єдиного податку сільгоспвиробники (фізичні особи – підприємці) мають провадити діяльність винятково в межах фермерського господарства, зареєстрованого відповідно до Закону України "Про фермерське господарство", і відповідати таким вимогам:

- здійснювати тільки вирощування, відгодовування сільськогосподарської продукції, збирання, вилов, переробку такої власновирощеної або відгодованої продукції та її продаж;

- провадити господарську діяльність (крім постачання) за місцем податкової адреси;

- не використовувати працю найманих осіб;

- членами фермерського господарства такої фізичної особи є лише члени її сім'ї у визначенні ч. 2 ст. 3 СКУ;

- площа сільськогосподарських угідь та/або земель водного фонду у власності та/або користуванні членів фермерського господарства становить не менш як 2 га, але не більш як 20 га (пп. 4 п. 291.4 ПКУ).

Зареєстрованих в установленому порядку фізичних осіб – підприємців, які до закінчення місяця, у якому відбулася державна реєстрація, подали заяву про обрання спрощеної системи оподаткування та ставки єдиного податку, установлені для четвертої групи, вважають платниками єдиного податку з дня державної реєстрації (пп. 298.8.5 ПКУ).

Базою оподаткування для сільськогосподарських товаровиробників – платників єдиного податку четвертої групи є нормативна грошова оцінка одного гектара сільськогосподарських угідь (ріллі, сіножатей, пасовищ і багаторічних насаджень), з урахуванням коефіцієнта індексації, визначеного за станом на 1 січня базового податкового (звітного) року.

Слід зазначити, що податкове навантаження для сільськогосподарських товаровиробників за період дії сплати єдиного податку в 2019 році збільшилося більш ніж у 2 рази порівняно із 2015 роком (табл. 1). У 2016 відносно 2015 року зростання ставок для платників єдиного податку 4 групи склало

від 77,78% до 81,48% за відповідними категоріями сільськогосподарських угідь та ставками.

За даними табл. 1 є безперечний факт збільшення податкового навантаження, що в свою чергу, веде до зміни загальної суми витрат. Таким чином господарства з низькою ефективністю виробництва практично втраять шанси на своє існування.

Таблиця 1
Ставки єдиного податку для сільськогосподарських
товаровиробників

Види сільськогосподарських угідь	Розмір ставки		
	2015 р.	2016 р.	2017 р. - 2019р
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 [2]

Єдиний податок сплачується щоквартально протягом 30 календарних днів, що настають за останнім календарним днем податкового (звітного) кварталу, в таких розмірах: за I та II квартали – по 10%, за III квартал – 50%, за IV квартал – 30%.

Отже, Податковим кодексом враховано сезонність сільськогосподарського виробництва, коли основне податкове навантаження зі сплати податку покладається на аграрних товаровиробників у III кварталі відповідного року, тобто саме у той період, коли очікується основна сума надходжень від реалізації виробленої такими суб'єктами продукції. Така диференціація термінів сплати передбачена для того, щоб забезпечити хоч якусь рівномірність надходжень податкових платежів до бюджету країни. Проте за таких умов підприємства змушені передчасно, а отже, дешевше реалізовувати ранні зернові.

Важливо відмітити, що спрощена система оподаткування надає суттєвого вигаду тільки прибутковим підприємствам. Для збиткових або нестабільно працюючих виробників доцільнішою може виявитися загальна система оподаткування.

Окремої уваги заслуговують питання звітності платників єдиного податку 4 групи. Так, у 2016 році, згідно ст. 298.8.1 ПКУ сільськогосподарські товаровиробники для переходу на спрощену систему оподаткування або щорічного підтвердження статусу платника єдиного податку подають до 20 лютого поточного року:

✓ загальну податкову декларацію з податку на поточний рік щодо всієї площі земельних ділянок, з яких справляється податок (сільськогосподарських угідь (ріллі, сіножатей, пасовищ, багаторічних насаджень), та/або земель водного фонду внутрішніх водойм (озер, ставків та водосховищ), - контролюючому органу за своїм місцезнаходженням (місцем перебування на податковому обліку);

✓ звітну податкову декларацію з податку на поточний рік окремо щодо кожної земельної ділянки - контролюючому органу за місцем розташування такої земельної ділянки (юридичні особи);

✓ розрахунок частки сільськогосподарського товаровиробництва (юридичні особи) - контролюючим органам за своїм місцезнаходженням та/або за місцем розташування земельних ділянок за формою, затвердженою центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної аграрної політики, за погодженням із центральним

органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику;

✓ відомості (довідку) про наявність земельних ділянок - контролюючим органам за своїм місцезнаходженням та/або за місцем розташування земельних ділянок.

