

УДК 336:221; 631.15

Сава А.П.,
*к.е.н., с.н.с. науково-технологічного відділу аграрної економіки,
інформаційно-аналітичної роботи, маркетингу і трансферу інновацій
Тернопільська державна сільськогосподарська
дослідна станція ІКСГП НААН*
Палух М.С.,
*к.е.н., доцент, доцент кафедри обліку та економіко-правового
забезпечення агропромислового бізнесу
Тернопільський національний економічний університет*

ВПЛИВ ФІСКАЛЬНОГО РЕГУЛЮВАННЯ НА РОЗВИТОК АГРАРНОГО БІЗНЕСУ І СІЛЬСЬКИХ ТЕРИТОРІЙ

Sava A.P.,
*cand.sc.(econ.), senior research fellow of the scientific
and technological department of agricultural economics,
information-analytical, marketing and innovation transfer
Ternopil state agricultural experimental station
of Institute of feed research and agriculture of Podillya of NAAS*
Palukh M.S.,
*cand.sc.(econ.), assoc. prof., assistant professor
at the department of accounting, economical and
legal maintenance of agroindustrial business
Ternopil National Economic University*

IMPACT OF FISCAL ADJUSTMENT ON AGRIBUSINESS AND RURAL DEVELOPMENT

Постановка проблеми. Стан національної економіки України на сучасному етапі становлення держави в значній мірі залежить від рівня розвитку галузі сільського господарства, яка формує майже десяту частину валової доданої вартості і найбільшу частку експортних надходжень у вигляді валюти. Вона також впливає на рівень зайнятості (понад 3 млн населення задіяно у секторі), господарської активності (функціонують понад 56 тисяч господарюючих суб'єктів, що використовують 21,6 млн га сільськогосподарських угідь).

У питанні розвитку аграрного бізнесу і сільських територій визначальним є безліч факторів. Серед них чи не найбільш важливим в ринкових умовах є рівень державного регулювання діяльності суб'єктів господарювання і забезпеченості функціонування територіальних громад, який мав би нівелювати негативний вплив зовнішнього середовища і сприяти економічному росту.

Та незважаючи на так звану економічну свободу, продиктовану ринком, держава як суб'єкт відносин між суспільством та бізнесом законодавчо регламентує його діяльність, впливає на процес формування прибутків аграрних підприємств, доходів і видатків місцевих бюджетів тощо. Дієвим інструментом у цьому процесі однозначно можна назвати систему оподаткування. У період активного податкового реформування на сьогодні це чи не найбільш обговорюване питання, особливо для аграрного сектору економіки, який завжди користувався «поблажливим» ставленням з боку держави.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Питання теоретико-методичних та організаційно-практичних засад фіскального регулювання діяльності аграрних формувань, обґрунтування застосування різних режимів оподаткування сільськогосподарських підприємств та формування основних положень податкової політики держави в сучасних умовах господарювання висвітлено у багатьох наукових працях вчених-економістів: О. Василика, Н. Давиденка [1], М. Дем'яненка, Т. Єфименко [8], А. Кириченко, П. Лайко, І. Луніної [8], Ю. Лупенка [4], О. Непочатенко [6], С. Осадчого, В. Рудь, А. Соколовської [8], Л. Тулуша [9], В. Федосова, Л. Шаблістої тощо.

Кардинальні зміни у вітчизняній практиці фіскального регулювання розвитку аграрного сектору економіки, що відбулися протягом 2015-2016 років, обумовлюють необхідність проведення оцінки

застосування спеціального режиму оподаткування для аграрних формувань України та поглиблення досліджень ефективності застосування такого фінансового інструмента у розвитку аграрного бізнесу і сільських територій.

Постановка завдання. Метою нашого дослідження є здійснити оцінку системи оподаткування діяльності сільськогосподарських підприємств в сучасних умовах господарювання, впливу змін у податковому законодавстві на загальний фінансовий стан аграрних формувань та обґрунтувати напрями вдосконалення фіскального регулювання розвитку аграрного бізнесу і сільських територій.

Виклад основного матеріалу дослідження. Як відомо, основним законодавчим документом, який регулює процес оподаткування є Податковий кодекс України [7]. Для сільськогосподарського підприємства, що, як правило, користується спеціальним або пільговим режимами оподаткування, можна виділити три головні податки та збори, які мають найбільший вплив на результати діяльності:

- податок на додану вартість (ПДВ);
- єдиний податок (колишній фіксований сільськогосподарський податок) для платників 4-ої групи;
- єдиний соціальний внесок (ЄСВ).

