

The generalization of the issue of credit risks when lending farms by commercial banks made it possible to conclude that when crediting farmers there are a number of levers to help minimizing credit risks for commercial banks. The most significant one is the development of credit bureaus, bank monitoring of financial and economic activities of borrowers - farmers.

Key words: agricultural production, credit, financial crisis, credit risks, credit bureau, minimization of credit risks

УДК 336.226.1 : 631.16

ПОДАТКОВА РЕФОРМА У СІЛЬСЬКОМУ ГОСПОДАРСТВІ: РИЗИКИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ

**Л.Д. Тулуш, кандидат економічних наук
ННЦ «Інститут аграрної економіки»**

В статті узагальнено проблемні аспекти функціонування нинішньої моделі оподаткування сільгосп підприємств, виявлено її негативний вплив на збалансований розвиток сільськогосподарського виробництва, рівень сільської зайнятості та сільськогосподарське землекористування. Обґрунтовано доцільність та здійснено оцінку перспектив проведення податкової реформи у сільському господарстві України. Сформовано напрями реформування системи оподаткування в аграрному секторі, охарактеризовано ризики та визначено перспективи побудови оптимальної податкової моделі для аграрної галузі.

***Ключові слова:** податкова реформа, податкова система, оподаткування аграрного бізнесу, податок на додану вартість, єдиний податок, податкове стимулювання.*

Постановка проблеми. Оподаткування є одним з найбільш дієвих інструментів економічного регулювання, що забезпечує оперативний вплив держави на економічні процеси в країні з метою збалансування суспільних інтересів. Ефективний податковий механізм передбачає стимулювання підприємницької активності, формування сприятливого інвестиційного клімату, а також є передумовою економічного зростання економіки в цілому та окремих її галузей.

Рациональна податкова політика є компромісом інтересів усіх учасників економічних відносин: державних структур (уряду), суб'єктів господарювання, представників місцевих громад (муніципалітетів) та домогосподарств (споживачів). Ключовим параметром сформованої на такій базі податкової системи є її стабільність. Остання є свідченням того, що наявні механізми оподаткування загалом позитивно сприймаються суспільством і не викликають суттєвих нарікань – як в частині загального рівня податкового навантаження, так і в частині оптимального його перерозподілу між окремими групами платників.

На жаль, в Україні поки не сформовано оптимальну податкову модель, яка б задовольняла усіх стейкхолдерів, свідченням цього є постійні зміни до Податкового кодексу України (ПКУ) з часу його запровадження (з 1.01.2011). Податкова реформа – 2014 не була системною і не забезпечила компромісу інтересів усіх зацікавлених сторін, про що свідчить значна кількість змін до ПКУ вже у 2015 році, що перевищує середньорічний

показник за попередні роки.

Невдоволеність суспільства наявною податковою моделлю обумовила розробку нових законодавчих ініціатив у сфері оподаткування. Причому позиції щодо напрямів податкової реформи суттєво розділились: народні обранці [5] наполягають на податковій лібералізації, тоді як представники уряду надають перевагу більш консервативному варіанту розвитку податкової системи [6]

Вищезазначене повністю стосується й аграрної галузі, для якої навіть на рівні наукової концепції поки не сформовано оптимальної податкової моделі, що забезпечувала б гармонійний розвиток усіх форм господарювання.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання оподаткування у аграрному секторі економіки входять в коло наукових інтересів значної групи дослідників, серед яких варто виділити В. Березовського [1], Р. Бірда, П. Боровика [2], Д. Вільямсона, Р. Дарста [14], М. Дем'яненка, Ю. Лупенка [3], Н. Малініну [4], О. Прокопчук [7; 8, 13], І. Раджараман, М. Рудую [9], Н. Сеперович [10] та інших. Проте, незважаючи на численні публікації по даній темі, все ще спостерігається брак системних фахових досліджень щодо напрямків реформування системи оподаткування в аграрному секторі.

Методика досліджень. Теоретико-методологічною основою дослідження є праці вітчизняних та зарубіжних науковців і практиків, а також нормативно-правові акти України, що регулюють відносини у рамках фінансової сфери та податкового поля. У статті використано такі методи дослідження: абстрактно-логічний, економіко-статистичний, порівняння, історичний, монографічний, табличний, графічний, наукового узагальнення.

Результати досліджень. Функціонуюча у сільському господарстві система оподаткування не відповідає загальноприйнятим критеріям формування податкової системи, до яких традиційно відносять: фіскальну ефективність (достатність податкових надходжень для фінансування потреб розвитку місцевих громад); можливість вирівнювання умов діяльності для різних груп господарюючих суб'єктів; забезпечення рівномірного розподілу податкового навантаження на основі використання принципу вертикальної справедливості; стимулювання розвитку пріоритетних напрямів та груп суб'єктів господарювання за рахунок окремих елементів податкового механізму.

Метою даного дослідження є обґрунтування доцільності та оцінка перспектив проведення податкової реформи у сільському господарстві України.

Податкові механізми, що застосовуються при оподаткуванні сільгоспдіяльності в Україні, є унікальними і практично не мають аналогів. Специфічність податкового інструментарію в аграрній галузі в Україні визначається комплексом причин, основними серед яких слід визнати відсутність дієвих механізмів державної підтримки сільгосптоваровиробників в умовах реформування системи державного управління та низьку ефективність механізмів податкового адміністрування у сільському господарстві.

Нинішній інструментарій оподаткування сільгосппідприємств сформовано в кінці дев'яностих років як невід'ємну складову системи державної підтримки суб'єктів агропромислового виробництва в умовах реформаційних перетворень в галузі. На той час у сільському господарстві

спостерігалась системна криза, яка потребувала вжиття рішучих заходів щодо реформування системи фіскального регулювання розвитку агропромислового виробництва.