У відомостях (довідці) про наявність земельних ділянок зазначаються дані про кожний документ, що встановлює право власності та/або користування земельними ділянками, у тому числі про кожний договір оренди земельної частки (паю).

Фізичні особи - підприємці, які подали заяву про обрання ними спрощеної системи оподаткування та ставки єдиного податку, встановленої для четвертої групи, вперше подають визначену цим підпунктом звітність протягом 20 календарних днів з дня подання такої заяви.

У деяких випадках потрібно подавати уточнену декларацію (пп. 295.9.4 та 295.9.5 ПКУ):

✓ у разі припинення платника єдиного податку шляхом злиття, приєднання, перетворення, поділу;

✓ у разі зміни площі сільськогосподарських угідь та/або земель водного фонду у зв'язку з набуттям (втратою) на неї права власності або користування.

Платники єдиного податку звільняються від обов'язку сплати деяких податків, перелік яких наведено у п. 297.1 ПКУ. Але у пп. 298.8.4 ПКУ є умова, згідно з якою, якщо у звітному році частка сільськогосподарського товаровиробництва становить менш як 75%, особа у наступному податковому році буде сплачувати податки на загальних підставах, що означає обов'язковий перехід на загальну систему.

Проте, важливо відмітити, що ця вимога не діє, якщо зменшення частки сільськогосподарського виробництва не залежало від самого платника єдиного податку четвертої групи і пов'язано із виникненням обставин непереборної сили.

Якщо під час проведення перевірок виявиться, що сільськогосподарський товаровиробник неправомірно застосовував спрощену систему, зокрема, не відповідав вимогам пп. 4 п. 291.4 ПКУ або виявлено порушення будь-якої умови з п. 291.5-1 ПКУ, за весь цей період контролюючим органом нараховуються всі податки, які платник єдиного податку не

сплачував, штрафні санкції за несплату цих податків, а також пеня. З наступного місяця після встановлення факту порушення, сільгосптоваровиробник зобов'язаний перейти на загальну систему оподаткування. Повернутися до четвертої групи платників єдиного податку можна буде у загальному порядку.

В цілому, запровадження єдиного податку 4 групи є важливим інструментом стимулювання сільськогосподарського виробництва, який зменшує податковий тиск на сільськогосподарських товаровиробників і на цій основі забезпечує стимулювання раціонального використання землі, нарощування обсягів виробництва сільськогосподарської продукції.

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

Одним із основних податків як у загальній так і 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 податкового законодавства 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-й рік для них введено в дію перехідні положення, згідно яких механізм сплати нарахованих сум зобов'язань по ПДВ наступний:

- операції з 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 даного податку, тобто всі суми зобов'язань повністю сплачуються до державного бюджету.

Тенденції розвитку аграрного сектору свідчать про те, що трансформаційні зміни в оподаткуванні призвели до негативних наслідків. Основною проблемою, з якою зіштовхнулись аграрії, стало зростання сум податкових зобов'язань з ПДВ, що відчутно вдарило по розміру обігових коштів підприємств. Виникнення додаткових витрат, пов'язаних із зростанням розмірів податкових зобов'язань, вже призвело до зменшення рентабельності сільськогосподарської діяльності та часткового зростання цін на продукцію. Також з'являється серйозна перспектива «тінізації» частини аграрного сектору задля уникнення (зменшення) оподаткування своєї діяльності ПДВ. Рослинницька галузь загалом зберегла результативність і дохідність, однак її успіхи нівелюються через сировинний характер діяльності та низьку додану вартість продукції. Рівень рентабельності виробництва у сільськогосподарських підприємствах зменшився майже по всіх основних видах продукції рослинництва (рис. 2).