Щоб ним скористатися, необхідно відповідати визначенню сільськогосподарського підприємства згідно чинного законодавства, а саме: це підприємство, основною діяльністю якого є постачання вироблених (наданих) ним сільськогосподарських товарів (послуг) на власних або орендованих основних засобах, а також на давальницьких умовах, в якій питома вага вартості сільськогосподарських товарів/послуг становить не менш як 75 відсотків вартості всіх товарів/послуг, поставлених протягом попередніх 12 послідовних звітних податкових періодів сукупно [7].

До 2015 року реалізація механізму податкового стимулювання розвитку аграрного бізнесу за рахунок спеціального режиму оподаткування був чи не єдиним реальним інструментом державної підтримки сільськогосподарської галузі. Це підтверджується даними ДФСУ, ДКРСУ та Держкомстату (рис. 1). При чому частка обсягу спеціального режиму ПДВ у формі її акумуляції становила практично 80 відсотків.

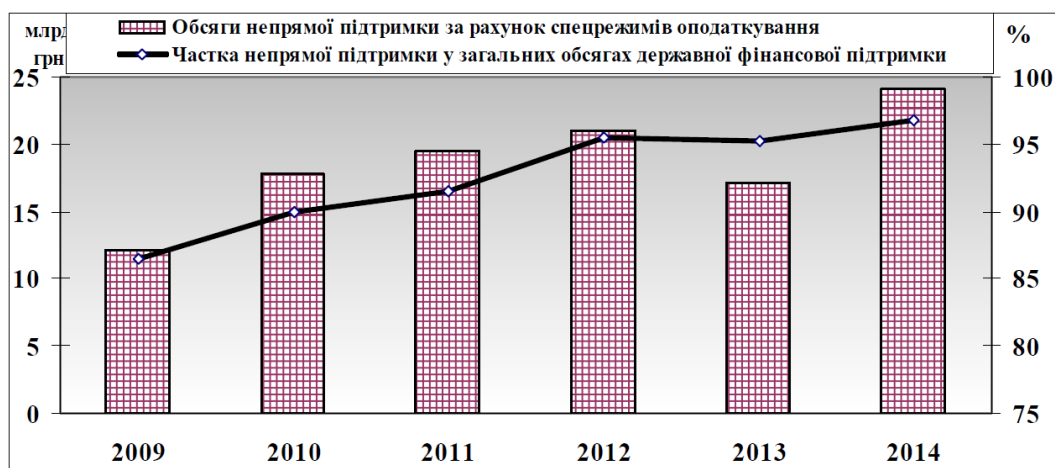


Рис. 1. Обсяг непрямой фінансової підтримки за рахунок застосування спеціальних режимів оподаткування

Джерело: [9]

За висновками економістів-аграріїв ННЦ «Інститут аграрної економіки», використання державою протягом усього періоду ринкових перетворень спеціальних режимів оподаткування аграрних формувань дозволило реалізувати системні зміни в аграрному секторі, а саме:

- сільське господарство із хронічно збиткової галузі стало прибутковим – в останні роки завдяки дії спеціальних режимів оподаткування економічна ефективність функціонування в галузі суттєво зросла: рентабельність діяльності у 2014 році – перевищила 26 %;

- обсяги виробництва сільськогосподарської продукції постійно зростають в динаміці, що відповідним чином позначається на її частці у загальних обсягах експорту товарів та послуг із України – із 9,4 % у 2000 році, до майже 30 % у 2014 році;

- випереджаючими темпами зростає заробітна плата у сільському господарстві - якщо у 2000 році вона складала лише 48,3 % від відповідного показника в цілому по економіці, то у 2013-2014 рр. – майже 74 % [4; 9].

Однак після активних обговорень питання відміни дії спеціального режиму оподаткування, в тому числі з міжнародними партнерами України, з 1 січня 2016 року відбулась суцільна відміна особливого статусу сільськогосподарських підприємств. Це передбачено бюджетним і податковим

законодавством, а також Меморандумом про економічну та фінансову політику, укладеним Україною із МВФ. Як це вплинуло на діяльність аграрних формувань і розвиток сільських територій, ми спробували дати оцінку зміни податкового навантаження за кожним вказаним вище податком і збором.