Фінансовий стан сільгоспідприємств, як основний показник податко-спроможності, в другій половині дев'яностих років не давав можливості розглядати їх у якості повноцінних суб'єктів оподаткування. Проте, незважаючи на це, рівень податкового навантаження на сільгоспідприємства був достатньо високим – перевищував 20 % (навіть без врахування навантаження по акцизах), що відповідним чином позначалось на рівні виконання ними податкового обов'язку (рівень сплати податків не перевищував 40 %).

Податковою реформою кінця дев'яностих було відмінено повноцінне оподаткування у аграрній галузі, внаслідок чого сільгоспідприємства були звільнені від сплати основних податків – податку на прибуток та додану вартість. Відповідно, аграрна галузь перетворилась на своєрідний офшор, а рівень податкового навантаження на сільгоспідприємства суттєво знизився.

Характерними рисами оподаткування у сільському господарстві нині є:

- наявність численних податкових пільг, які безсистемно (без визначених пріоритетів) надаються господарюючим у галузі суб'єктам;
- використання уніфікованого податкового інструментарію для різних груп сільгосптоваровиробників, що порушує конкурентне середовище в галузі та ставить в нерівні умови представників малого аграрного бізнесу;
- низька фіскальна ефективність прямого оподаткування, що призводить до проблем з формуванням ресурсної бази місцевих бюджетів сільських територій.

Про переважно пільговий характер оподаткування сільгосптоваровиробників в Україні свідчать значні відмінності між частками галузі у загальній доданій вартості (в середньому понад 8 %, а у 2014 р. – майже 12 %) та у загальних податкових надходженнях (менше 2 %) (рис. 1).

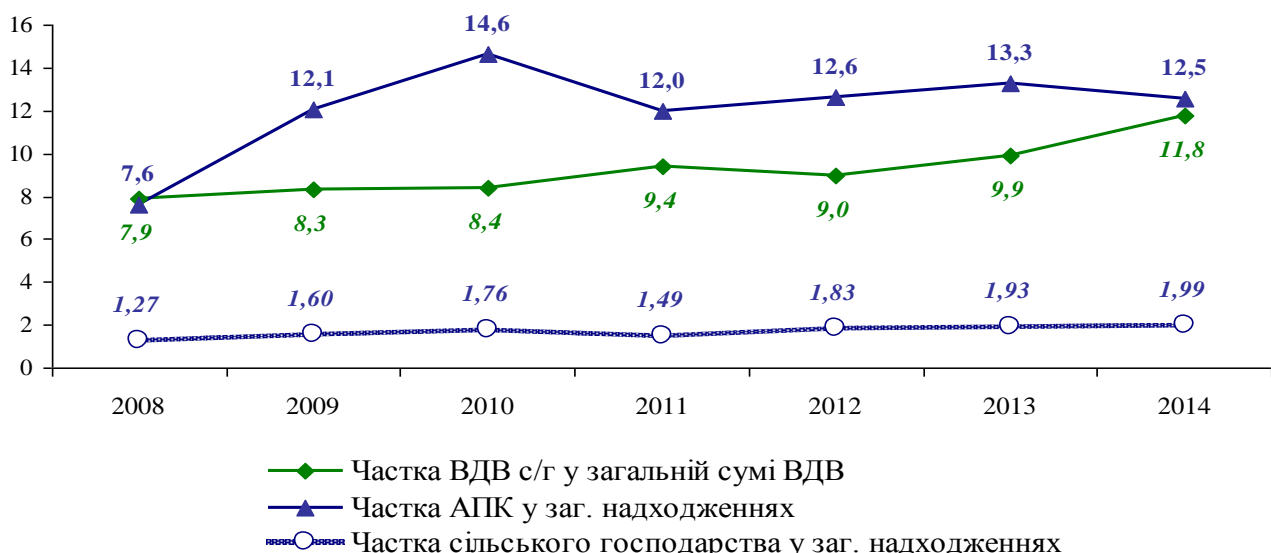


Рис. 1. Частка надходжень від АПК та від сільського господарства у загальних податкових надходженнях, у порівнянні із часткою у валовій доданій вартості, %

Складено за даними ДССУ та ДФСУ.

Сформований у кінці дев'яностих років податковий інструментарій виявився дуже прийнятним для представників крупного аграрного бізнесу –

його застосування продовжується вже третю п'ятирічку понад початкові встановлені п'ять років - тривале збереження податкових преференцій значною мірою є результатом діяльності аграрного лобі, яке змогло використати їх на свою користь. Нинішня практика оподаткування сільгосп підприємств є значною мірою компромісом, що сформувався в процесі поступової трансформації спеціальних режимів оподаткування, бюджетних можливостей та досягнутого рівня податкового адміністрування в галузі.

Представники аграрного бізнесу і надалі наполягають на збереженні дії наявних податкових режимів, як передбачено Коаліцією депутатських груп та фракцій Верховної Ради України VIII скликання та чинними (станом на кінець 2015 року) нормами Податкового кодексу. Натомість представники урядових структур, посиляючись на норми підписаного Меморандуму з ЄС, наполягають на повній відміні спеціальних податкових режимів або максимальному можливому обмеженні кола їх суб'єктів.

На жаль, нині можна констатувати відсутність чіткої аргументації позицій обох зацікавлених сторін – як урядових структур, так і представників аграрного бізнесу, підкріпленої належними економічними розрахунками. Відсутність конструктивного діалогу при визначенні напрямів податкової реформи у сільському господарстві може призвести до непередбачених законодавчих рішень, які завдадуть шкоди галузі, не забезпечивши фіскальних переваг для держави.