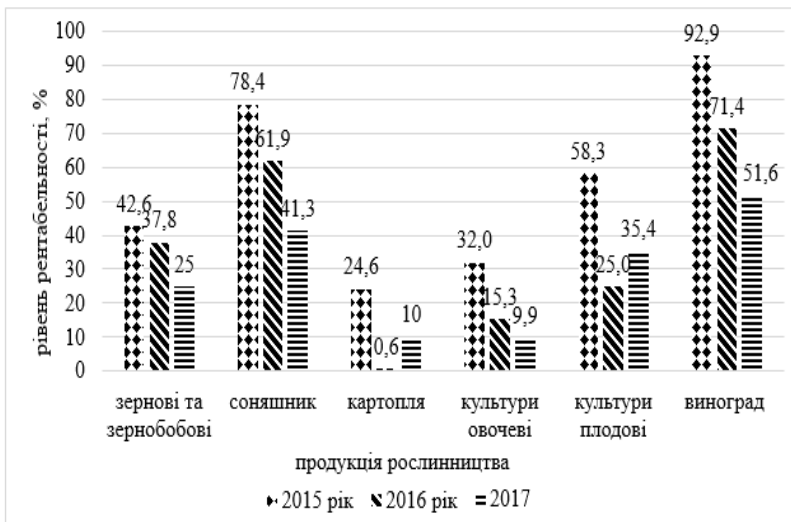


Рис. 2. Рівень рентабельності основних видів продукції галузі рослинництва

* Джерело: систематизовано автором за даними [1, с. 178].

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. [3]. було доповнено Закон України «Про державну підтримку сільського господарства України» розділом V-1 «Державна підтримка виробників окремих видів сільськогосподарської продукції» та відповідно статтю 16-1 «Бюджетна дотація для розвитку розвитку сільськогосподарських товаровиробників та стимулювання виробництва сільськогосподарської продукції» [4], які регулюють порядок розподілу бюджетної дотації сільськогосподарським товаровиробникам.

З огляду на значимість механізму ПДВ при здійсненні державної фінансової підтримки розвитку сільського господарства, запроваджено порядок так званої «квазіакумуляції» сум ПДВ – з метою компенсації втрат сільгоспідприємств, які займаються виробництвом сільгосппродукції, орієнтованої переважно на внутрішній ринок та продукції із високою часткою доданої вартості [5, с. 104]. Відповідно до фіскальних новацій, сільгоспідприємства, які здійснюють діяльність в окремих галузях сільського господарства, мають право на отримання бюджетної дотації для розвитку сільгосптоваровиробників та стимулювання виробництва сільгосппродукції, яка направлена на компенсацію їх втрат від скасування спецрежиму ПДВ.

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.

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 з таким товаровиробником осіб, які визначаються на підставі пп. 14.1.159 п. 14.1 ст. 14 ПКУ.

Передбачені заходи державної підтримки для розвитку сільськогосподарських товаровиробників та стимулювання виробництва сільськогосподарської продукції не принесли бажаних результатів. Слід зазначити, що за даними Всеукраїнської Аграрної Ради [6], на підтримку АПК, Державним бюджетом 2018 було передбачено - 6,311 млрд. грн., виконано стоном на 20 серпня 2018р лише 12% (777 млн. грн.), а саме:

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

2) 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.

Відтак, визначення найбільших ефективних форм і методів податкового регулювання аграрного виробництва з урахуванням його особливостей потребує впровадження зарубіжного досвіду оподаткування аграрного сектора 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. У відповідності до «Директиви Ради 2006/112/ЄС про спільну систему податку на додану вартість» для запобігання виникненню структурної неврівноваженості у Співтоваристві та викривленню конкуренції в деяких царинах діяльності, внаслідок застосування Державами-членами різних стандартних ставок ПДВ, встановлюється мінімальна стандартна ставка в розмірі 15% з можливістю перегляду [7].

Нагадаємо, що у ЄС теж діє пільговий режим для оподаткування ПДВ сільського господарства, відповідно до якого платник застосовує до вартості своїх поставок компенсаційну ставку та додає суму фіксованого збору до ціни реалізації з товару метою відшкодування сум ПДВ, сплаченого ним в ціні придбаних виробничих ресурсів. До того ж така компенсаційна ставка не повинна забезпечувати додаткове джерело фінансування для платника, а існує виключно для компенсації суми ПДВ, сплаченої при купівлі товару або послуги. Право на застосування такого режиму, на відміну від України, має будь-який платник податку, що здійснює діяльність у формі сільськогосподарського, лісгосподарського чи рибгосподарського підприємства.

