

6. Masaba C.M., Liversage H., Jonckere S. Agricultural Investment, Gender and Land: Lessons From an IFAD-supported project in Uganda / Paper prepared for presentation and the “Annual World Bank, conference on Land and Poverty”, The World Bank – Washington DC, Marc, 2014.
7. Policy Options and Investment Priorities for Accelerating Agricultural Productivity and Development in India / franzgatzweiler.org/p=641.
8. Kisil M.I. Priority investments' directions to agrarian sphere of Ukraine in instability conditions / Wirtschaft und management : theorie und praxis, v. 1, verlag SWG imex GmbH. – Nürnberg, Deutschland, 2014.
9. Deutch Invest in Global Agribusiness / Deutsche Asset & Wealth Management, April, 2015.
10. Cuffaro N., Hallam D. “Land Grabbing” in Developing Countries: Foreign Investors, Regulation and Codes of Conduct / Paper presented at the International Conference on Global Land Grabbing 6-8 April, 2011.
11. Інвестиційна привабливість сільського господарства регіону / Кісіль М. І. // Економіка АПК. – 2014. – № 8. – С. 44.
12. Реформа АПК: відстрочені обіцянки фермерам і виробникам / Прес-центр Міністерства аграрної політики і продовольства України. – <http://minagro.gov.ua/uk/pressroom?nid=17356>
13. Кісіль М.І. Інвестиційний проект створення міні-свиноферми в особистому селянському господарстві / М.І.Кісіль, Д.С. Черненко. – К. : ННЦ “ІАЕ”, 2013. – 67 с.
14. Кісіль М.І. Методичні рекомендації з розроблення інвестиційних проектів молочних ферм в особистих селянських господарствах / М.І. Кісіль, М.М. Кропивко – К. : ННЦ “ІАЕ”, 2013. – 30 с.
15. Методичні рекомендації з організації сімейних ферм в Україні (на прикладі ферм з виробництва молока) / [Ю.О. Лупенко, М.Й. Малік, М.І. Кісіль та ін.]. – К. : “ІАЕ”, 2014. – 60 с.
16. Кісіль М.І. Інвестиційний проект створення сучасної молочної ферми на 300 корів / Кісіль М.І., Кропивко М.М., Карпенко І.Г. ; за ред. М.І. Кісіля. – К. : “ІАЕ”, 2012. – 52 с.
17. Кісіль М.І. Досвід розроблення інвестиційного проекту залучення іноземного кредиту під великі експортні поставки сільськогосподарської продукції [Кісіль М.І.]. Зб. наук. праць Таврійського держ-го агротехн-го ун-ту (екон. науки) // За ред. М.Ф. Кропивка. – Мелітополь: Вид-во Мелітопольська типографія „Люкс”, 2013. – № 2, т. 4.
18. http://www.ukrinform.ua/ukr/news/zirvaniy_kontrakt_kitay_ne_gartue__1996481.
19. <http://minagro.gov.ua/uk/pressroom?nid=17207>.
20. Burnod P., Colin J.-P. Large agricultural investments and inclusion of small Farmers: lessons of case studies in 7 countries. Executive summary / Land Tenure Working Paper23. – CIRAD. December, 2012.
21. <http://minagro.gov.ua/apk?nid=10516>.
22. Лупенко Ю.О. Інвестування розвитку сільського господарства / Ю.О. Лупенко, Є.І. Лупенко // Економіка АПК. – 2008. – № 12. – С. 59-62.

The article has been received 22.06.2015

*

УДК 336.22 : 631.16

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

Режим ПДВ-аккумуляції як інструмент фіскального стимулювання розвитку агропромислового виробництва

© **Постановка проблеми.** Сталий розвиток аграрного сектору економіки залежить від низки факторів, вплив яких повинен бути збалансованим і скоординованим. Дія ринкових механізмів в аграрній сфері економіки має свою специфіку, яка зумовлює необхідність активного втручання держави в

економічні процеси, що відбуваються у галузі. Останнє, передусім, передбачає надання державної фінансової підтримки тим суб'єктам, діяльність яких відповідає державним пріоритетам розвитку аграрного сектору економіки.

Враховуючи економічні, соціальні, природні та етнокультурні чинники, більшість розвинутих країн здійснюють протекціоні-

© Л.Д. Тулуш, 2015

стську політику щодо аграрної галузі, надаючи господарюючим у ній суб'єктам значні обсяги державної фінансової підтримки. Основним завданням державного фінансового регулювання є підтримка доходів фермерів за допомогою різноманітних інструментів: від вжиття заходів щодо цінового регулювання до стимулювання сільськогосподарської зайнятості й закріплення фермерів за сільськими територіями.

На відміну від усталеної європейської практики, державна фінансова підтримка сільського господарства в Україні останніми роками здійснюється переважно за рахунок надання податкових преференцій господарюючим суб'єктам, а не прямого бюджетного фінансування в рамках цільових державних програм. Враховуючи це, постає необхідність поглиблення наукових засад забезпечення конкурентоспроможності сільськогосподарської продукції із застосуванням спеціальних податкових режимів.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблематика фінансового регулювання розвитку сільського господарства входить у сферу наукових інтересів значної кількості дослідників, серед яких варто виділити В. Братцева [1], Д. Бегхіна [15], Е. Гатауліну, Г. Гончаренка [2], Е. Ержавеца [18], А. Карра, В. Меєрса [17], А. Мет'юза [19], Н. Кузнецову [4], Т. Полушкіну [5], О. Радченко [8], В. Ронінгена [20], А. Стоккеля [21], Р. Таєрса [22], В. Узуна [13], Т. Уайза [23], І. Ушачова, Т. Філліпса та інших.

Специфіка справляння податку на додану вартість у сфері агропромислового виробництва (АПВ) є предметом наукових досліджень таких учених, як Р. Бірд [16], Ж.-П. Боден, П. Гендрон, Л. Ебрілл [14], Т. Єфименко [3], М. Кін, О. Прокопчук [7], А. Риманов [9], В. Саммерс, Н. Сеперович [12], Н. Сидорова [10], А. Соколовська, А. Тайт [24] й інші.