Податок на додану вартість. До 1 січня 2016 року позитивна різниця між сумою податкових зобов'язань та податкового кредиту залишалася сільськогосподарським підприємствам на спеціальному рахунку для подальшого використання у виробничих цілях. Для всіх представників аграрного бізнесу, особливо малих та середніх підприємств, акумульовані кошти були істотним ресурсом обігових коштів протягом усього періоду весняних та осінніх польових робіт. Починаючи з 2014 року, коли нова українська влада увійшла в переговорний процес з Міжнародним валютним фондом щодо отримання фінансових допомоги, аграрний сектор економіки готували до ліквідації будь-яких податкових пільг як однією із умов довготривалої співпраці із кредиторами. І цей час наступив.

На сьогодні позитивна різниця між сумою податкових зобов'язань та сумою податкового кредиту лише частково залишається сільськогосподарському виробнику і, як правило, менша. До таких операцій у сільському господарстві, за якими ПДВ підлягає перерахуванню або до бюджету, або на спеціальні рахунки, належать наступні:

1. За операціями з сільськогосподарськими товарами/послугами (крім операцій із зерновими і технічними культурами та операцій з продукцією тваринництва):

- до державного бюджету - у розмірі 50 відсотків;

- на спеціальні рахунки - у розмірі 50 відсотків;

2. За операціями із зерновими і технічними культурами:

- до державного бюджету - у розмірі 85 відсотків;

- на спеціальні рахунки - у розмірі 15 відсотків;

3. За операціями з продукцією тваринництва:

- до державного бюджету - у розмірі 20 відсотків;

- на спеціальні рахунки - у розмірі 80 відсотків [7].

Враховуючи, що зернові та технічні культури займають основну частку у валовому виробництві більшості товаровиробників, а продукція тваринництва та інша продукція рослинництва невелику і переважає у дрібнотоварних господарствах чи господарствах населення, які не є платниками цього податку, то прийняті зміни у податковому законодавстві можна оцінювати вкрай негативно.

Щоб довести це, ми спробували проаналізувати вплив податкової реформи щодо ПДВ на прикладі реальних цифр (табл. 1). За основу ми взяли фактичні обсяги реалізації сільськогосподарської продукції аграрними підприємствами за 2015 рік і для наочності припустили, що цей обсяг залишиться незмінним і у 2016 році. Виходячи із середніх цін реалізації та розрахункових припущень щодо сум податкового кредиту, які бралися до обчислень позитивних різниць між податковими зобов'язаннями (ПЗ) і кредитом (ПК) на загальнодержавному рівні (а вона дорівнювала приблизно 29 млрд грн), встановлено, що загальна сума втрат аграрного сектору від перерахувань сум ПДВ до бюджету становитиме майже 19 млрд грн. Орієнтовні розрахунки за видами продукції відображено у таблиці 1.

Таблиця 1

Порівняльні розрахунки з перерахування ПДВ сільськогосподарськими підприємствами згідно прийнятих змін до податкового законодавства

Вид продукції	Обсяг реалізації у 2015 р., тис. тонн	Середня ціна реалізації з ПДВ, грн./т	Розрахункова сума, млн грн		Залишається у виробника, млн грн		Розрахункові втрати, млн грн
			податкових зобов'язань з ПДВ	позитивної різниці між ПЗ та ПК	2015	2016	
1	2	3	4	5	6	7	8
Зернові та технічні культури							
Зернові культури	45380	2912	22024	10640	10640	1596	9044
Олійні культури	14630	7531	18363	8871	8871	1330	7541
Цукрові буряки	2856	788	375	181	181	27	154
Інші сільськогосподарські товари							
Картопля	391	2436	159	77	77	38	39
Овочі	1044	3903	679	328	328	164	164
Плоди та ягоди	294	5894	289	140	140	70	70
Виноград	154	6450	166	80	80	40	40
Олія	19	14627	46	22	22	11	11
Цукор	1349	9633	2166	1046	1046	523	523

продовження табл. 1

1	2	3	4	5	6	7	8
Тваринницька продукція							
Худоба та птиця у живій вазі	1947	21966	7128	3443	3443	2754	689
Молоко	2538	4347	1839	888	888	710	178
Яйця, млн. шт.	8897	1333	1977	955	955	764	191
Вовна	271	14216	642	310	310	248	62
Мед	462	30539	2352	1136	1136	908	228
Всього	х	х	58204	28118	28118	9183	18935

Джерело: власні розрахунки

Єдиний податок (колишній фіксований сільськогосподарський податок). Для сільськогосподарських товаровиробників, починаючи із 2015 року, замість фіксованого сільськогосподарського податку запроваджено четверту групу єдиного податку із встановленням відповідних критеріїв.