Питання відміни реформування системи оподаткування у сільському господарстві потребує ґрунтовного наукового опрацювання, детальної оцінки усіх можливих наслідків та зваженого підходу до вирішення.

При здійсненні податкової реформи щодо аграрної галузі необхідно враховувати декілька ключових аспектів:

- спрямованість податкових преференцій для агробізнесу та вплив чинної податкової політики на структуру аграрної економіки;
- своєчасність проведення податкової реформи з огляду на наявні кризові явища в економіці та незадовільний поточний фінансовий стан переважної більшості сільгосп підприємств ;
- здатність держави забезпечити функціонування загальної системи оподаткування у сфері агропромислового виробництва з огляду на наявні труднощі із податковим адмініструванням в галузі та неприйнятність ускладнення податкових відносин в галузі;
- прогнозованість очікуваного економічного ефекту від скасування дії спеціальних режимів оподаткування як для аграрного сектору економіки, так і для держави в цілому;
- можливість держави забезпечити функціонування проєвропейської системи дотування сільгосп підприємств у рамках взятих Україною зобов'язань за результатами євроінтеграційних процесів;
- непередбачуваність позиції представників аграрного бізнесу, відсутність у них бажання йти на компроміс у питанні зміни податкової політики, від чого також залежить ефективність відповідного рішення.

Ретроспективний аналіз розвитку системи оподаткування сільгосп підприємств показує, що стимулюючі податкові механізми запроваджувались свого часу для соціально орієнтованих колективних сільгосп підприємств, які у переважній своїй більшості були багатопрофільними, тобто мали збалансовану структуру виробництва із

досить високою часткою тваринництва. Останнє характеризується більш високою, у порівнянні з рослинництвом часткою доданої вартості – за рахунок вищої потреби у робочій силі.

Проте, за роки функціонування спеціальних податкових режимів (понад півтора десятки років) саме багатoproфільні сільгоспідприємства скоротилися найбільше як чисельно, так і за обсягами діяльності (табл. 1).

1. Зміна багатoproфільності сільгоспідприємств за час функціонування спеціальних режимів оподаткування

Показник	1999 р.	2014 р.
Кількість с.-г. підприємств, од.	12642	8561
Частка доходів від тваринництва в загальній сумі доходів від основної діяльності (без переробки)	37,8	19,6
Частка тваринництва у валовій продукції сільського господарства (по сільгоспідприємствах), %	34,8	24,1
Частка продукції птахівництва у валовій продукції тваринництва у с.-г. підприємствах, %	14,2	61,2
<i>С.-г. підприємства, які не отримували доходів від тваринництва</i>		
- частка у загальній кількості с.-г. підприємств, %	2,8	61,3
- частка у загальних доходах с.-г. підприємств, %	1,8	44,5
<i>С.-г. підприємства із доходами від тваринництва у діапазоні 17-83 %</i>		
Частка у загальній кількості с.-г. підприємств, %	73,8	14,2
Частка у загальних доходах с.-г. підприємств, %	73,1	17,6
<i>С.-г. підприємства із доходами від тваринництва у діапазоні 25-75 %</i>		
Частка у загальній кількості с.-г. підприємств, %	54,8	10,2
Частка у загальних доходах с.-г. підприємств, %	55,0	12,1

Складено за даними ДССУ.

Як видно з даних табл. 1, у 1999 році у суспільному секторі функціонувало понад 12,64 тис сільгоспідприємств (переважно КСП). У 2014 році їх кількість знизилась майже на третину – до 8,56 тис господарських одиниць (включаючи й великі фермер-ські господарства). Частка доходів від тваринництва у загальній сумі доходів від основної діяльності знизилась із майже 38 до 19,6 %, а без врахування продукції птахівництва – із 36,2 до 7,6 %, тобто майже в п'ять разів. Частка сільгоспідприємств, що не отримували доходи від тваринництва, зросла із 2,8 % до 61,3 %. Частка підприємств, що мали доходи від тваринництва: - у діапазоні 16,7 - 83,3 % – знизилась із 73,8 до 14,2 %; - у діапазоні: 25-75 % – із 54,8 до 10,2 %.

За час функціонування спеціальних режимів оподаткування суттєво змінився й рівень зайнятості у сільському господарстві (табл. 2). Як видно з даних табл. 2, чисельність зайнятого у галузі населення зменшилась із 4,93 до 3,09 млн. осіб (на 37 %). При цьому кількість працівників сільгоспідприємств знизилась із 2,62 до 0,52 млн. осіб (в п'ять разів). Частка працівників сільгоспідприємств по відношенню до зайнятого населення у галузі сільського господарства знизилась із 53,1 до 17,0 % (більш як 3 рази), а частка працівників сільгоспідприємств, зайнятих у тваринництві, по відношенню до загальної кількості працівників сільгоспідприємств – із 47,4 до 23,8 % (в два рази).

2. Зміна сільськогосподарської зайнятості за час функціонування спеціальних режимів оподаткування

Показник	1999 р.	2014 р.
Зайняте населення у галузі сільського господарства, тис осіб	4926,8	3091,4
Кількість працівників с.-г. підприємств, тис. осіб	2615,0	524,7
у т.ч. у рослинництві	1375	389
у тваринництві	1240	125
Частка працівників с.-г. підприємств по відношенню до зайнятого населення у галузі сільського господарства, %	53,1	17,0
Частка працівників с.-г. підприємств, зайнятих у тваринництві, по відношенню до заг. кількості працівників с.-г. підприємств, %	47,4	23,8
<i>Навантаження на:</i>		
- 100 га с.-г. угідь, осіб	8,3	2,3
- 100 га ріллі у рослинництві, осіб	5,4	1,8
- 1 умовну голову, осіб	0,17	0,03

Складено за даними ДССУ.