Держави-члени ЄС можуть застосовувати одну або дві знижених ставки. Знижені ставки встановлюються, як відсоткова ставка бази оподаткування, котра не може бути нижчою 5%, однак для ряду країн встановлені винятки, що

застосовуються до окремих товарів, робіт і послуг. Країнами, що використовують знижені ставки при оподаткуванні ПДВ сільськогосподарської діяльності та її продукції, є Польща (передбачено дві пільгових ставки 5% і 8% в залежності від виду продукції чи послуг), Угорщина (18% – на молоко і молокопродукцію, кукурудзу, борошно, 5% – свине м'ясо, а з 2017 року до цього списку ще будуть додані пташине м'ясо, яйця і молоко, що, на думку влади, призведе до росту споживання та зменшення тіньового сектору економіки Угорщини), Румунія (9% на продовольчі товари) тощо. Пільги для сільського господарства в оподаткуванні ПДВ передбачили і країни-сусіди не члени ЄС. Знижена ставка (10%) застосовується в Білорусі при реалізації продукції рослинництва і тваринництва. У Росії за аналогічною ставкою оподатковуються продовольчі товари [8].

Оцінюючи ситуацію, яка виникла в сільському господарстві України в останній рік, А. Павленко зазначає, що «зміна податкової політики в АПК – це одна з ключових вимог МВФ у рамках програми розширеної підтримки української економіки» Він пропонує відмовитись від полярних позицій у вирішенні проблеми: повернутись до спецрежиму оподаткування або повністю відмовитись від нього. Ситуація потребує компромісного підходу. Подаються пропозиції щодо варіанту оподаткування «50 на 50» – коли відшкодуватиметься лише половина суми ПДВ або залишити можливість 100% відшкодування лише для малих фермерських господарств.

Аналіз світового досвіду деяких країн світу показує впровадження диференційованого підходу до оподаткування сільськогосподарських товаровиробників. Тулуш Л. і Малініна Н. серед критеріїв диференціації оподаткування доходів від сільськогосподарської діяльності виділяють: за обсягами валового доходу (обороту, виручки, прибутку); відповідно до правового статусу; за джерелами отриманого доходу; за територіальним розміщенням; за площею сільськогосподарських угідь (посівною площею); за кількістю працюючих; за обсягами реалізації сільськогосподарської продукції власного виробництва (при встановленні критерію

переходу на спеціальну (спрощену) систему оподаткування) [9, с. 132].

Для стимулювання розвитку сільськогосподарського виробництва в Україні, особливо для представників малого аграрного бізнесу доцільно запровадити європейську практику справляння ПДВ, що посилить їх конкурентні позиції по відношенню до сільгоспідприємств, які користуються перевагами платників ПДВ.

У нинішніх умовах система оподаткування сільгоспідприємств потребує реформування з метою вирівнювання конкурентного середовища, усунення диспропорцій в структурі аграрного сектору економіки на користь малого та середнього соціально-орієнтованого аграрного бізнесу, підвищення конкурентоспроможності малих форм господарювання на селі, що позитивно позначиться на рівні сільської зайнятості та ресурсній базі бюджетів сільських громад. Необхідним є запровадження диференційованого підходу до оподаткування окремих категорій сільгосптоваровиробників та узгодження податкових преференцій із державними пріоритетами розвитку галузі. Доцільність здійснення корегування умов оподаткування сільськогосподарських товаровиробників в 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 [10, с. 168].

При реформуванні оподаткування сільськогосподарських підприємств значна увага має бути приділена протидії погіршенню фінансових результатів сільськогосподарських підприємств, зокрема через вдосконалення механізму бюджетних дотацій. Також повинен бути налагоджений контроль за цільовим використанням коштів державної підтримки.

Використання лише дотацій як засобу підтримки сільгоспвиробників не зможе якісно надати їм підтримку, яка повинна бути більш різноманітною у своїй направленості. Тому, в подальшому, застосовуючи досвід країн ЄС, доцільно впровадити окремі податкові пільги для аграріїв і закріпити їх на постійній основі у Податковому Кодексі. Основними з них можуть бути зниження ставок оподаткування, в першу чергу це стосується ПДВ.

В основу змін в системі оподаткування підприємств аграрного сектору економіки мають бути закладені нові концептуальні підходи, ключовими з яких є:

- побудова системи спеціального оподаткування аграрного бізнесу, як складової окремої підсистеми податків в агропромисловій сфері (розгляд податків через призму ланцюга формування вартості продукту);

- стимулювання розвитку інтеграційних процесів між виробником, переробником та реалізатором;

- застосування системи спеціального оподаткування лише для селоутворюючих аграрних підприємств;

- стимулювання спеціальним оподаткуванням диверсифікації аграрного бізнесу та участі підприємств у сільському розвитку;

- дотримання принципів стабільності та єдиних підходів у реалізації системи оподаткування сільськогосподарської діяльності;

- посилення зручності в обрахуванні та справленні таких податків.