Разом із тим питання ефективності непрямої підтримки розвитку агропромислового виробництва із застосуванням спеціальних податкових механізмів все ще залишаються малодослідженими. Передусім це стосується ефективності функціонування спеціального режиму справляння ПДВ у сільському господарстві, відомого як режим

ПДВ-аккумуляції. Особливості застосування спеціального режиму справляння ПДВ як інструмента фіскального стимулювання розвитку агропромислового виробництва потребують поглиблення досліджень у даному напрямі.

Крім того, практика застосування режиму ПДВ-аккумуляції у сфері агропромислового виробництва останнім часом піддається значній критиці. При цьому, більшість представників аграрної галузі наполягає на недоцільності передчасного скасування спецрежиму ПДВ. Враховуючи це, питання оцінки ефективності функціонування режиму ПДВ-аккумуляції та обґрунтування перспектив його подальшого застосування набуває особливої актуальності.

Мета статті – узагальнити практику фіскального стимулювання розвитку агропромислового виробництва із застосуванням режиму ПДВ-аккумуляції, окреслити притаманні йому недоліки й обґрунтувати перспективи застосування в умовах удосконалення інструментарію державної фінансової підтримки.

Виклад основних результатів дослідження. Господарський механізм в аграрному секторі має свою специфіку, яка зумовлюється недосконалістю ринкового саморегулювання, нееквівалентністю відносин із господарюючими суб'єктами з інших сфер економіки, необхідністю досягнення продовольчої безпеки країни. Зважаючи на значимість аграрної галузі для національної економіки, при здійсненні фінансового регулювання економічних процесів у сільському господарстві слід враховувати недосконалість функціонування цінового механізму, наявність підвищеного рівня ризику втрати майна та доходів, необхідність збереження соціально-трудова сфери сільської місцевості та забезпечення розвитку сільських територій стимулюванням сільськогосподарської зайнятості.

Вищезазначене зумовлює об'єктивну потребу у здійсненні державою протекціоністських заходів щодо забезпечення конкурентоспроможності аграрного сектору національної економіки. Так, у Європейському Союзі питання регулювання економічних процесів у сфері виробництва й торгівлі сіль-

госпродукцією регламентуються Спільною аграрною політикою (САП), яка є невід'ємною складовою європейської економічної стратегії [18; 19].

Відповідно, конкурентоспроможність сільськогосподарської продукції, виробленої в тій чи іншій країні, значною мірою визначається рівнем державної фінансової підтримки її товаровиробників. Остання може здійснюватись у найрізноманітніших формах – від заходів цінового регулювання з метою підтримки стабільного рівня доходів товаровиробників галузі та формування платоспроможного попиту на агропромислову продукцію до стимулювання її експорту шляхом здійснення експортних субсидій і надання податкових преференцій з метою підвищення рівня фінансового забезпечення суб'єктів агропромислового виробництва (АПВ).

Вітчизняна практика державної фінансової підтримки розвитку АПВ характеризується суттєвим переважанням непрямої її форми у загальних обсягах, що досягається застосуванням спеціальних податкових режимів, які мають переважно стимулюючу спрямованість.

Специфіка функціонування ПДВ у сільському господарстві України полягає в тому, що спецрежим справляння даного податку спрямований не на спрощення податкових відносин, як це прийнято в ЄС, а на формування додаткового джерела фінансових ресурсів за рахунок акумулювання ПДВ-зобов'язань на спеціальних банківських рахунках та їх використання для фінансування виробничих потреб сільгоспідприємств. Відповідно, частина ціни у вигляді сум ПДВ (тобто різниці між вихідним і вхідним ПДВ) спрямовується на підвищення рівня доходів сільгоспідприємств, при цьому ціни на сільгоспродукцію залишаються незмінними.

У даному контексті варто зазначити, що більшість дослідників проблем оподаткування аграрного сектора економіки наголошують, що при справлянні ПДВ у галузі часто застосовують особливі підходи, причому не лише у країнах, що розвиваються [2; 9; 16]. Відзначається, що в багатьох країнах додана вартість у сільському господарстві оподатковується ПДВ досить слабо [24].

Складнощі зі справлянням ПДВ у сільському господарстві пов'язані, як правило, з двома ключовими моментами:

у країнах, що розвиваються, значна частина сільськогосподарських товаровиробників знаходиться поза легальним сектором, а контроль за їхніми фактичними оборотами ускладнений, відповідно витрати податкових органів щодо справляння податку досить високі, так само як і витрати товаровиробників на ведення належного податкового обліку – в зв'язку з цим багато країн вдається до застосування спецрежимів справляння ПДВ у галузі;

аграрний сектор економіки заслуговує на особливий підхід з огляду на величину та особливості розподілу податкового тягаря у даній галузі – його нестимуть або споживачі продовольчих товарів у вигляді вищих цін, або товаровиробники у вигляді зменшення й так не надто високих доходів, причому обидва варіанти неприпустимі, що й визначає специфіку формування податкового механізму у сільському господарстві [14, с. 123].

Застосування спеціальних податкових режимів є важливою складовою формування сприятливого економічного середовища функціонування сільгоспідприємств. Завдяки такій підтримці формуються додаткові фінансові ресурси у вигляді невилучених до бюджету податкових зобов'язань.

Вітчизняна практика фіскального стимулювання розвитку АПВ передбачає застосування кількох спеціальних податкових режимів, проте найвагомим і дієвим серед них останніми роками є режим ПДВ-аккумуляції. Згідно з умовами його застосування суми ПДВ, нараховані сільгоспідприємствами на обсяги поставок, не підлягають сплаті до бюджету та повністю залишаються у їх розпорядженні. Насамперед, вони спрямовуються на відшкодування вхідного ПДВ, а за наявності залишку – на фінансування виробничих потреб, без визначення конкретної цільової спрямованості.

Термін «аккумуляція» вживається для означення суті спецрежиму справляння ПДВ, оскільки сільгоспідприємства, які є суб'єктами даного режиму, з його допомогою мають можливість накопичувати додаткові фінансові ресурси (у вигляді бюджетно-

го фонду в розпорядженні підприємства) на спеціальних банківських рахунках і використовувати їх на власний виробничий розвиток. Гіперонімами терміна «акумуляція» є накопичення (коштів), збільшення (обсягу фінансових ресурсів). Під «акумуляцією коштів» більшість економічних словників розуміють процес поступового накопичення економічним суб'єктом грошових надходжень. Таке визначення цілком відповідає суті спецрежиму ПДВ – підприємства накопичують кошти на спецрахунку, які генеруються в результаті здійснення ним поставок сільгосппродукції, а потім мають можливість витратити їх на власний виробничий розвиток під контролем фіскальних органів.

