

УДК 336.2.026

**Боровик П.М.***кандидат економічних наук, доцент,  
доцент кафедри фінансів і кредиту**Уманського національного університету садівництва***Сліпченко В.В.***начальник Уманської ОДПІ  
ГУ ДФС України в Черкаській області***Броварна С.М.***студентка**Уманського національного університету садівництва*

## НЕПРЯМА ПОДАТКОВА ПІДТРИМКА АГРОБІЗНЕСУ В УКРАЇНІ В УМОВАХ ЄВРОІНТЕГРАЦІЇ

### INDIRECT TAX SUPPORT FOR AGRIBUSINESS IN UKRAINE UNDER EUROPEAN INTEGRATION

#### АНОТАЦІЯ

У статті досліджено проблеми сучасного порядку застосування спеціальних податкових режимів непрямого оподаткування аграрних товаровиробників. За результатами аналізу авторами запропоновано шляхи вдосконалення сучасної непрямої податкової підтримки вітчизняних сільськогосподарських формувань шляхом відновлення в повному форматі режиму акумуляції ПДВ агропідприємствами. Крім того, авторами пропонується поновити використання режимів виплати дотацій виробникам м'ясо-молочної продукції та застосування нульової ставки ПДВ стосовно операцій з реалізації зазначеної продукції переробним підприємствам.

**Ключові слова:** податкове регулювання, податок на додану вартість, спеціальні податкові режими для агробізнесу, режим акумуляції ПДВ, режим виплати дотацій, застосування нульової ставки ПДВ щодо операцій із реалізації тваринницької продукції переробним підприємствам.

#### АННОТАЦИЯ

В статье исследованы проблемы современного порядка применения специальных налоговых режимов косвенного налогообложения аграрных товаропроизводителей. Предложены пути совершенствования современной косвенной налоговой поддержки отечественных сельскохозяйственных формирований путем восстановления в полном формате режима аккумуляции НДС сельхозпредприятиями. Кроме этого, авторами предлагается вновь использование режимов выплаты дотаций производителям мясомолочной продукции и применения нулевой ставки НДС в отношении операций по реализации указанной продукции перерабатывающим предприятиям.

**Ключевые слова:** налоговое регулирование, налог на добавленную стоимость, специальные налоговые режимы для сельхозбизнеса, режим аккумуляции НДС, режим выплаты дотаций, применение нулевой ставки НДС в отношении операций по реализации животноводческой продукции перерабатывающим предприятиям.

#### ANNOTATION

In the article there were investigated problems of modern order of using special tax regimes of indirect taxation of agrarian commodity producers. Offered methods of improvement of modern indirect tax support of national agricultural formations with total renewing the regime of accumulation of VAT by agro enterprises. Besides, authors proposed to use new the order of using regimes of pay in grants to workers of milk and meat production and using zero-rated VAT towards operations with realizing mentioned production by rerolling enterprises.

**Keywords:** tax regulation, value-added tax, special tax regimes for agribusiness, regime of accumulation of VAT, regime of

pay in grants, use of zero-rated VAT towards operations with realizing mentioned production by rerolling enterprises.

**Постановка проблеми.** Тривалий час податок на додану вартість для аграрного бізнесу був, насамперед не інструментом перерозподілу їх доходів на користь держави, а засобом державної підтримки суб'єктів сільськогосподарського виробництва. При цьому після внесення низки змін до Податкового кодексу України стимулювальні властивості аналізованої податкової форми у сфері агропромислового виробництва суттєво послабились.

Отже, дослідження проблем оновленого порядку непрямого оподаткування суб'єктів агросфери та розроблення напрямів їх врегулювання є важливим завданням для вітчизняних науковців.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Проблемним аспектам функціонування механізмів непрямого оподаткування сільськогосподарських товаровиробників та шляхам їх вдосконалення присвячені праці багатьох вітчизняних учених, серед яких на особливу увагу заслуговують публікації В. Андрущенка, О. Василика, В. Вишневецького, М. Дем'яненка, Д. Деми, О. Кириленко, А. Крисоватого, П. Лайка, І. Луїніної, А. Поддєрьогіна, О. Прокопчук, А. Соколовської, В. Синчака, Л. Тулуша, В. Федосова.

**Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми.** Не дивлячись на значну кількість публікацій за зазначеною тематикою, проблеми пільгового режиму непрямого оподаткування агробізнесу в Україні залишаються не лише до кінця не вирішеними, а й із внесенням значної кількості змін до Податкового кодексу України, вельми загострились, а тому потребують швидкого та ефективного врегулювання.