Показник наявності працівників на 100 га сільгоспугідь у сільгосп-підприємств знизився із 8,3 до 2,3 осіб (більш як у 3,6 рази), а на одну умовну голову худоби – із 0,17 до 0,03 особи (більш як 5,7 рази, за рахунок зростання частки птахівництва, яке не потребує значної чисельності працівників – на відміну, наприклад, від молочного скотарства).

Незважаючи на сприятливу податкову політику, сільгосппідприємства активно відмовляються від тваринницької діяльності (табл. 3).

3. Зміна поголів'я с.-г. тварин у сільгосппідприємствах за час функціонування спеціальних режимів оподаткування

Показник	1999 р.	2014 р.
<i>Частка, с.-г. підприємств, що утримували поголів'я с.-г. тварин</i>		
- корів - понад 50 гол	80,1	16,7
- ВРХ - понад 100 гол	83,4	18,5
- свиней - понад 100 гол	50,1	15,7
<i>Поголів'я с.-г. тварин, утримуване с.-г. підприємствами, (тис. голів)</i>		
- корови	2905	529
- ВРХ (без корів)	5634	871
- свині	4284	3733

Складено за даними ДССУ.

Як видно з даних табл. 3, за час функціонування спеціальних податкових режимів суттєво знизилась частка сільгосппідприємств, які утримують поголів'я сільгосптварин: корів (понад 50 гол.) – майже у 5 разів, ВРХ (понад 100 гол.) – у 4,5 рази; свиней (понад 100 гол.) – більш як у 3 рази. Суттєво знизилось поголів'я с.-г. тварин: корів – у 5,5 рази; ВРХ – у 6,5 рази; свиней – на 13 %.

На жаль можна констатувати, що застосування спеціальних податкових режимів не дозволяє переломити негативні тенденції, які притаманні тваринницькій галузі в Україні. Сільгосппідприємства, маючи можливість застосовувати ПДВ-акумуляцію і по тваринницькій, і по рослинницькій діяльності, в основному переорієнтуються на останню – зважаючи на її вищу рентабельність, та відповідно, більші суми акумуляованого ПДВ.

На жаль, діюче податкове законодавство не визначає особливих умов використання акумульованих сум ПДВ. Статтею 209 розділу V ПКУ передбачено, що суми ПДВ, нараховані на вартість поставок сільгосппродукції, повністю залишаються у розпорядженні сільгосп підприємств для відшкодування сум податку, сплачених постачальникам при придбанні виробничих факторів, а за наявності позитивного залишку - для інших виробничих цілей, без конкретно визначеного цільового спрямування. Така законодавча норма стимулює сільгосп підприємства до здійснення більш рентабельних видів діяльності - за рахунок сум ПДВ-акумуляції рентабельність таких операцій ще більш зростає, забезпечуючи сільгосп підприємствам в окремих випадках надприбутки.

Натомість від збиткових видів діяльності, які після ПДВ-підтримки характеризуються незначною рентабельністю або балансують на межі рентабельності, сільгосп підприємства, особливо ті, що входять до складу агрохолдингів, намагаються позбавитись.

Практично ті ж вади притаманні й спеціальному режиму оподаткування доходів сільгосп підприємств – єдиного податку четвертої групи, в який до 2015 року трансформувався фіксований сільсько-господарський податок (ФСП) після відміни фіксації бази оподаткування (табл. 4).

4. Зміна податкового навантаження на сільгосп підприємства за час функціонування ФСП

Показник	2005 р.	2014 р.	2014 до 2005, %
<i>Середній розмір податку з гектара угідь:</i>			
- абсолютна сума, грн..	7,0	5,9	84,0
- «доларовий еквівалент», дол. США	1,4	0,35	25,0
- «зерновий еквівалент», кг пшениці	16,7	3,0	18,0
Відношення ФСП до земельного податку, %	60,8	27,6	45,1
<i>Рівень оподаткування ФСП, %:</i>			
- середньої виручки з 1 га	0,4	0,07	17,5
- середнього прибутку з 1 га	1,2	0,3	25,0

Механізм справляння ФСП було реформовано з 1.01.2005 р. - зі складу даного податкового режиму було виключено соціальні внески, які нині входять до складу єдиного соціального внеску, а ставки податку були знижені у 3,33 рази (оскільки 70 % ФСП сплачувалось в рахунок соціальних внесків) [10].

Якщо 2005 року навантаження по сплаті ФСП було й так невисоким – 0,5 % від виручки; 1,2 % від прибутку, то у 2014 році воно стало взагалі мізерним – 0,07 % від виручки, 0,3 % від прибутку, лише чверть від належної із відповідної земельної ділянки суми земельного податку.

Навіть відмова від фіксації бази оподаткування та троекратне підвищення ставок податку (загалом суми податку з гектара сільгоспугідь зросли у майже 21 раз) не забезпечила суттєвого зростання податкового навантаження на сільгосп підприємства – з огляду на наявні інфляційні процеси в країні в цілому та аграрному секторі економіки зокрема.

Внаслідок уточнення бази оподаткування та підвищення рівня ставок абсолютні суми ЄП 4 групи зросли до 115-120 грн/га, тоді як ціни на рослинницьку продукцію зросли у 2015 році у більш як 1,6 рази, що

відповідним чином позначилось на рівні доходів сільгоспідприємств.

Внаслідок цього, рівень податкового навантаження по ЄП 4 групі у 2015 році становить в середньому 0,7-0,8 % від виручки, та 5-7 % від прибутку, що як мінімум втричі нижче від аналогічного показника на інших системах оподаткування (єдиному податку від виручки чи при справляння податку на прибуток).