При цьому слід наголосити, що об'єктом оподаткування є площа сільськогосподарських угідь (ріллі, сіножатей, пасовищ, багаторічних насаджень) та/або земель водного фонду (внутрішніх водойм, озер, ставків, водосховищ), що перебуває у власності сільськогосподарського товаровиробника або надана йому в користування, в тому числі на умовах оренди, що оформлена у встановленому порядку. Базою оподаткування залишилась нормативна грошова оцінка 1 га сільськогосподарських угідь (ріллі, сіножатей, пасовищ, багаторічних насаджень) [7].

Однак з січня 2016 року істотно змінилися ставки єдиного податку з одного гектара сільськогосподарських угідь залежно від категорії (типу) земель, їх розташування (у відсотках бази оподаткування):

- для ріллі, сіножатей і пасовищ (крім тих, що розташовані у гірських зонах та на поліських територіях, а також тих підприємств, які спеціалізуються на виробництві (виращуванні) та переробці продукції рослинництва на закритому ґрунті) – з 0,45 до 0,81 (в 1,8 раза більше);

- для ріллі, сіножатей і пасовищ, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях – з 0,27 до 0,49 (в 1,81 раза);

- для багаторічних насаджень (крім багаторічних насаджень, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях) – з 0,27 до 0,49 (в 1,81 раза);

- для багаторічних насаджень, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях – з 0,09 до 0,16 (в 1,77 раза);

- для ріллі, сіножатей і пасовищ, що перебувають у власності сільськогосподарських товаровиробників, які спеціалізуються на виробництві (виращуванні) та переробці продукції рослинництва на закритому ґрунті, або надані їм у користування, у тому числі на умовах оренди – з 3,0 до 5,4 (в 1,8 раза).

Нами встановлено наступні тенденції, які слід очікувати у 2016 році платникам цього податку. Розрахункові суми прогнозних показників нарахування єдиного податку для четвертої групи можуть бути меншими від фактичних даних у поточному році через відсутність достовірної інформації про розмір площ ріллі, сіножатей, пасовищ, багаторічних насаджень та їх часток у загальній величині використаної землі аграрними підприємствами. Тому за основу ми обрали базові ставки податку для цих категорій земель (табл. 2).

Таблиця 2

Порівняльні розрахунки з перерахування єдиного податку сільськогосподарськими підприємствами згідно прийнятих змін до податкового законодавства

Категорія земель	Площа на кінець 2015 року, тис. га	Нормативна грошова оцінка, грн за 1 га		Розмір ставки єдиного податку, %		Розрахункова сума єдиного податку, млн грн		Розрахункові втрати, млн грн
		2015	2016	2015	2016	2015	2016	
Рілля, сіножаті і пасовища	20371	25773	30927	0,45	0,81	2362,6	5103,1	2740,5
Багаторічні насадження	201,9	49404	59284	0,27	0,49	26,9	58,6	31,7
Всього	20572,9	х	х	х	х	2389,5	5161,7	2772,2

Джерело: власні розрахунки

Як бачимо, сільськогосподарські підприємства у 2016 році будуть змушені сплатити більш як удвічі більше єдиного податку порівняно із 2015 роком. Відбудеться це за рахунок зростання нормативної грошової оцінки на 20% та розміру ставки єдиного податку у середньому у 1,8 раза.

Таким чином, загальні очікувані втрати від підвищення податкового навантаження у процесі використання землі становитиме приблизно 2,8 млрд грн.

Єдиний соціальний внесок. Ще одним важливим податком для сільськогосподарського підприємства є нарахування з єдиного соціального внеску. Він не є настільки глобальним або визначальним у формуванні фінансових результатів підприємства, як ПДВ чи фіксований сільськогосподарський податок, адже формує лише 2-3 відсотка собівартості продукції. Але це чи не єдиний податок, який у податковій реформі 2016 зазнав для підприємств позитивні зміни в сторону зниження податкового тиску на фонд заробітної плати, що постійно зростає.

