

УДК 631.11:336.221

Подаков Є.С.

*кандидат економічних наук, доцент
Херсонського державного аграрного університету*

Podakov Yevgeniy

Candidate of economics, Professor,
Professor the Department of management of organizations
Kherson State Agricultural University**СУЧАСНІ АСПЕКТИ ОПОДАТКУВАННЯ ДІЯЛЬНОСТІ
АГРАРНИХ ПІДПРИЄМСТВ У 2019 РОЦІ****MODERN ASPECTS OF TAXATION OF ACTIVITIES
OF AGRICULTURAL ENTERPRISES IN 2019****АНОТАЦІЯ**

У статті досліджено зміни, що відбулися в системі оподаткування аграрних підприємств України останніми роками. Оцінено сучасну систему оподаткування підприємств аграрного сектору економіки України. Визначено проблеми оподаткування виробників аграрної сфери та недоліки податкових новацій у сільському господарстві. Досліджено вплив податкового навантаження на тенденції економічного розвитку аграрного сектору економіки. Податкова політика є засобом регулювання макроекономічних процесів, і від ефективності її функціонування залежить економічна ситуація країни загалом. Реформування податкової політики в аграрному секторі є найважливішою проблемою на сучасному етапі розвитку країни. Необхідність реформування податкової політики країни пов'язана з тим, що порушуються всі принципи та механізми її функціонування. Специфіка функціонування суб'єктів підприємницької діяльності аграрної галузі вимагає відповідного відображення в податковому законодавстві особливостей оподаткування аграрних підприємств. Потрібно застосовувати інструменти державного регулювання аграрного сектору, які б сприяли активізації та розвитку аграрного бізнесу. Задля забезпечення стабільного розвитку аграрних підприємств у сфері податкової політики на перспективу доцільно зберегти або трансформувати спеціальний режим оподаткування для сільськогосподарських підприємств з деякими змінами, а саме враховувати рентабельність діяльності під час встановлення ставок податку; розробити сучасний інструментарій системи оподаткування сільськогосподарських товаровиробників різних форм господарювання із застосуванням досвіду країн ЄС, при цьому доцільно впровадити окремі податкові пільги для аграріїв. Запропоновано напрями розвитку системи оподаткування аграрних товаровиробників щодо адаптації світового досвіду до національних умов господарювання.

Ключові слова: аграрні підприємства, спрощена система оподаткування, фіксований сільськогосподарський податок, податок на додану вартість, єдиний податок.

АННОТАЦИЯ

В статье исследованы изменения, произошедшие в системе налогообложения аграрных предприятий Украины в последние годы. Оценена современная система налогообложения предприятий аграрного сектора экономики Украины. Определены проблемы налогообложения производителей аграрной сферы и недостатки налоговых новаций в сельском хозяйстве. Исследовано влияние налоговой нагрузки на тенденции экономического развития аграрного сектора экономики. Налоговая политика является средством регулирования макроэкономических процессов, и от эффективности ее функционирования зависит экономическая ситуация в стране в целом. Реформирование налоговой политики в аграрном секторе является наиболее важной проблемой на современном этапе развития страны. Необходимость реформирования налоговой политики страны связана с тем, что нарушаются все принципы и механизмы функционирования. Специфика

функционирования субъектов предпринимательской деятельности аграрной отрасли требует соответствующего отражения в налоговом законодательстве особенностей налогообложения аграрных предприятий. Нужно применять инструменты государственного регулирования аграрного сектора, которые бы способствовали активизации и развитию аграрного бизнеса. С целью обеспечения стабильного развития аграрных предприятий в сфере налоговой политики на перспективу целесообразно сохранить или трансформировать специальный режим налогообложения для сельскохозяйственных предприятий с некоторыми изменениями, а именно учитывать рентабельность деятельности при установлении ставок налога; разработать современный инструментальный системы налогообложения сельскохозяйственных товаропроизводителей различных форм хозяйствования с применением опыта стран ЕС, при этом целесообразно внедрить отдельные налоговые льготы для аграриев. Предложены направления развития системы налогообложения аграрных товаропроизводителей касательно адаптации мирового опыта к национальным условиям хозяйствования.

Ключевые слова: аграрные предприятия, упрощенная система налогообложения, фиксированный сельскохозяйственный налог, налог на добавленную стоимость, единый налог.