Отже, аграрний бізнес в Україні стає дедалі все більше вузько-спеціалізованим. Переважна більшість сільгоспідприємств (майже дві третини) займаються лише рослинництвом. Причому у рослинництві переважають експортоорієнтовані сільгоспкультури: пшениця, ячмінь, кукурудза, соя, ріпак та соняшник - вони займають понад 80 % у загальній посівній площі сільгосп-підприємств, близько 90 % – у загальних доходах сільгоспідприємств від рослинництва, понад 2/3 – у загальних доходах (без врахування доходів від птахівництва, які отримує незначна кількість сільгоспідприємств). У майже 80 % великих та середніх сільгоспідприємств доходи від вирощування зазначених експортоорієнтованих сільгоспкультур займають переважну частку у загальних доходах, а у понад 2/3 від їх загальної чисельності – більш як три чверті.

Крім втрати багатопрофільності, поглиблення спеціалізації та концентрації аграрного виробництва, що в першу чергу позначається на сільсько-господарській зайнятості, аграрний бізнес за роки функціонування спеціальних режимів оподаткування суттєво розшарувався за розмірами. Із середини двохтисячних років прослідковується чітка тенденція до консолідації земельного банку в руках усе меншої кількості агрохолдингів, які переважно займаються рослинництвом, а також появи достатньо великої кількості односібників, які знаходяться переважно за межами податкового поля (рис. 3).

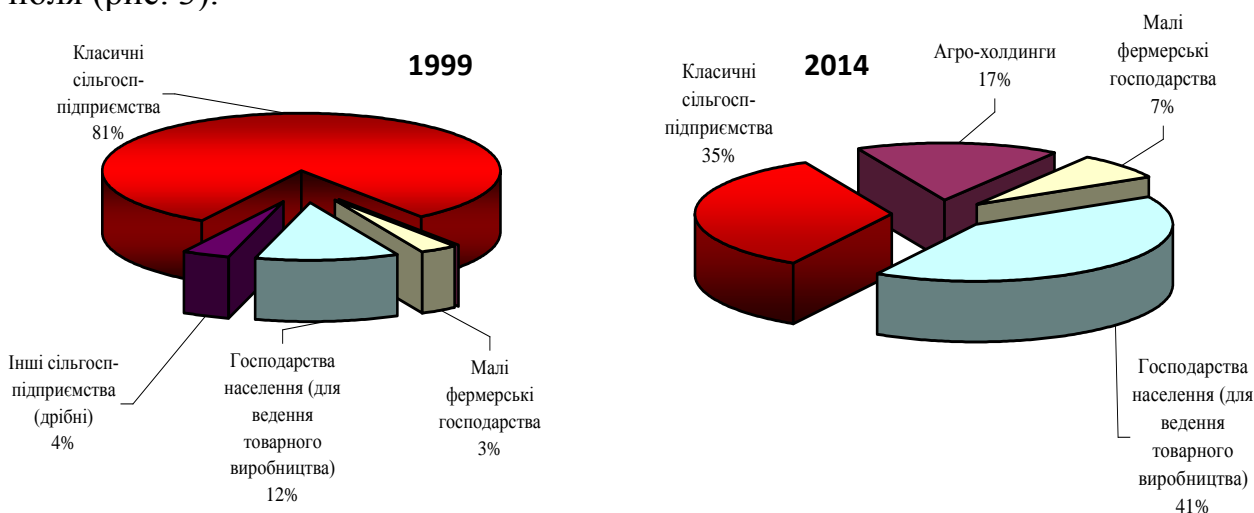


Рис. 3. Зміни у сільськогосподарського землекористуванні за час функціонування спеціальних режимів оподаткування

Складено за даними ДССУ.

Як видно з даних рис. 3, площа сільгоспугідь «класичних» сільгоспідприємств (зі збалансованою структурою виробництва та не афільованих з іншими господарськими структурами), для яких фактично й розроблявся специфічний податковий інструментарій у кінці дев'яностих років, суттєво знизилась – якщо у 1999 році вона становила понад 80 % сільгоспугідь, призначених для товарного використання, то у 2014 році

знизилась до 35 % або у понад 2,3 рази (із 31,4 до 12,1 млн га).

Проаналізовані вище зміни – в структурі сільськогосподарського виробництва, його соціальної орієнтованості, землекористуванні – обґрунтовано ставлять питання адекватності податкових пільг, запроваджених ще для «багатофункціональних» колективних підприємств, новим економічним реаліям, що сформувались в аграрному секторі економіки України [11].

До числа проблемних питань у сфері оподаткування в аграрному секторі економіки можна віднести наступні:

- справедливість використання грошової оцінки землі як бази для оподаткування прямим податком (ЄП 4-ої групи) як для рослинницької так і для тваринницької діяльності – враховуючи, що у рослинництві земля є основним засобом виробництва, а у тваринництві доходи все менше залежать від площ наявних земельних угідь;

- доцільність застосування однакового податкового інструментарію до агрохолдингів, які обробляють десятки, а іноді й сотні тисяч гектарів сільгоспугідь, й до малих та середніх господарств, у яких набагато вищий рівень виробничих витрат в розрахунку на гектар, а часто й набагато більші соціальні внески внаслідок більш збалансованої структури виробництва;

- ефективність застосування однакових податкових преференцій у вигляді режиму ПДВ-акумуляції як для рослинників, які створюють усе менше робочих місць на селі, так і для тваринників, які навпаки, досить часто є основним роботодавцем у сільській місцевості;

- спрямованість стимулюючого податкового механізму, який не стимулює до створення більшої кількості робочих місць та збільшення доданої вартості в агровиробництві, а навпаки, провокує перетворення вітчизняного агробізнесу в сировинний придаток.