Варто зазначити, що до настання фінансової кризи 2008 року співвідношення між

прямою та непрямими формами фінансової підтримки розвитку АПВ було більш-менш зрівняним, хоч і спостерігалось переважання непрямі форми (її частка у загальному обсязі коливалась у діапазоні 56-60%). У посткризовий період, із 2009 року, частка непрямі підтримки зросла до 85-90 %, а з 2012 року – до понад 95 %. У 2014-2015 роках обсяги підтримки через податкові інструменти зросли до понад 97 % загального обсягу державної фінансової підтримки розвитку АПВ (без урахування заходів щодо державного цінового регулювання та коштів, що виділяються на поворотній основі).

Значимість режиму ПДВ-акумуляції як інструмента фіскального регулювання розвитку АПВ можна побачити на рисунку 1.



Рис. 1. Режим ПДВ-акумуляції та його частка в загальних обсягах державної фінансової підтримки розвитку агропромислового виробництва

Джерело: Складено автором на основі даних ДФСУ, ДКСУ та ДССУ (обсяги бюджетного фінансування наведені на основі фактичних показників, без урахування заходів щодо державного цінового регулювання (діяльності ДІФ) та коштів, що виділялися на поворотній основі).

Як видно з даних рисунка 1, частка ПДВ-акумуляції постійно зростає:

як у загальній непрямій підтримці за рахунок механізмів спеціального оподаткування аграрної галузі: із 34-40 % у 2007-2008 роках, 66-69 % у 2009-2010, 72-74 % у 2011-2012, до 78-79 % у 2013-2014 роках;

так і загальній державній фінансовій підтримці: із 21-23 % у 2007-2008 роках, 58-59 % у 2009-2010, 67-68 % у 2011-2012, до 75-76 % у 2013-2014 роках.

Таким чином, останніми роками (2013-2014) частка режиму ПДВ-акумуляції становить понад 75 % у загальних обсягах державної фінансової підтримки й майже 80 % у загальних сумах наданих сільгосп підприємствам податкових преференцій, які можна розглядати як непрямі підтримку галузі.

Тривале застосування спецрежимів оподаткування, передусім режиму ПДВ-акумуляції, сприяло системним змінам у галузі:

сільське господарство останніми роками демонструє досить високі показники рентабельності – у 2012 році близько 27 %, у 2014-му – понад 26 %;

обсяги виробництва сільгосппродукції постійно зростають, що відповідним чином позначається на частці сільського господарства у валовій доданій вартості країни (зростання із 7,5 % у 2007-му та 8,4 % у 2010 році до 10,2 % у 2013-му й 11,7 % у 2014 році) та частці агропродовольчої продукції у загальних обсягах експорту товарів і послуг із України – зростання із 16,2 % у 2008-му до понад 30 % у 2014 році;

випереджуючими темпами зростає зарплата у сільському господарстві – якщо у середині двохтисячних вона становила лише

половину від відповідного показника в цілому по економіці, то у 2013-2014 роках – майже три чверті.

Застосування режиму ПДВ-акумуляції сприяє суттєвому поповненню оборотних коштів сільгосп підприємств, які мають можливість додатково акумулювати фінансові ресурси, відносний обсяг яких коливається останніми роками від 50 до 80 % по відношенню до одержаного прибутку (у 2014 році було закумуляовано понад 19 млрд грн, при цьому прибуток сільгосп підприємств перевищив 33 млрд грн). Отже, завдяки застосуванню режиму ПДВ-акумуляції, обсяги власних фінансових ресурсів сільгосп підприємств зростають, як мінімум, у півтора раза (рис. 2).



Рис. 2. ПДВ-акумуляція по відношенню до ключових показників діяльності сільськогосподарських підприємств

Джерело: Складено за даними форм 21-сг "Реалізація сільгосппродукції с.-г. підприємствами", 50-сг «Основні показники діяльності с.-г. підприємств» та ДФСУ.

Як видно з даних рисунка 2, суми ПДВ-акумуляції по відношенню до обсягів виручки сільгосп підприємств протягом досліджуваного періоду коливались у діапазоні 8,7 – 11,3 % (за виключенням 2010 року, в якому обсяги ПДВ-акумуляції зросли до 12 %). Відповідно, на зазначену частку зростають суми фінансових ресурсів у розпорядженні сільгосп підприємств, чим суттєво підвищуються їхні фінансові можливості.

По відношенню до прибутку від реалізації сільгосппродукції та послуг сільгосп підприємств суми ПДВ-акумуляції коливаються

у діапазоні 55-95 %, тобто завдяки застосуванню даного режиму обсяги власних фінансових ресурсів сільгосп підприємств зростають, як мінімум у півтора рази. У несприятливих 2009 та 2013 роках, які характеризувались низькою рентабельністю сільськогосподарської діяльності, обсяг власних фінансових ресурсів завдяки наявності спецрежиму ПДВ практично подвоювався.

Отже, завдяки спецрежиму ПДВ, інтенсивніше розвивається сільськогосподарське виробництво, про що показує суттєве зростання врожайності сільгосп культур і продуктивно-

сті тварин за останні десять років. Як наслідок, посилюється конкурентоспроможність сільськогосподарського виробництва та значно підвищується експортний потенціал галузі. Крім того, зростає рентабельність аграрного бізнесу, а відповідно, інвестиційна привабливість сільського господарства.

Водночас поряд із зазначеними позитивними аспектами функціонування режим ПДВ-акумуляції має й негативні сторони. До складу останніх варто насамперед віднести значні втрати бюджетних надходжень: у 2011-2013 роках їх оцінено у 12,5–14,3 млрд грн, що становило понад 10 % загальних надходжень ПДВ за відповідні роки; а в 2014 році – понад 19 млрд грн, що дорівнювало майже 13,5 % загальних надходжень ПДВ до бюджету.