**Метою статті** є визначення проблем функціонування сучасних спецрежимів непрямого оподаткування сільськогосподарських товаровиробників в Україні та обґрунтування шляхів їх вирішення. Для виконання поставленого завдан-

Таблиця 1

**Динаміка сплати ПДВ суб'єктами агробізнесу та його частки в податкових надходженнях зведеного бюджету в Україні**

Показники	Роки					
	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Мобілізовано ПДВ, млн грн	98,2	91,4	87,3	44,1	40,7	40,1
Питома вага ПДВ у податкових надходженнях зведеного бюджету, %	0,04	0,03	0,02	0,01	0,01	0,01

Джерело: побудовано авторами на основі [3; 5]

ня в ході його проведення використано економіко-статистичні методи дослідження, зокрема, монографічний, табличний та графічний методи.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Податок на додану вартість для суб'єктів агро-сфери забезпечував надходження вкрай незначної частини доходів консолідованого бюджету України. Саме це демонструє динаміка мобілізації цього податку до зведеного бюджету України наведена в табл. 1.

Показники, наведені в табл. 1, вказують на тенденцію до щорічного зменшення питомої ваги мобілізованих сум податку на додану вартість в структурі доходів зведеного бюджету України. Саме це, враховуючи позицію Уряду щодо необхідності відміни преференцій для агробізнесу, стало причиною тривалих політичних дискусій щодо припинення ПДВ-підтримки аграріїв, або ж її реформування. Як результат – у 2016 р. механізм справляння ПДВ для агробізнесу було кардинально реформовано.

У цьому контексті варто відзначити, що до недавня спецрежим справляння ПДВ для аграріїв включав три його складові: режим акумуляції сум ПДВ та їх використання на розвиток

аграрного виробництва, режим виплати дотацій переробними підприємствами за здане молоко та м'ясо в живій вазі та режим застосування нульової ставки ПДВ у продажі переробникам молока та м'яса живою вагою [14, с. 87].

Нині ж вітчизняні аграрії позбавлені як дотацій на виробництво м'ясо-молочної продукції, що дозволяли їм дещо підвищити розміри доходів від продажу зазначеної продукції, так і нульової ставки ПДВ при продажу цієї аграрної сировини м'ясопереробним та молокопереробним підприємствам [1–4; 6, с. 16; 7–12; 13, с. 31].

Крім того, відповідно до нової редакції Податкового кодексу України [9] та Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2016 році» від 24 грудня 2015 р. № 909-VIII [10] аграрні товаровиробники, що залишились суб'єктами спецрежиму справляння ПДВ, отримали в своє розпорядження меншу, ніж в минулих роках частку податку на додану вартість за результатами операцій з реалізації власної продукції та продуктів її переробки (див. рис. 1).

Як бачимо, в 2016 р. розмір прямої податкової підтримки агро-виробництва значно зменшено (на 20% за результатами операцій з реалізації тваринницької продукції, наполовину з реалізації овочів та фруктів та на 85% з реалізації решти рослинницької продукції). При цьому, враховуючи, що завдяки підвищенню ставок єдиного податку для суб'єктів IV групи, якими є більшість аграрних товаровиробників – суб'єктів спецрежиму справляння ПДВ, обсяги прямої податкової підтримки аграріїв теж суттєво знизилась, цілком закономірним є питання доцільності таких нововведень в Україні напередодні її вступу до Євросоюзу.

Необхідно відмітити що навіть в період до 2013–2014 рр., тобто до реформування механізмів спеціальних податкових режимів для аграріїв, величина сукупної державної підтримки агробізнесу в Україні в розрахунку на 1 га сільськогосподарських угідь була в 15–25 разів нижчою, порівняно з її розміром в окремих країнах – членах ЄС (див. рис. 2).

**Суб'єкти спецрежиму:**

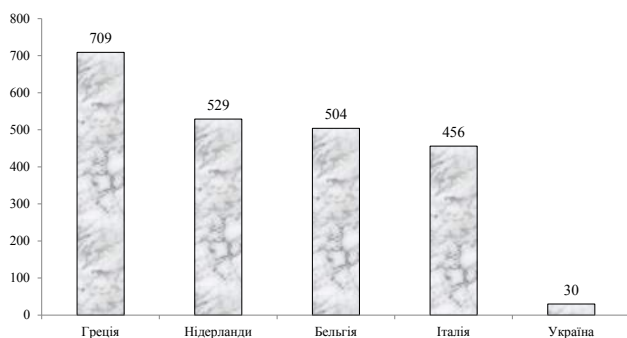
- резиденти, що здійснюють підприємницьку діяльність у сфері сільського та лісового господарства й рибальства, основною діяльністю яких є постачання вироблених (наданих) ним сільськогосподарських товарів (послуг), їх питома вага становить не менш як 75% вартості всіх товарів/послуг, проданих протягом попередніх 12 послідовних звітних податкових періодів. Такі суб'єкти реєструються як суб'єкти спецрежиму справляння ПДВ в податковій інспекції за місцем подання декларацій.