Таким чином, питання реформування системи оподаткування сільгосппідприємств потребує застосування системного підходу і не може бути вирішене лише з точки зору фіскальних інтересів – в іншому випадку уряд може спровокувати значні обсяги тіньової економіки, що призведе до погіршення загальноекономічної ситуації в країні.

Наявними проектами податкової реформи [8; 9] передбачається скасування наявних податкових преференцій для сільгосппідприємств у вигляді ПДВ-акумуляції та позбавлення їх можливості застосування спрощеної системи оподаткування доходів (крім малих, з оборотом до 2 млн грн).

Таке рішення виглядає занадто радикальним з огляду на наступне:

- ПДВ-акумуляція як форма державної фінансової підтримки сільгосппідприємств узгоджена із вимогами СОТ і повна відмова від такої підтримки є недоцільною з огляду на відсутність альтернативи в найближчі роки;

- співвідношення між дозволеними обсягами державної фінансової підтримки у рамках "жовтого кошика" за класифікацією СОТ до сум ПДВ-підтримки становить: у 2013 р. – 24 %; у 2014 р. – 15 %; у 2015 р. – 10 %;

- відсутність корупційного чинника при здійсненні державної підтримки шляхом надання податкових преференцій - підтримка в такому випадку «заробляється» самим товаровиробником, при цьому повністю усувається бюрократичний фактор при розподілі ресурсів державної

підтримки;

- наявність спеціальних податкових режимів означає спрощення податкового адміністрування – для платників, які не вдаються до «надмірної» податкової оптимізації, податкові процедури мають спрощений характер;

- за рахунок наявності запобіжника у вигляді спецрежиму справляння ПДВ не відбувається врівноваження зовнішніх та внутрішніх цін на експортно-орієнтовану сільгосппродукцію, що позитивно позначається на рівні цін на продовольство, а також на загальному показнику рівня інфляції в Україні;

- враховуючи наявне відношення обсягів експорту до обсягів виробництва експортноорієнтованих сільгоспкультур, для держави комбінація «застосування спеціального режиму справляння ПДВ – невідшкодування ПДВ при експорті, є вигідною з фіскальної точки зору.

Враховуючи вищезазначене, радикальна відміна дії спеціальних режимів оподаткування не лише обумовить погіршення фінансового стану сільгосп-підприємств, а й призведе до втрати частини податкових надходжень проти їх нинішнього рівня.

Висновки. Спеціальні режими оподаткування сільгосп-підприємств, що функціонують в аграрній галузі з кінця дев'яностих років, вже фактично вичерпали себе і найближчій перспективі їх дія буде скасована.

Нинішній інструментарій оподаткування сільгосп-підприємств розроблявся під іншу структуру сільськогосподарського виробництва, в умовах, коли податкоспроможність суб'єктів агропромислового виробництва була дуже низькою. Застосування спеціальних режимів оподаткування відіграло позитивну роль у розвитку сільського господарства, подоланні його збитковості, зростанні обсягів виробництва й експорту сільськогосподарської продукції та доходів сільськогосподарських товаровиробників.

Із зміною ситуації у сільському господарстві та в економіці в цілому система оподаткування сільськогосподарської діяльності потребує серйозного реформування, в першу чергу в частині усунення диспропорцій у оподаткуванні різних категорій сільгосптоваровиробників.

Разом з тим, система оподаткування в сільському господарстві, де об'єктивно існують особливі умови господарювання, повинна зберегти свою стимулюючу спрямованість, що, поряд з іншим, повинно проявлятися у застосуванні спрощених механізмів справляння та адміністрування податків, особливо при оподаткуванні суб'єктів малого і середнього аграрного бізнесу. Оптимальна податкова політика щодо сільського господарства повинна передбачати диференційований підхід до оподаткування окремих категорій товаровиробників, виокремлених на основі науково обґрунтованих критеріїв.

Реформа системи оподаткування щодо сільського господарства повинна здійснюватись на системних засадах на основі науково обґрунтованих методологічних підходів. Диференціація умов оподаткування повинна здійснюватись на основі науково опрацьованих критеріїв, а не політичних домовленостей. Напрями реформування повинні передбачати оптимальне поєднання фіскальних та регулюючих властивостей податкового механізму, стимулювати формування багатокладної економіки сільських територій та підвищення рівня сільської зайнятості.