ANNOTATION

The analysis of the existing system of taxation of activity of agrarian enterprises and the substantiation of the directions of reforming the tax system for farmers in the conditions of the completion of special tax regimes for agricultural producers, taking into account international experience, has been analyzed. Dynamic changes in tax legislation, including on issues of taxation of agricultural producers, through the prism of their impact on the trends of the agrarian sector of the economy, require new research to justify the choice of taxation system for agribusiness subjects, taking into account international experience. Effective solutions to such problems contribute to the growth of the national economy and increase the investment attractiveness of the agrarian sector of the economy. In the conditions of activation of the market environment, the strategic development of the agricultural sector of the economy is manifested not only in the direct state financial support of agricultural producers, but also in special conditions of taxation. After all, effective management of agrarian business is possible only with the stability and predictability of tax legislation, which ensures the possibility of optimal tax burden. According to the current legislation, a simplified tax system for agricultural enterprises provides for the payment of a single tax. The specifics of the functioning of the subjects of entrepreneurial activity in the agrarian sector require appropriate reflection in the tax legislation of the peculiarities of taxation of agrarian enterprises. Innovation in the taxation system, namely the abolition of the special VAT treatment regime, has negative consequences for the producers of the agrarian sector of the economy, which does not contribute to the development of this type of economy and, especially, in the field of livestock breeding, which can lead to its loss. It is necessary to apply instruments of

state regulation of the agrarian sector, which would promote the activation and development of agrarian business. In order to ensure the sustainable development of agrarian enterprises in the area of fiscal policy, it is expedient in the future to: preserve or transform the special tax regime for agricultural enterprises with some changes, namely to take into account the profitability of activities when setting tax rates; to develop a modern system of taxation of agricultural producers of various forms of management using the experience of the EU countries, while it is advisable to introduce separate tax incentives for farmers. The main ones may be the reduction of tax rates; in the first place it concerns VAT. The planned measures will further stimulate the effective activity of agrarian enterprises and increase their competitive positions both in the domestic and foreign markets.

Key words: agrarian enterprises, simplified taxation system, fixed agricultural tax, value added tax, single tax.

Постановка проблеми. В умовах інтеграційних процесів, які відбуваються в Україні, великого значення набуває створення механізмів ефективного функціонування податкової політики країни. За допомогою податків відбуваються забезпечення взаємовідносин держави з підприємствами, громадянами; контроль за розподілом та перерозподілом валового національного доходу. Для забезпечення економічного розвитку країни, добробуту населення необхідно створити ефективну податкову політику, яка би повною мірою відповідала вимогам нинішнього стану економіки, забезпечувала розвиток народного господарства країни та належним чином регулювала економічні відносини між державою та населенням. В умовах запровадженої фінансової децентралізації від податкової політики багато в чому залежить економічний розвиток окремих регіонів та країни загалом. Саме тому питання вдосконалення податкової політики залишається актуальним.

Стратегічний напрям розвитку ринкової економіки України та перетворення аграрного сектору на високоефективний, конкурентоспроможний сектор економіки держави, здатний інтегрувати у світовий ринок, вимагає пріоритетного вирішення економічною наукою та практикою господарювання комплексу проблем, пов'язаних з ефективним розвитком підприємницьких структур аграрного бізнесу, серед яких вагоме місце посідають питання створення для виробників галузі сприятливих податкових умов. Ефективне ведення аграрного бізнесу є можливим лише за умови стабільності та прогнозованості податкового законодавства, що забезпечує оптимальне податкове навантаження з урахуванням міжнародного досвіду, особливо в умовах євроінтеграційних процесів нашої країни. Отже, актуалізується проблема забезпечення ефективного розвитку суб'єктів підприємницької діяльності в аграрному секторі економіки на основі державної підтримки агропідприємств у сфері оподаткування.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Науковим дослідженням сучасних аспектів оподаткування діяльності аграрних підприємств в умовах трансформаційних змін податкового законодавства присвячені праці таких науков-

ців, як Г.В. Василевська, М.Я. Дем'яненко, Л.Д. Тулуш, Р.В. Сідоренко, Л.М. Біла.

Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми. Однак динамічні зміни в податковому законодавстві, зокрема з питань оподаткування сільськогосподарських товаровиробників, крізь призму їх впливу на тенденції розвитку аграрного сектору економіки вимагають нових досліджень для обґрунтування вибору системи оподаткування суб'єктів агробізнесу з урахуванням міжнародного досвіду. Напрями вдосконалення податкової політики України стосовно аграрного сектору економіки потребують подальшого вивчення й аналізування.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Метою статті є аналіз наявної системи оподаткування діяльності аграрних підприємств та обґрунтування напрямів реформування системи оподаткування для аграріїв в умовах завершення дії спеціальних податкових режимів для сільськогосподарських товаровиробників, євроінтеграційних процесів з урахуванням міжнародного досвіду.

Виклад основного матеріалу дослідження. Податкова політика держави впливає на податкову систему, яка представлена широким колом податків та зборів різної спрямованості, а також принципами та методами їх стягнення. Податкова система України є досить молодою, тому існують деякі недоліки функціонування податкової системи та податкової політики, які значною мірою впливають на економічну ситуацію в країні. У процесі трансформаційних змін вітчизняної аграрної економіки більшість сільськогосподарських підприємств опинились у критичному стані через недосконалість системи організаційно-економічних та фінансово-кредитних механізмів господарювання. В умовах активізації ринкового середовища стратегічний розвиток аграрного сектору економіки проявляється не тільки в прямій державній фінансовій підтримці сільськогосподарських товаровиробників, але й в особливих умовах оподаткування, адже ефективне ведення аграрного бізнесу є можливим лише за умови стабільності та прогнозованості податкового законодавства, що забезпечує можливість оптимального податкового навантаження.

Під час опрацювання напрямів реформування системи оподаткування сільськогосподарської діяльності необхідно враховувати значення аграрної галузі для економіки України. Насамперед варто зважати на постійно зростаючу частку сільського господарства у загальній валовій доданій вартості (ВДВ). На таку тенденцію вплинули також трагічні події на сході України, в результаті яких певна частка експортної виручки від металургійної та хімічної галузей була втрачена. Частка валової доданої вартості сільського господарства у її загальних обсягах останніми роками суттєво зростає. Якщо у 2010–2012 роках вона коливалась від 8,4% до 9,0%, то у 2013 році вона збільшилась

до майже 10%, у 2014 році – 11,7%, у 2015 році – 14,2%, у 2016 році перебувала на рівні 13,7% [1, с. 26]. У 2018 році, згідно з даними Міністерства аграрної політики, сільськогосподарська галузь забезпечила в результаті експорту продукції отримання 18,8 млрд дол., що є абсолютним рекордом для нашої країни.

До впровадження податкових трансформацій непряма підтримка розвитку аграрного сектору економіки шляхом застосування спеціального податкового інструментарію здійснювалася за рахунок:

- спеціального режиму оподаткування доходів від сільськогосподарської діяльності (до 2015 року існував фіксований сільськогосподарський податок (ФСП), а з 2015 року діє єдиний податок (ЄП) четвертої групи);

- спеціального режиму справляння ПДВ у сфері сільського господарства, що передбачав залишення зобов'язань ПДВ, належних бюджету, в розпорядженні сільгоспідприємств, унаслідок чого зростала їх фінансова забезпеченість;

- спеціального режиму сплати ПДВ переробними підприємствами, що передбачав виплату останніми дотацій за рахунок сум ПДВ, належних бюджету, постачальникам м'ясної та молочної сировини (діяв до 2015 року);

- спеціального порядку оподаткування доходів від реалізації сільгосппродукції (включаючи продукцію первинної переробки) особистими селянськими господарствами, вирощеної на власних ділянках, розмір яких не перевищував визначені Земельним кодексом України розміри;

- інших галузевих податкових пільг, зокрема звільнення від сплати земельного податку власників земельних часток (паїв) за умови передачі їх в оренду платникам єдиного податку четвертої групи;

- звільнення від оподаткування ПДВ операцій з постачання зернових культур (крім першого їх постачання сільгоспідприємствами – виробниками та підприємствами, які безпосередньо придбали такі зернові у сільгоспідприємств-виробників).