**Особливості застосування:**

- суб'єкти спецрежиму подають до ДПІ за місцем їх реєстрації як платників ПДВ дві декларації з ПДВ – за результатами операцій з реалізації покупної і власної продукції;
- якщо за операціями з продажу покупної продукції суб'єкти спецрежиму сплачують ПДВ до бюджету в повному обсязі, то за результатами операцій з реалізації власної продукції вони сплачують до бюджету 50% податку на додану вартість від реалізації овочів та фруктів, 20% ПДВ від реалізації продукції талусу тваринництва, а також 85% ПДВ від реалізації інших видів рослинницької продукції;
- решту податку на додану вартість від реалізації власної продукції суб'єкти спецрежиму використовують для власних потреб;
- якщо суб'єкт спецрежиму відчужив протягом попередніх 12 послідовних звітних податкових періодів сукупно несільськогосподарські товари чи послуги, питома вага яких перевищує 25% вартості всіх поставлених товарів/послуг, на нього не поширюється спецрежим оподаткування і він зобов'язаний визначити податкове зобов'язання з ПДВ за підсумками звітного податкового періоду, у якому було допущено таке перевищення, та сплатити податок до бюджету в загальному порядку;
- податкова інспекція виключає таке сільгоспідприємство з реєстру суб'єктів спецрежиму оподаткування й може повторно включити його до такого реєстру після закінчення наступних 12 послідовних звітних податкових періодів за наявності підстав

**Рис. 1. Основні особливості сучасного спеціального режиму непрямого оподаткування суб'єктів агробізнесу в Україні**

Джерело: побудовано авторами на основі [9; 10]



**Рис. 2.** Розміри державної підтримки аграрних товаровиробників в окремих країнах Євросоюзу та в Україні в 2014 р., євро/га

Джерело: побудовано авторами на основі [2]

При цьому зазначимо, що в країнах Євросоюзу взагалі не застосовують податкову підтримку агробізнесу. З іншого боку, сільськогосподарські товаровиробники отримують з бюджету ЄС прямі бюджетні дотації, розміри яких є вельми значними, порівняно з Україною [1; 2; 3, с. 26; 4; 6, с. 16; 15, с. 32–35].

Крім того, на відміну від України, у США вартість кредитів для сільськогосподарських товаровиробників не перевищує 2% річних, в країнах ЄС – 5–7%, а в більшості інших країн світу діють державні програми компенсації відсотків за використання аграріями кредитних ресурсів [2; 15, с. 32–35].

Повертаючись до вітчизняних реалій, необхідно відмітити, що в результаті реформування механізмів справляння податків для сільського господарства, вітчизняні суб'єкти агробізнесу залишилися практично без державної підтримки (оскільки на прямі бюджетні дотації коштів у державній казні бракує, а розміри податкової підтримки Уряд мінімізував з перспективою її повного припинення). Унаслідок цього держава ставить вітчизняних аграріїв в невідповідні умови господарювання, порівняно з європейськими фермерами та суб'єктами аграрного бізнесу інших країн, що, безперечно, приведе в Україні до продовольчої кризи та засилля на вітчизняному ринку іноземної (з США, Канади, Австралії, країн, членів ЄС та Китаю) сільськогосподарської продукції.

Крім того, реформування пільгового режиму непрямого оподаткування суб'єктів сільськогосподарського виробництва приведе в Україні до продовольчої кризи. Тому автори цієї публікації однозначно підтримують позицію багатьох політиків та науковців стосовно того, що в нашій країні й надалі повинні функціонувати спеціальні режими непрямого оподаткування аграрних товаровиробників [2; 4; 6; 11–14].

На нашу думку, актуальним для вітчизняної агросфери є не лише відновлення режиму акумуляції ПДВ у тому його форматі, що забезпечував використання аграріями з метою розвитку сільськогосподарської галузі 100% ПДВ від реалізації продукції власного виробництва,

а й повернення до подання ними двох спеціальних декларацій з податку на додану вартість і використання сум перерахованого на спецрахунки податку окремо на розвиток тваринницької і рослинницької галузей. Крім того, з метою забезпечення достатньої для подальшого розвитку прибутковості аграрного бізнесу необхідністю є відновлення також режимів виплати дотацій виробникам м'ясо-молочної продукції та застосування нульової ставки ПДВ стосовно операцій з реалізації зазначеної продукції переробним підприємствам. Саме комплекс перелічених заходів не лише забезпечить вищий рівень державної підтримки агропідприємств через спеціальні режими справляння ПДВ, а й створить ефективні фіскальні стимули для відновлення вітчизняного тваринництва.