Література

1. Березовський В.В. Податкове регулювання конкурентоспроможності сільськогосподарської продукції / В.В. Березовський, Л.Д. Тулуш // Вісник Сумського національного аграрного університету. – Серія: Фінанси і кредит. – 2008. – №2. – С. 23–28.
2. Боровик П.М. Напрями вдосконалення механізмів справляння земельних податкових платежів в аграрній сфері / П.М. Боровик, Л.Д. Тулуш, І.В. Мережко // Наука й економіка: Науково-теоретичний журнал Хмельницького економічного університету. – 2012. – № 25. – Т. 1. – С. 154–159.
3. Лупенко Ю.О. Стратегічні напрями податкового регулювання розвитку аграрного сектору економіки України : наукове видання / Ю.О. Лупенко, Л.Д. Тулуш. - К. ІАЕ, 2013. - 35 с.
4. Малініна Н. М Особливості формування системи прямого оподаткування аграрного сектору в розвинутих країнах / Н.М. Малініна, Л.Д. Тулуш // Соціально-економічні проблеми і держава. – 2012. – Вип. 1 (6). – С. 124-134.
5. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо податкової лібералізації [Електронний ресурс] : проект Закону №3357 від 26.10.2015. - Режим доступу: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=56874.
6. Про створення конкурентних умов в оподаткуванні та стимулювання економічної діяльності в Україні [Електронний ресурс] : проект Закону №3630 від 11.12.2015. - Режим доступу : http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=57388
7. Прокопчук О.Т. Функціонування податку на додану вартість у сфері агропромислового виробництва : Монографія / О.Т. Прокопчук, Л.Д. Тулуш. – К.: ІАЕ, 2011. – 280 с.
8. Прокопчук О.Т. Податкові пільги як фактор забезпечення конкурентоспроможності сільськогосподарського виробництва / О.Т. Прокопчук // «Інноваційна економіка». – 2011. – № 5 [24]. – С. 274–277.
9. Рудая М.І. Адміністрування податку на додану вартість у сфері агропромислового виробництва / М.І. Рудая, Л.Д. Тулуш // Світ фінансів: Науковий журнал Тернопільського національного економічного університету. – 2011. – № 1. – С. 125-130.
10. Сеперович Н.В. Оподаткування сільсько-господарських товаровиробників / Н.В. Сеперович, Л.Д. Тулуш, В.І. Проніна. - Львів: НВФ "Українські технології", 2009. - 296 с.
11. Тулуш Л.Д. Наслідки та перспективи функціонування фіксованого сільськогосподарського податку / Л.Д. Тулуш // Збірник наукових праць Уманського національного університету садівництва. – 2010 – Вип. 74. – С. 39–47.
12. Тулуш Л.Д. Податкові пільги для АПК: скасувати не можна модернізувати / Л.Д. Тулуш. – Дзеркало тижня. – 2013. – №15. – С. 7.
13. Тулуш Л.Д. Сутність і роль податку на додану вартість в економічній системі держави / Л.Д. Тулуш, О.Т. Прокопчук // Економіка АПК. – 2008. – №12. – С. 85–89.
14. Williamson J., Durst, R. & Farrigan, T. (2013) The Potential Impact of Tax Reform on Farm Businesses and Rural Households / J. Williamson, R. Durst, T. Farrigan // *U.S. Department of Agriculture, Research Economic Service, Economic Information Bulletin*. - Vol. 107. - February 2013. - 32 p.

References

1. Berezovsky, V.V., Tulush, L.D. Tax regulation competitiveness of agricultural products. *Bulletin of Sumy National Agrarian University*. – Series: Finance and credit, 2008, no.2, pp. 23-28 (in Ukrainian).
2. Borovyk, P.M., Tulush, L.D. et al. (2008). Directions improving the mechanisms for collecting land tax payments in agriculture. *Science and Economics: Scientific-theoretical magazine Khmelnytsky University of Economics*, 2008. no. 25, pp. 154-159 (in Ukrainian).
3. Lupenko, Y.O., Tulush, L.D. (2013). *Strategic directions of tax regulation of agrarian sector of Ukraine for the period 2020*. Kyiv: NSC «Institute of Agrarian Economy», 2013. 38 p. (in Ukrainian).
4. Malinina, N.M., Tulush, L.D. (2012). Features of formation of a system of direct taxation of the agricultural sector in developed countries. *Socio-economic problems and the state*, 2012, no. 1 (6), pp. 124-134 (in Ukrainian).
5. On amendments to the Tax Code of Ukraine concerning liberalization tax [electronic resource]: the Draft Law №3357 from 10.26.2015. – Access: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=56874.
6. On the creation of competitive conditions in taxation and stimulating economic activity in Ukraine [electronic resource]: the Draft Law №3630 from 11.12.2015. - Access: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?Pf3511=57388
7. Prokopchuk, O.T., Tulush, L.D. (2011). *Operation of value added tax in the farming industry*: monograph, Kyiv: NSC «Institute of Agrarian Economy», 2011. 280 p. (in Ukrainian).
8. Prokopchuk, O.T. Tax credits as a factor in ensuring the competitiveness of agricultural production. *«Innovative Economy»*, 2011, no. 5 [24], pp. 274-277 (in Ukrainian).
9. Rudaja, M.I., Tulush, L.D. (2011). Administration ore value added tax in the farming industry. *World Finance: Scientific journal Ternopil National Economic University*, 2011, no. 1, pp. 125-130 (in Ukrainian).
10. Seperovych, N.V., Tulush, L.D., Pronina, V.I. (2009) *Taxation agricultural producers*. Lviv: NVF «Ukrainian technologies», 2009. 296 p. (in Ukrainian).
11. Tulush, L.D. Consequences and Prospects operation of fixed agricultural tax *Proceedings of Uman National University of Horticulture*, 2010, no. 74, pp. 39-47 (in Ukrainian).
12. Tulush, L.D. Tax exemptions for agriculture: You can not cancel the upgrade. *Mirror of the week*, 2013, no. 15, pp. 7. (in Ukrainian).
13. Tulush, L.D., Prokopchuk, E.T. (2008). The essence and role of VAT in the economic system of state. *Economy AIC*, 2008, no. 12, pp. 85-89 (in Ukrainian).
14. Williamson J., Durst, R., Farrigan, T. (2013) The Potential Impact of Tax Reform on Farm Businesses and Rural Households. *U.S. Department of Agriculture, Research Economic Service, Economic Information Bulletin.*, 2013 no. 107, February. 32 p. (in English).

Одержано 17.09.2015

Аннотация

Тулуш Л.Д.