Значним недоліком режиму ПДВ-акумуляції є проциклічний характер такої

підтримки – її суми зростають при збільшенні обсягів сільгосп виробництва й підвищенні його рентабельності та навпаки, зменшуються при зниженні ключових показників діяльності суб'єктів господарювання. Натомість має бути навпаки – державна підтримка повинна надаватись у випадках, коли рентабельність сільгоспдіяльності є недостатньою для здійснення нормального відтворювального процесу.

Крім того, суми держпідтримки при застосуванні режиму ПДВ-акумуляції нерівномірно розподіляються між окремими видами сільгосппродукції – основна частка підтримки спрямовується на високомаржинальні продукти і, навпаки, по низькорентабельних її видах суми ПДВ-підтримки незначні (як в абсолютному, так і відносному вимірі) (рис. 3).

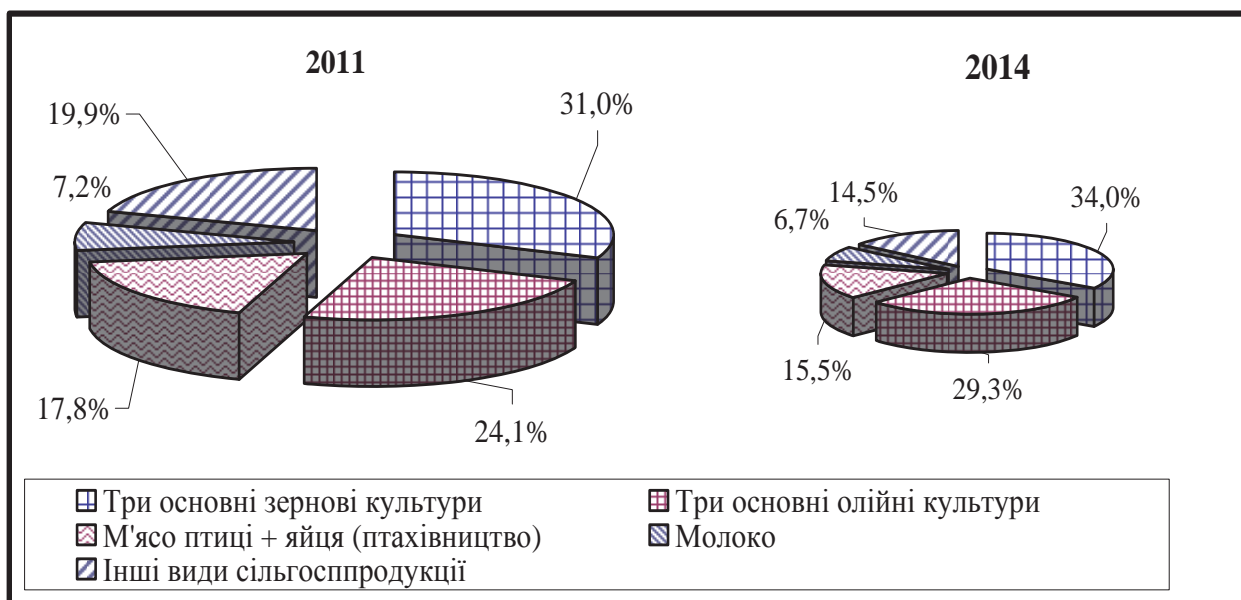


Рис. 3. Розподіл сум ПДВ-акумуляції при застосуванні спецрежиму ПДВ у розрізі окремих видів сільськогосподарської продукції

Джерело: Розраховано за даними форми 50-ст «Основні показники діяльності с.-г. підприємств» на основі визначення частки доданої вартості (для цілей ПДВ) у ціні окремих видів с.-г. продукції.

Як видно із даних рисунка 3, розраховані в розрізі окремих видів сільгосппродукції суми ПДВ-акумуляції (на основі визначення частки доданої вартості (для цілей ПДВ) у ціні окремих видів сільгосппродукції) повністю підтверджують тезу щодо нерівномірності сум такої форми підтримки. Третина сум ПДВ підтримки припадає на три експортоорієнтовані зернові культури (пшеницю, кукурудзу, ячмінь); понад чверть – на три експортоорієнтовані олійні культури (соня-

шник, ріпак та сою), ще одна шоста частина – на продукцію птахівництва (м'ясо птиці й яйця). Загалом на зазначені вісім видів сільгосппродукції (шість основних сільськогосподарських культур + два види продукції птахівництва) припадає понад три чверті загальних сум ПДВ-підтримки. Причому в динаміці частка зазначених видів сільгосппродукції зростає із 73 % у 2011 році до понад 78 % у 2014-му.

Таким чином, лівові частка підтримки у вигляді ПДВ-акумуляції припадає на прибутковіші види продукції, тоді як низькорентабельні або збиткові види сільгосппродукції генерують значно менші суми ПДВ-

підтримки, оскільки прибуток є основною складовою доданої вартості.

На рисунку 4 проілюстровано проциклічність спецрежиму ПДВ (на прикладі виробництва основних зернових та олійних культур).