Внесення подальших змін до ПКУ з метою вдосконалення оподаткування агробізнесу доцільне лише у разі дотримання таких вимог:

- врахування особливостей здійснення сільськогосподарської діяльності (тривалість виробництва і значну розірваність у часі початку виробничого процесу та отримання товару), обмеженість купівельної спроможності, диспаритет цін на продукцію і засоби її виробництва, різну залежність від природно-кліматичних умов, дохідність галузей сільського господарства та інші чинники;

- недопущення дискримінації між сільськогосподарськими товаровиробниками;

- врахування взаємозалежності сільськогосподарських товаровиробників та інших суб'єктів господарювання агропромислового комплексу;

- побудова оподаткування на основі плати за землю та рівномірного податкового навантаження, враховуючи дохідність виробництва;

- наявність об'єктивних пільг та преференцій в оподаткуванні малих сільськогосподарських товаровиробників.

Висновки. Отже, в останні роки аграрний сектор України зазнає все більшого податкового навантаження через поступове скасування пільг в оподаткуванні. Специфіка функціонування суб'єктів підприємницької діяльності аграрної галузі вимагає відповідного відображення у податковому законодавстві особливостей оподаткування сільськогосподарських виробників. Потрібно застосовувати інструменти державного регулювання аграрного сектора, які б сприяли активізації і розвитку аграрного бізнесу.

З метою забезпечення стабільного розвитку товаровиробників аграрної галузі у сфері податкової політики на перспективу доцільним є розробка нового інструментарію системи оподаткування сільськогосподарських товаровиробників різних форм господарювання застосовуючи досвід країн ЄС, при цьому доцільно впровадити окремі податкові пільги для аграріїв і закріпити їх на постійній основі у Податковому Кодексі. Основними з них можуть бути зниження ставок оподаткування, в першу чергу це стосується ПДВ. Введення до податкового законодавства нових податкових пільг повинно бути виваженим та обґрунтованим з позиції як фіскальної, так і економічної ефективності. Для стимулювання розвитку сільськогосподарського виробництва, особливо 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 й 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 отриманого доходу.

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

СПИСОК ЛІТЕРАТУПИ

1. Сільське господарство України за 2017 рік: Статистичний збірник [Електронний ресурс] // Державна служба статистики України – Режим доступу: http://www.ukrstat.gov.ua/druk/publicat/kat_u/publ7_u.htm.

2. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI, [Електронний ресурс] / Верховна Рада України – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

3. 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 [Електронний ресурс] – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1791-19>

4. Про державну підтримку сільського господарства України: Закон України від 24.06.2004 р. № 1877-IV [Електронний ресурс] – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1877-15>

5. Тулуш Л.Д. Квазіаккумуляція ПДВ як інструмент стимулювання розвитку пріоритетних видів сільгоспдіяльності //Л.Д. Тулуш //Збірник наукових праць Уманського НУС, випуск № 91. Частина 2, с. 100-120

6. Стан виконання бюджетних програм, передбачених на підтримку АПК http://www.aau.org.ua/media/publications/679/files/1539684416972_517_2018_10_16_11_21_48_344022.pdf

7. Директиви Ради 2006/112/ЄС про спільну систему податку на додану вартість [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/994_928

8. Сідоренко Р.В. Оподаткування діяльності сільськогосподарських підприємств: сучасний стан та перспективи розвитку / Р.В. Сідоренко [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://bses.in.ua/journals/2016/12-2_2016/34.pdf.

9. Тулуш Л. Особливості формування системи прямого оподаткування аграрного сектору в розвинутих країнах. /Л. Тулуш, Н. Малініна // Соціально-економічні проблеми і держава – 2012. – Вип. 1 (6). – С. 124–134.

10. Магопець О. А. Оптимізація податкового навантаження сільськогосподарських товаровиробників в умовах застосування спрощеної системи оподаткування / О. А. Магопець // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки: [зб. наук. пр.] – Кропивницький : ЦНТУ. – 2017. – Вип. 31. – С. 160 – 171.