Налоговая реформа в сельском хозяйстве: риски и перспективы

Налогообложение является одним из наиболее действенных инструментов

экономического регулирования, обеспечивающих оперативное влияние государства на экономические процессы с целью сбалансирования общественных интересов. Функционирующая в сельском хозяйстве Украины налоговая модель не соответствует общепринятым критериям формирования налоговой системы, не способствует сбалансированному развитию аграрной экономики, а потому нуждается в реформировании.

Целью исследования является обоснование целесообразности и оценка перспектив проведения налоговой реформы в сельском хозяйстве Украины.

В работе с помощью экономико-статистических методов исследования, в частности монографического, сравнение, табличного и графического обоснована целесообразность и осуществлена оценка перспектив проведения налоговой реформы в сельском хозяйстве Украины, а также выделены риски и определены перспективы построения оптимальной налоговой модели аграрной отрасли.

Установлено, что специальные режимы налогообложения сельхоз-предприятий, которые функционируют в аграрной отрасли уже четвертую пятилетку, уже фактически исчерпали себя и в ближайшей перспективе должны быть отменены. Нынешний инструментарий налогообложения сельхозпредприятий разрабатывался под другую структуру сельскохозяйственного производства, в условиях, когда налоговоспособность субъектов агропромышленного производства была очень низкой. Применение специальных режимов налогообложения сыграло положительную роль в развитии сельского хозяйства, преодолении его убыточности, росте объемов производства и экспорта сельскохозяйственной продукции и доходов сельскохозяйственных товаропроизводителей.

С учетом изменения ситуации в сельском хозяйстве и в экономике в целом, система налогообложения сельскохозяйственной деятельности нуждается в серьезном реформировании, в первую очередь в части устранения диспропорций в налогообложении различных категорий сельхозтоваропроизводителей. Вместе с тем, система налогообложения в сельском хозяйстве, где объективно существуют особые условия хозяйствования, должна сохранить свою стимулирующую направленность, что, среди прочего, должно проявляться в применении упрощенных механизмов взимания и администрирования налогов, особенно при налогообложении субъектов малого и среднего аграрного бизнеса.

Оптимальная налоговая политика в отношении сельского хозяйства должна предусматривать дифференцированный подход к налогообложению отдельных категорий товаропроизводителей, выделенных на основе научно обоснованных критериев.

Ключевые слова: налоговая реформа, налоговая система, налогообложение аграрного бизнеса, налог на добавленную стоимость, единый налог, налоговое стимулирование.

Annotation

Tulush L.D.

Tax reform in agriculture: risks and prospects

Taxation is one of the most effective tools of economic regulation ensuring operational state influence on economic processes in the country in order to balance the public interest. Functioning in agriculture of Ukraine tax model does not meet the generally accepted criteria of forming tax system; it is not conducive to the balanced development of agrarian economy and needs reforming.

Research objective is to study the feasibility and evaluation of prospects of tax reform in agriculture of Ukraine.

In the work with the help of economic and statistical research methods, in particular monographic, comparison, tabular and graphical ones, expediency is substantiated and evaluation of prospects of tax reform in agriculture of Ukraine is carried out, as well as risks are marked and prospects of constructing the optimal tax model of the agrarian sector are identified.

It is found that special tax regimes of farms operating in the agricultural sector for the fourth five-year plan have actually become exhausted and in the short term their effect should be abolished. The current tax tools of agricultural enterprises developed under another structure of agricultural production in the conditions when the fiscal capacity of subjects of agricultural production was very low. The use of special tax regimes played a positive role in agricultural development, overcoming its loss, increased production and exports of agricultural products and income of agricultural producers.

In view of the changing situation in the agricultural sector and the economy as a whole, the system of taxation of agricultural activity needs serious reforms, especially in terms of eliminating disparities in the taxation of various categories of agricultural producers. However, taxation in agriculture where there are special objective economic conditions should keep its stimulating focus that, inter alia, should be manifested in the application of simplified mechanisms for tax collection and administration of taxes, especially in the taxation of small and medium-sized agricultural businesses.

Optimal tax policy on agriculture must include a differentiated approach to the taxation of certain categories of producers selected on the basis of scientific criteria.

Key words: tax reform, tax system, agribusiness taxation, value added tax, flat tax, tax incentives.

УДК 657:006.053

МСБО 16 «ОСНОВНІ ЗАСОБИ» ВІДПОВІДНО ДО НАЦІОНАЛЬНИХ СТАНДАРТИВ І ПОДАТКОВОГО ЗАКОНОДАВСТВА

**Т.Є. Кучеренко, доктор економічних наук
Уманський національний університет садівництва**

Розглянуто законодавчо-нормативне забезпечення обліку основних засобів за міжнародними та національними стандартами бухгалтерського обліку. Проаналізовано проблеми облікового забезпечення основних засобів для відображення у фінансовій та податковій звітності та встановлено основні їх відмінності для цілей розрахунку податку на прибуток.

Ключові слова: визначення, визнання, оцінка основних засобів, міжнародні і національні стандарти бухгалтерського обліку, податкова звітність.

Постановка проблеми. Глобалізація світового економічного простору поступово перетворює МСФЗ на уніфікатора бухгалтерського обліку та фінансової звітності, які уможливають реформування національної системи обліку за двома напрямками розвитку: імплементація Міжнародних стандартів фінансової звітності на національному рівні та адаптація її до вимог податкового законодавства, кожний із яких втілює інтереси вітчизняних та іноземних суб'єктів економіки. Процес реформування системи бухгалтерського обліку вимагає узгодження й доповнення чинних вітчизняних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності в руслі загальноприйнятих принципів і правил міжнародних стандартів фінансової звітності. Проблемні аспекти обліку основних засобів в світлі обов'язкового використання норм Міжнародних стандартів фінансової звітності потребують особливої уваги, оскільки різні підходи до визначення,