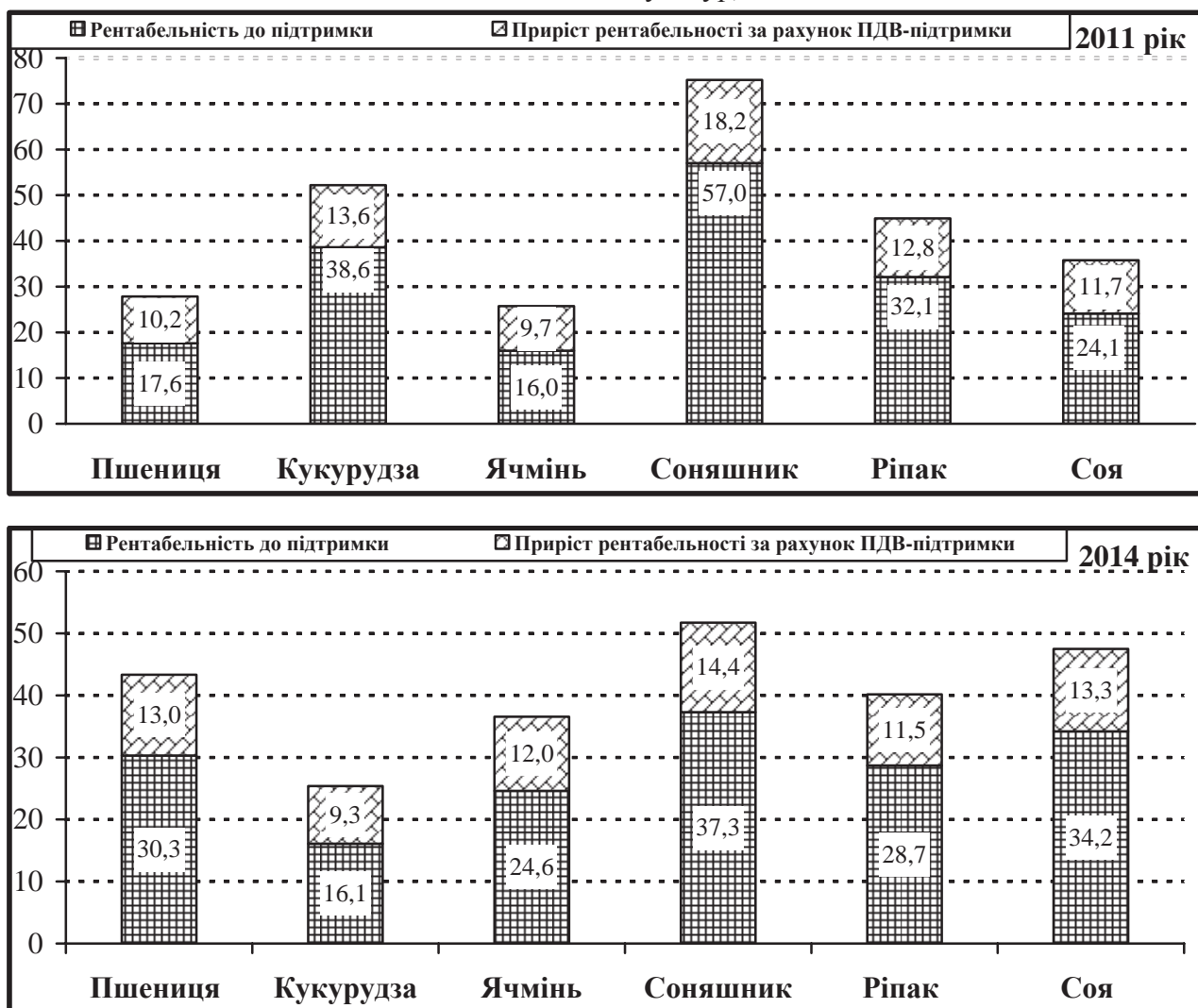


Рис. 4. Вплив спецрежиму ПДВ на рентабельність вирощування основних сільськогосподарських культур

Джерело: Розраховано автором за даними ф. 50-сг «Основні показники діяльності с.-г. підприємств».

Як видно із даних рисунка 4, рентабельність виробництва основних видів продукції рослинництва після застосування режиму ПДВ-акумуляції зростає нерівномірно – більші суми підтримки припадають на рентабельніші культури. Зокрема, рентабельність виробництва соняшнику у 2011 році без ПДВ-підтримки становила 57 %, а за рахунок ПДВ-підтримки зростала ще на 18,2 % - до 75,2 %. ПДВ-акумуляція по відношенню до виручки дорівнювала 11,6 %. Натомість рентабельність виробництва ячменю була значно

нижчою – лише 16 %, без урахування ПДВ-акумуляції, тоді як за рахунок останньої зростала на 9,7 %. ПДВ-акумуляція по відношенню до виручки становила лише 8,4 %.

Окремо варто відзначити надрентабельність вирощування окремих сільськогосподарських культур при застосуванні режиму ПДВ-акумуляції: кукурудзи (понад 52 %) та соняшнику (понад 75 %) у 2011 році, сої (майже 38 %) і соняшнику (майже 52 %) у 2014 році. Отже, завдяки застосуванню режиму ПДВ-акумуляції сільгосппідприємства

мали можливість одержувати надприбутки при вирощуванні високомаржинальних культур.

Вищезазначене свідчить про недосконалість держпідтримки із застосуванням режиму ПДВ-акумуляції. Адже основні суми такої підтримки спрямовуються на стимулювання виробництва тих видів сільгосппродукції, рентабельність яких і без такої підтримки досить висока, натомість підтримка низькорентабельних або взагалі збиткових видів сільгосппродукції є недостатньою для забезпечення привабливості даних видів сільгоспдіяльності.

Користуючись проциклічністю нинішнього механізму держпідтримки, суб'єкти господарювання постійно збільшують частку високомаржинальних культур у посівних площах, намагаючись досягти максимального ефекту від використання режиму ПДВ-акумуляції. Внаслідок цього формується нерациональна структура сільськогосподарського виробництва, орієнтована переважно на експорт, оскільки внутрішній ринок не в змозі освоїти такі значні обсяги виробництва. Зважаючи на імпордне походження матеріально-технічних ресурсів (насіння, добрив, засобів захисту, техніки, обладнання тощо), додана вартість, що формується у сільському господарстві України, є значно нижчою за середньоєвропейські показники. Відповідно, режим ПДВ-акумуляції спрямовується на забезпечення африканських та азійських ринків дешевою сільгоспсировиною (яку вже там переробляють, формуючи показники доданої вартості поза вітчизняною економікою), а також на забезпечення надходності інвестицій в аграрний бізнес невідомих власників вітчизняних холдингів (розміщених переважно в офшорних юрисдикціях).

Ще одним недоліком механізму ПДВ-акумуляції є певне стримування інвестиційної активності суб'єктів господарювання у сільському господарстві. Сільгосппідприємства, що здійснюють технічне переоснащення виробництва, вкладають значні суми інвестицій у розширення виробництва – внаслідок цього, як правило, мають негативне сальдо по ПДВ. Це робить їхнє перебування на спецрежимі ПДВ недоцільним, оскільки

умови його застосування не передбачають здійснення бюджетного відшкодування сум ПДВ, сплачених у ціні придбаних матеріально-технічних ресурсів. Натомість підприємства, які не забезпечують значних інвестиційних вкладень у розвиток виробництва, опиняються у більш привілейованому становищі, оскільки повною мірою користуються перевагами ПДВ-підтримки.