Так, у 2016 році встановлено єдину ставку нарахування ЄСВ у розмірі 22 % до усіх видів доходів, на які раніше нараховувався ЄСВ. До цього сільськогосподарські підприємства нараховували на фонд заробітної плати приблизно 37,2 %. Виняток становитимуть тільки спеціальні ставки нарахування ЄСВ для інвалідів (8,41 %, 5,3 % і 5,5 %), які залишатимуться без змін [7].

Особливістю цього річного нарахування та сплати ЄСВ є те, що законодавством чітко встановлено мінімальну та максимальну величину місячного доходу, на який нараховується ЄСВ.

Сума мінімального страхового внеску з ЄСВ становитиме:

- з 01.01.2016 р. – 303,16 грн (22% × 1378 грн);
- з 01.05.2016 р. – 319 грн (22% × 1450 грн);
- з 01.12.2016 р. – 341 грн (22% × 1550 грн).

Максимальна величина місячного доходу, на який нараховується ЄСВ, становитиме 25 прожиткових мінімумів (раніше – 17), тобто:

- з 01.01.2016 р. – 34450 грн (25 × 1378 грн);
- з 01.05.2016 р. – 36250 грн (25 × 1450 грн);
- з 01.12.2016 р. – 38750 грн (25 × 1550 грн).

Якщо відобразити зміну відсоткових ставок ЄСВ на прикладі загального фонду оплати праці у сільському господарстві, то можна отримати наступну позитивну картину (табл. 3).

Таблиця 3

Порівняльні розрахунки з перерахування ЄСВ сільськогосподарськими підприємствами згідно прийнятих змін до податкового законодавства

Галузь	Фонд оплати праці штатних працівників у 2015 році, млн грн	Ставка ЄСВ, відсотків		Розрахункова сума ЄСВ для сплати, млн грн		Розрахункова економія, млн грн
		2015	2016	2015	2016	
Сільське господарство	15715,2	37,2	22,0	5846,0	3457,4	2388,6

Джерело: власні розрахунки

Для розрахунків ми обрали такий показник, як фонд оплати праці штатних працівників сільськогосподарських підприємств (з врахуванням тимчасових працівників сезонного характеру у великих та середніх підприємствах з кількістю працюючих понад 50 осіб) та для наочності припустили, що фонд не зміниться у поточному році. Таким чином, загалом сільськогосподарські підприємства як мінімум зекономлять понад 2,4 млрд грн.

На основі проведених розрахунків можна стверджувати, що реалізована податкова реформа в частині діяльності аграрних формувань у поточному році матиме колосальні наслідки: податкове навантаження на аграрний сектор економіки значно зростає. Рівень підвищення обсягу сплачених податків порівняно із 2015 роком зростає приблизно на 19-20 млрд грн.

На наш погляд, це матиме однозначно негативні наслідки щодо формування фінансових результатів та спричинить різке погіршення фінансового стану сільськогосподарських підприємств, особливо враховуючи той факт, що пільгове оподаткування до 2016 року було єдиним інструментом державної підтримки галузі.

Про це заявляють і вчені економісти, зазначаючи про недопустимість різкого скорочення обсягів непрямої фінансової державної підтримки аграрного сектору в умовах нестабільного розвитку окремих галузей сільського господарства (окрім вирощування зернових і технічних культур) та функціонування малих і середніх аграрних формувань [1; 2].

Висновки з проведеного дослідження. Таким чином, диференційовано проголошена податкова реформа впливатиме на різні галузі АПК і сільські території. Так, вважаємо, що у короткотерміновій перспективі (з 2017 року планується ліквідація усіх податкових пільг) це спричинить зниження комерційного інтересу до тваринництва загалом та суміжних до нього галузей рослинництва. У структурі аграрного виробництва можна спрогнозувати зростання частки виключно експортно орієнтованих видів продукції (пшениці, кукурудзи, сояшнику, сої, ріпаку, плодів), а також частково таких видів тваринницької продукції, як молоко, вирощування птиці та яєць. Відсутність альтернативних шляхів залучення фінансових коштів, як це можуть собі дозволити вертикально інтегровані аграрно-промислові утворення, запустить механізм закриття малих підприємств, які не

витримають конкуренції. Не зможуть практично вижити і господарства населення, які мають багато спільних сфер взаємовідносин із дрібними товаровиробниками. Це матиме і негативні наслідки і для розвитку сільських територій в частині зниження рівня соціальної відповідальності аграрного бізнесу перед територіальними громадами, виникнення високої ймовірності «тінізації» аграрного сектору економіки і приховування реальних обсягів сплати податків, зниження рівня зайнятості тощо.