**Висновки.** У ході дослідження встановлено, що останні зміни до пільгового режиму непрямого оподаткування суб'єктів сільськогосподарського виробництва негативно впливають на господарювання порівняно з аграрними товаровиробниками інших країн світу, чого допускати в переддень вступу України до Євросоюзу ні в якому разі не можна. Зважаючи на пріоритетність сільськогосподарської галузі для вітчизняної економіки, доцільним для України є повернення до подання агропідприємствами двох спеціальних декларацій з податку на додану вартість і використання 100% сум перерахованого на спецрахунки податку окремо на розвиток тваринницької і рослинницької галузей. Крім того, як показали результати дослідження, для сільськогосподарської галузі необхідним є відновлення також режимів виплати дотацій виробникам м'ясо-молочної продукції та застосування нульової ставки ПДВ стосовно операцій з реалізації зазначеної продукції переробним підприємствам.

#### БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Аграрій: жити чи не жити?.. Ось у чому питання... [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://agrarnagazeta.com.ua/agrariy\\_zhiti\\_chi\\_ne\\_zhiti.html](http://agrarnagazeta.com.ua/agrariy_zhiti_chi_ne_zhiti.html).
2. Битва за ПДВ: Чому з 2016 року агросектор залишиться без державної підтримки? [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://agravery.com/uk/posts/show/bitva-za-pdv-comu-z-2016-roku-agrosetektor-zalisitsa-bez-derzavnoi-pidtrimki>.
3. Боровик П. Спеціальні податкові режими для аграрного бізнесу: сучасні проблеми та перспективи подальшого застосування / П. Боровик, О. Непочатенко, В. Сліпченко // Бухгалтерський облік і аудит: науково-практичний журнал – 2016. – № 2 – С. 24–29.
4. Дотаціям на молоко – бути! [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://agro-business.com.ua/makroekonomika/451-dotatsiam-na-moloko-buty.html>.
5. Про виконання Плану роботи Державної фіскальної служби України за 2015 рік: звіт [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://sfs.gov.ua/diyalnist-plani-ta-zviti-roboti-/06\\_05\\_16.html](http://sfs.gov.ua/diyalnist-plani-ta-zviti-roboti-/06_05_16.html).
6. Лупенко Ю. Оподаткування сільського господарства в умовах трансформації спеціальних податкових режимів /

- Ю. Лупенко, Л. Тулуш // Економіка АПК. – 2016. – № 1. – С. 5–17.
7. Налоги в Україні на 2016 год (инфографика с пояснениями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://inside.pp.ua>.
8. Непочатенко О. ПДВ-підтримка агробізнесу в Україні / О. Непочатенко, П. Боровик, П. Бечко // Економіка. Управління. Інновації. – 2015. – № 2. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis\\_nbuv/cgiirbis\\_64.exe?I21DBN=LINK&P21DBN=UJRN&Z21ID=&S21REF=10&S21CNR=20&S21STN=1&S21FMT=ASP\\_meta&C21COM=S&2\\_S21P03=FILE=&2\\_S21STR=eui\\_2015\\_2\\_14](http://irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?I21DBN=LINK&P21DBN=UJRN&Z21ID=&S21REF=10&S21CNR=20&S21STN=1&S21FMT=ASP_meta&C21COM=S&2_S21P03=FILE=&2_S21STR=eui_2015_2_14).
9. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
10. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2016 році: Закон України від 24 грудня 2015 р. № 909-VIII. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/909-19>.
11. Прокопчук О. Тенденції та перспективи розвитку непрямого оподаткування в Україні / О. Прокопчук, Ю. Улянич // Сучасні питання економіки і права. – 2014. – Вип. 1. – С. 92–96.
12. П'ять причин залишити аграріям спецрежим ПДВ [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://kurkul.com/blog/95-ryat-prichin-zalishiti-agrariyam-spetsrejim-pdv>.
13. Тулуш Л. Податкова реформа у сільському господарстві: ризики та перспективи / Л. Тулуш // Збірник наукових праць Уманського національного університету садівництва – 2016. – Вип. 88. – Ч. 2: «Економічні науки». – С. 20–33.
14. Тулуш Л. Проблеми функціонування ПДВ в економіці держави / Л. Тулуш, О. Прокопчук // Економіка АПК. – 2008. – № 12. – С. 84–89.
15. Wolff G. Foreign direct investment in the enlarged EU: do taxes matter and to that extent? / G. Wolff. – Frankfurt-on-Main, 2006. – 47 p.