До особливостей функціонування ПДВ-акумуляції при застосуванні спецрежиму ПДВ, варто віднести й сезонність генерування сум такої підтримки. Суми ПДВ-підтримки надходять у розпорядження сільгосппідприємств переважно у другій половині року, після збирання врожаю та реалізації сільгосппродукції. У весняно-літній період у сільгосппідприємств, як правило, формується дебетове сальдо з ПДВ, яке, по суті, повинно відшкодуватися із бюджету. Проте, зважаючи на сучасні проблеми з бюджетним відшкодуванням ПДВ, ця перевага загального режиму справляння ПДВ є неочевидною.

Враховуючи наявні вади спецрежиму ПДВ для сільгосппідприємств, останнім часом активно обговорюється питання відміни дії спецрежиму ПДВ. Причому, на думку представників урядових структур, така відміна має бути суцільною, тобто стосуватись усіх сільгосппідприємств. Це, зокрема, передбачено Меморандумом про економічну та фінансову політику, укладеним Україною із МВФ, положення якого містять норми щодо переходу сільгосппідприємств на загальну систему сплати ПДВ.

Зазначене рішення є неоднозначним і може призвести до непередбачуваних наслідків, що негативно позначаться як на темпах розвитку аграрного сектору, так і на ефективності функціонування національної економіки в цілому – зважаючи на значимість ПДВ-підтримки за рахунок застосування спецрежиму ПДВ для сільгосппідприємств. Повна відміна дії спец режиму суперечитиме принципу стабільності системи оподаткування, що негативно вплине на інвестиційну привабливість вітчизняної економіки й призведе до погіршення інвестиційного клімату в Україні через порушення

системності в проведенні податкових реформ.

Оцінюючи можливі наслідки відміни дії спецрежиму справляння ПДВ у сільському господарстві, варто розглядати їх окремо для суб'єктів господарювання, а окремо – для держави. Серед можливих негативних наслідків для суб'єктів господарювання варто виділити такі:

суттєве зниження дохідності сільськогосподарської діяльності – оскільки в умовах застосування спецрежиму ПДВ дохідність реалізації окремих видів сільгосппродукції (розрахована як відношення прибутку до виручки) зростає на 8,5-11,5 % (залежно від базової рентабельності виробництва тієї чи іншої продукції), то внаслідок відміни дії спецрежиму виробництво окремих видів продукції балансуватиме на межі рентабельності, а деяких – стане збитковим (зокрема, виробництво м'яса свиней, молока тощо). Для окремих видів сільгосппродукції зниження дохідності виробництва через відміну дії спецрежиму ПДВ може бути критичним, що вплине на рішення щодо здійснення відповідної діяльності (зокрема, вирощування ВРХ);

зниження рівня фінансової забезпеченості сільгосппідприємств – унаслідок відміни дії спецрежиму ПДВ вони будуть позбавлені близько 9-10 % загального обсягу фінансових ресурсів. Це призведе до зменшення обсягів виробничих витрат сільгосппідприємств, що, в свою чергу, зумовить економію коштів на здійсненні окремих технологічних операцій. Унаслідок цього знизиться врожайність вирощуваних культур, кількість поголів'я та продуктивність тварин. Зменшення виробничих витрат у такому випадку може перевищити 5 % від їх рівня в умовах застосування спецрежиму ПДВ;

зменшення обсягів виробництва й загального рівня доходів сільгосппідприємств – зниження рівня виробничих витрат зумовить зменшення обсягів валової продукції, а за рахунок зниження оборотів суттєво зменшиться рентабельність операційної діяльності, а, відповідно, й рентабельність інвестицій, що негативно позначиться на обсягах залучення капіталу;

зниження кредитоспроможності сільгосппідприємств – зменшення обсягів доходів та рівня рентабельності призведе до зниження заінтересованості банків у кредитуванні сільгосппідприємств, а наявна рентабельність сільгоспвиробництва (без урахування ПДВ-аккумуляції) може не покривати рівня відсоткових ставок по банківських кредитах.

Можливими негативними наслідками для держави стануть:

зниження обсягів валової продукції сільського господарства, а в кінцевому підсумку – ВВП країни;

зменшення кількості робочих місць в аграрному секторі та, як наслідок, бази для нарахування ПДФО й ЄСВ, а також збільшення виплат по безробіттю працівникам, які втратять робочі місця;

скорочення обсягів експорту агропродовольчої продукції, що призведе до погіршення сальдо платіжного балансу країни;

зниження обсягів податкових надходжень від суміжних з аграрним сектором галузей – зменшення обсягів виробничих витрат зумовить зниження обсягів придбання виробничих ресурсів (передусім імпортованих), які є базою для нарахування обов'язкових платежів, що справляються при імпорті;

згортання окремих галузей сільськогосподарського виробництва та значне скорочення поголів'я тварин (насамперед ВРХ) – без ПДВ-підтримки ефективно функціонування окремих галузей стане економічно недоцільним (передусім м'ясного скотарства). Внаслідок цього виникнуть загрози для продовольчої безпеки держави по окремих видах продукції;

зростання рівня інфляції через підвищення цін на сільгосппродукцію внаслідок бажання товаровиробників компенсувати втрату держпідтримки;

подальша деформація структури аграрного виробництва при переході сільгосппідприємств на виробництво переважно високомаржинальних культур, які забезпечують високу дохідність і без режиму ПДВ-аккумуляції;

втрата позитивної динаміки зростання обсягів експорту агропродовольчої продукції, що негативно позначиться на іміджі

України як серйозного гравця на світовому ринку продовольства.

Таким чином, повна відміна дії спецрежиму до законодавчо обумовленого терміну його функціонування може призвести до непередбачуваних наслідків та негативно позначитись як на темпах розвитку агропромислового виробництва, так і економіки країни в цілому – із урахуванням частки сільського господарства у валовій доданій вартості та в структурі платіжного балансу країни.