Література

1. Давиденко Н.М. Вплив податкової реформи на сільськогосподарські підприємства / Н.М. Давиденко // Вісник Хмельницького національного університету. – 2016. – № 1. – С. 250-253.
2. Значне зростання ставок єдиного податку загрожує фінансовій стабільності сільгосппідприємств [Електронний ресурс]: за даними Інституту аграрної економіки. – 2016. – Режим доступу: <http://e-finance.com.ua/show/203955.html>.
3. Коротун В.І. Практика використання податкових пільг в Україні / В.І. Коротун // Вісник ЖДТУ. Серія: Економічні науки. Ч. 2. – 2012. – № 1(59) – С. 267-270.
4. Лупенко Ю.О. Оподаткування сільського господарства в умовах трансформації спеціальних податкових режимів / Ю.О. Лупенко // Економіка АПК. – 2016. – № 1 – С. 5.
5. Малініна Н.М. Оцінювання ефективності спеціальних режимів прямого оподаткування в сільському господарстві та шляхи їх оптимізації / Н.М. Малініна // Економічний часопис-XXI. – 2013. – № 5–6 (2). – С. 41–44.
6. Непочатенко О.О. Проблеми пільгового режиму прямого оподаткування агробізнесу в Україні / О.О. Непочатенко, П.М. Боровик, В.І. Лелека // Облік і фінанси. – 2015. – № 4. – С. 112-117.
7. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755- VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/go/2755-17>.
8. Система податкових пільг в Україні в контексті європейського досвіду / А.М. Соколовська, Т.І. Єфименко, І.О. Луніна та ін. – К. : НДФІ, 2006. – 320 с.
9. Тулуш Л.Д. Режим ПДВ-акумуляції як інструмент фіскального стимулювання розвитку агропромислового виробництва / Л.Д. Тулуш // Економіка АПК. – 2015. – № 8. – С. 44- 55.

References

1. Davydenko, N.M. (2016), "Impact of the tax reform on agricultural enterprises", *Herald of Khmelnytskyi national university*, 1, 250-253.
2. "Significant growth rates of the single tax threatened the financial stability of of agricultural enterprises", (2016), available at: <http://e-finance.com.ua/show/203955.html>. (access date August 20, 2016).
3. Korotun, V.I. (2012), "The use of tax incentives in Ukraine", *The journal of Zhytomyr state technological university*, no. 1, pp. 267-270.
4. Lupenko, Yu.O. (2016), "Taxation of agriculture in terms of transformation of special tax regimes", *The Economy of AIC*, no. 1, pp. 5.
5. Malinina, N.M. (2013), "Evaluation of the effectiveness of special regime of direct taxation in agriculture and the ways of their optimization", *Economic annals – XXI*, no. 5–6, pp. 41–44.
6. Nepochatenko, O.O., Borovyk, P.M. and Leleka, V.I. (2015), "Problems preferential direct taxation of agribusiness in Ukraine", *Accounting And Finance*, no. 4, pp. 112-117.
7. Podatkovyy kodeks Ukrayiny [Tax Code of Ukraine], (2010), available at: <http://zakon.rada.gov.ua/go/2755-17>. (access date August 20, 2016).
8. Sokolovska, A.M., Yefymenko, T.I. and Lunina, I.O. (2006), *Systema podatkovykh pilh v Ukraini v konteksti yevropeiskoho dosvidu* [The system of tax incentives in the Ukraine in the context of European experience], NDFI, Kyiv, Ukraine, 320 p.
9. Tulush, L.D. (2015), "VAT-accumulation mode as an instrument of fiscal stimulus for agriculture production", *The Economy of AIC*, no. 8, pp. 44- 55.

Рецензент: д.е.н., доцент Тернопільського національного економічного університету Р.Ф. Бруханський