Проте застосування спецрежиму ПДВ практично для всіх сільгосп підприємств (будь-якої виробничої направленості), фактично без висування додаткових умов із боку держави щодо напрямів використання сум ПДВ-підтримки, без функціонування належно відпрацьованої системи контролю за трансферним ціноутворенням, призведе до значних обсягів непродуктивних бюджетних втрат. Останні виникають у разі, коли податкові преференції не спрямовуються на вирішення конкретного, чітко визначеного завдання та не обумовлюють підвищення ефективності діяльності у пріоритетних сферах сільськогосподарського виробництва.

Основна перевага спецрежиму ПДВ є одночасно його ключовим недоліком. З одного боку, застосування спецрежиму ПДВ дає можливість повністю усунути вплив адмінфактора при розподілі сум державної фінансової підтримки, який би обов'язково мав місце при наданні підтримки в режимі бюджетного фінансування. З іншого боку, надавши право сільгосп підприємствам самостійно "заробляти" собі підтримку, держава позбавила себе як можливості впливу на напрями розвитку галузі (наприклад, через фіскальне стимулювання розвитку пріоритетних напрямів діяльності), так і контролю за ефективністю використання сум державної фінансової підтримки.

Використання режиму ПДВ-акумуляції у поєднанні з відсутністю безпосереднього оподаткування прибутку (за рахунок застосування єдиного податку) створює передумови для застосування схем податкового планування. При цьому, в умовах нерозвиненості контролю за трансферним ціноутворенням, держава практично позбавлена мо-

жливості перешкоджати процесам неефективного використання наданих сільгосп підприємствам податкових преференцій.

Застосування режиму ПДВ-акумуляції стає дедалі менш ефективним інструментом фінансової підтримки, оскільки позбавляє державу можливості впливати на негативні процеси, що відбуваються в аграрній галузі, зокрема на: зменшення поголів'я сільськогосподарських тварин; зниження частки сільгосп підприємств, що займаються тваринництвом, зменшення сільськогосподарської зайнятості; посилення залежності від стану зовнішніх ринків; зменшення частки доданої вартості у продукції, що поставляється на експорт; формування нераціональної структури сільськогосподарського виробництва.

Пролонгація дії режиму ПДВ-акумуляції у незмінному вигляді, з врахуванням дефіциту фінансових ресурсів на державному та місцевому рівнях, практично унеможливує здійснення фінансового стимулювання розвитку агропромислового виробництва із застосуванням інших фінансових інструментів. Чим довше держава буде затягувати процес реформування режиму ПДВ-акумуляції, тим боліснішим буде процес повернення до загальноприйнятої практики державної фінансової підтримки сільського господарства.

Варто враховувати, що нині значна частина сільгосптоваровиробників здійснює свою діяльність поза межами спецрежиму ПДВ. Це зумовлює наявність податкової дискримінації, яка є однією з причин нерозвиненості в галузі обслуговуючої кооперації, стримування розвитку невеликих сімейних ферм, що набули значного поширення за кордоном.

Таким чином, подальше застосування режиму ПДВ-акумуляції потребує удосконалення механізму його адміністрування, зокрема в частині запровадження раціональних критеріїв визначення можливості сільгосп підприємств перебувати на спецрежимі ПДВ. Такими критеріями можуть бути обсяг реалізації, площа сільгоспугідь, наявна частка тваринництва (крім птахівництва), оскільки розвиток саме цієї галузі є державним пріоритетом.

З метою забезпечення мінімізації втрат окремих сільгосп підприємств від переходу на загальний режим справляння ПДВ, варто зробити його поетапним, що передбачає поступову централізацію сум ПДВ-акумуляції у визначеній частці (перший рік - 50 %; другий рік - 75 %; і лише з третього року - 100 %). Крім того, частина втрат сільгосп підприємств від переходу на загальний режим справляння ПДВ повинна компенсуватись за рахунок бюджетного фінансування в рамках цільових програм розвитку галузі.

Висновки. За рахунок застосування режиму ПДВ-акумуляції останніми роками формується понад три чверті сум державної фінансової підтримки розвитку агропромислового виробництва. Це визначає виключну значимість даного режиму для сільгосп підприємств та практично унеможливує його повну відміну за відсутності передумов для переорієнтації системи державної підтримки на переважно бюджетне фінансування в рамках цільових програм розвитку аграрного сектору економіки.

Разом із тим режиму ПДВ-акумуляції притаманні окремі недоліки, що значно знижують ефективність такої форми підтримки й зумовлюють значні обсяги непродуктивних бюджетних втрат. Серед таких недоліків варто виділити проциклічність ПДВ-підтримки, нерівномірний розподіл її сум між окремими видами сільгосп продукції, певне стримування інвестиційної активності, поширення схем податкової оптимізації із використанням вертикально інтегрованих пов'язаних між собою суб'єктів господарювання.

Нинішня практика адміністрування спецрежиму ПДВ не передбачає ні особливих вимог щодо можливості застосування режиму ПДВ-акумуляції (крім частки сільгосптоваровиробництва), ні умов щодо використання сум ПДВ-підтримки. З одного боку, це визначає доступність спецрежиму для будь-яких суб'єктів агропромислового виробництва, а з іншого – негативно впливає на конкурентоспроможність виробництва окремих видів сільгосп продукції та окремих

категорій сільгосптоваровиробників. Таким чином, суттєво зростають обсяги виробництва високомаржинальної експортоорієнтованої продукції, внаслідок чого відбувається деформація структури агропромислового виробництва, посилюється його залежність від експортних можливостей, що негативно впливає на економічну стійкість галузі й показник реальної доданої вартості, яка формується аграрною галуззю в Україні.

Разом із тим, незважаючи на вищезазначені недоліки, суцільна відміна дії режиму ПДВ-акумуляції є недоцільною, оскільки може призвести до непередбачуваних наслідків, особливо в умовах відсутності можливостей для застосування інших ефективних інструментів державної фінансової підтримки розвитку аграрної галузі в Україні. Удосконалення механізму застосування спецрежиму ПДВ повинно передбачати обмеження кола його суб'єктів на основі запровадження науково обґрунтованих критеріїв і посилення контролю за використанням сум, що формуються в результаті застосування даного інструмента фіскального стимулювання.

Напрями вдосконалення механізму адміністрування спецрежиму ПДВ мають передбачати можливість користування ним лише тим сільгосп підприємствам, що позбавлені можливості користування іншими формами державної фінансової підтримки, в яких відсутні можливості для податкової оптимізації та які є соціально орієнтованими у своїй діяльності.

Реформування режиму ПДВ-акумуляції у запропонованому варіанті, з одного боку, дасть змогу зберегти дію даного спецрежиму для переважної більшості малих і середніх сільгосп підприємств, що забезпечують робочі місця у сільській місцевості та формують бюджети сільських громад, а з іншого – мінімізувати непродуктивні бюджетні втрати, що виникають при використанні податкових преференцій суб'єктами господарювання, які мають можливості для реалізації схем податкової оптимізації.

Список використаних джерел

1. *Братцев В.* Госрегулирование сельского хозяйства России / В. Братцев // АПК: экономика, управление. – 2012. – № 6. – С. 45-52.
2. *Гончаренко Г.* Роль налоговых режимов для сельскохозяйственных товаропроизводителей в достижении целей аграрной политики России / Г.А. Гончаренко // Вестник МГУ. – Серия 6: Экономика. – 2010. – № 3. – С. 78 - 89.
3. *Сфименко Т.* Аналіз фінансових наслідків надання деяких пільг з податку на додану вартість / Т.І. Сфименко, І.О. Луніна, А.М. Соколовська // Фінанси України. – 2005. – № 10. – С. 6-18.
4. *Кузнецова Н.* Пути совершенствования государственного регулирования сельского хозяйства / Н. Кузнецова // АПК: экономика, управление. — 2013. – № 1. – С. 90–93.
5. *Полушкина Т.М.* Формирование рациональной системы государственного регулирования аграрной сферы экономики / Т.М. Полушкина // Фундаментальные исследования. – 2012. – № 9. – С. 976-980.
6. *Пошкус Б.* Поддержка сельского хозяйства в странах ЕС / Б. Пошкус // Экономика сельского хозяйства России. - 2008. - № 9. - С. 46-55.
7. *Прокопчук О.* Сутність і роль податку на додану вартість в економічній системі держави / О. Прокопчук, Л. Тулуш // Економіка АПК. – 2008. – № 12. – С. 85-89.
8. *Радченко О.* Стратегічні напрями бюджетного регулювання агропромислового виробництва в Україні / О. Радченко, Л. Тулуш // Економіка АПК.– 2012.– №10.– С. 81-90.
9. *Рыманов А.Ю.* Оценка налоговой политики в аграрном секторе / А.Ю. Рыманов // Финансы. – 2004. – № 4. – С. 35-37.
10. *Сидорова Н.* Специфика и функции НДС / Н.И. Сидорова // Финансы. – 2008. – № 2. – С. 36-40.
11. *Тулуш Л.* Функціонування податку на додану вартість у сфері агропромислового виробництва : моногр. / Л.Д. Тулуш, О.Т. Прокопчук. – К. : ННЦ „ІАЕ”, 2011. – 280 с.
12. *Тулуш Л.* Оподаткування сільськогосподарських товаровиробників : стан та перспективи розвитку (наук. вид.) / Л.Д. Тулуш, В.І. Проніна, Н.В. Сеперович. – Львів: НВФ «Українські технології», 2009. – 296 с.
13. *Узун В.* Методы оценки влияния аграрной политики на развитие сельского хозяйства [Электронный ресурс] / В. Узун, Е. Гагаулина, В. Сарайкин, Н. Карлова / Российская академия народного хозяйства и государственной службы при Президенте Российской Федерации. – М., 2014. – 114 с. – Режим доступа: http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2444204.
14. *Эбрилл Л.* Современный НДС / Л. Эбрилл, М. Кин, Ж.-П. Боден, В. Саммерс. – М.: Весь Мир, 2003. – 274 с.
15. *Bhaskar A., Beghin J.* How coupled are decoupled farm payments? A review of the evidence [Электронный ресурс] / Iowa State University, Department of Economics, Working Papers Series № 07021. – Ames, August 2007. – Режим доступа: http://www2.econ.iastate.edu/research/webpapers/paper_12841_07021.pdf.
16. *Bird R., Gendron P.* The VAT in Developing and Transitional Countries. – Cambridge: Cambridge University Press, 2007. - 278 p.
17. *Carr A., Meyers W., Phipps T., Rosmiller G.* Decoupling Farm Programs [Электронный ресурс] / Proceedings of the NCR-134 Conference on Applied Commodity Price Analysis, Forecasting, and Market Risk Management. - St. Louis, 1988. – Режим доступа: <http://www.farmdoc.uiuc.edu/nccc134>.
18. *Erjavec E., Chantreuil F., Hanrahan K., Donnellan T.* Policy assessment of an EU wide flat area CAP payments system. - Economic Modelling. - July 2011. - Volume 28. - Issue 4. - Pp. 1550–1558.
19. *Matthews A.* The European Union’s Common Agricultural Policy and developing countries: the struggle for coherence. // European Integration. – 2008. – №30. – Pp. 381-399.
20. *Roningen V., Dixit P.* Economic implications of agricultural policy reforms in industrial market economies [Электронный ресурс] / Staff Report № AGES 89-363 / Economic Research Service, U.S. Department of Agriculture. – August 1989. Режим доступа: <http://naldc.nal.usda.gov/download/CAT91936151/PDF>.
21. *Stoeckel A., Vincent D., Cuthbertson S.* Macroeconomic consequences of farm support policies. - Durham: Duke University Press, 1989. – 394 p.
22. *Tyers R., Anderson K.* Agricultural protection growth in advanced and newly industrialized countries / Agriculture and governments in an interdependent world / Proceedings of the twentieth International Conference of Agricultural Economists, held in Buenos Aires, Argentina, 24-31 August 1988. – Pp. 175-188.
23. *Wise T.* The paradox of agricultural subsidies: measurement issues, agricultural dumping, and policy reform [Электронный ресурс] / Working Paper № 04-02 / Global Development and Environment Institute, Tufts University. – May 2004. – Режим доступа: <http://www.ase.tufts.edu/gdae/pubs/wp/04-02agsubsidies.pdf>.
24. *Tait A.* Value added tax. - Washington: International Monetary Fund, 1998. - 228 p.

Стаття надійшла до редакції 06.07.2015 р.

* * *