З 1 січня 2015 року вступила в дію нова податкова реформа, яка відобразила свій вплив також на аграрний сектор України. Для сільського господарства замість фіксованого сільськогосподарського податку запроваджено єдиний податок для платників четвертої групи. Згідно з чинним законодавством, а саме Податковим кодексом України (ПК) [2], українські сільськогосподарські товаровиробники мають право вибрати одну з двох можливих систем оподаткування своєї діяльності, а саме загальну систему оподаткування (сплата податку на прибуток) чи спрощену систему оподаткування (сплата єдиного податку четвертої групи). Одним з основних податків як у загальній, так і в спрощеній системі оподаткування для сільськогосподарського підприємства є податок на додану вартість (ПДВ). Податок на додану вартість щодо аграрної галузі слугував головним інструментом державної підтримки та розвит-

ку галузі. Зокрема, завдяки відшкодуванню ПДВ спостерігалася значне нарощування доходів, відповідно, прибутку та рентабельності підприємств, відбувалося зменшення потреби у кредитних ресурсах та зменшення потреби в державній підтримці. Щодо галузі тваринництва, то відшкодування ПДВ було чи не єдиним способом збереження галузі, з одного боку, завдяки відшкодуванню, а з іншого боку, за рахунок здешевлення вартості кормів. До 1 січня 2016 року всі суми нарахованого ПДВ сільськогосподарські підприємства не сплачували до бюджету, а залишали у себе для розвитку власної діяльності. У 2016 році для них було введено в дію перехідні положення, згідно з якими механізм сплати нарахованих сум зобов'язань по ПДВ такий: операції із зерновими та технічними культурами приносять 85% до державного бюджету, 15% спрямовуються на спеціальний рахунок; операції з продукцією тваринництва – 20% до державного бюджету, 80% спрямовуються на спеціальний рахунок; операції з іншими сільськогосподарськими товарами та послугами – 50% до державного бюджету, 50% спрямовуються на спеціальний рахунок. З 1 січня 2017 року сільськогосподарські підприємства – платники ПДВ перейшли на загальну систему нарахування й сплати цього податку, тобто всі суми зобов'язань повністю сплачувались до державного бюджету. Отже, спеціальний режим оподаткування для сільськогосподарських товаровиробників був фактично скасований.

Згідно з Податковим кодексом України [2] спрощена система оподаткування для сільськогосподарських підприємств передбачає сплату єдиного податку за системою, передбаченою для четвертої групи платників цього податку. Це, безумовно, найбільш популярна система оподаткування серед сільгоспідприємств. Незважаючи на те, що, згідно з п. 299.10 Податкового кодексу, реєстрація платником єдиного податку є безстроковою, платникам четвертої групи слід щороку підтверджувати свій статус. Платниками єдиного податку четвертої групи можуть бути сільськогосподарські підприємства різних організаційно-правових форм, передбачених законами України, селянські та інші господарства, які займаються виробництвом (вирощуванням), переробкою та збутом сільськогосподарської продукції, а також рибницькі, рибальські та риболовецькі господарства, які займаються розведенням, вирощуванням та виловом риби у внутрішніх водоймах (озерах, ставках та водосховищах), у яких сума, одержана від реалізації сільськогосподарської продукції власного виробництва та продуктів її переробки за попередній звітний (податковий) рік, перевищує 75% загальної суми доходу.

Фізичні особи – підприємці отримали право бути єдинниками з 15 серпня 2018 року згідно із Законом «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законів України

щодо стимулювання утворення та діяльності сімейних фермерських господарств» від 10 липня 2018 року № 2497-VIII [3].

Сплачувати ЄП, перебуваючи у четвертій групі, без дотримання умови про частку сільськогосподарського виробництва у 75% мають право сільгоспспідприємства, які в минулому звітному році зазнали форс-мажорних обставин (повінь, заморозки, пожежа, посуха, просідання та зсув ґрунту тощо). Для підтвердження наявності таких обставин підприємства повинні разом з податковою декларацією надати відповідне рішення обласних рад та перелік суб'єктів господарювання, які постраждали внаслідок названих обставин (пп. 298.8.4 ПКУ). Також обов'язковою умовою для єдинників четвертої групи є наявність у власності та/або користуванні сільгоспугідь (рілля, сіножаті, пасовища, багаторічні насадження) та/або земель водного фонду (внутрішні водойми, озера, ставки, водосховища).

Згідно з п. 291.51 ПКУ не можуть бути платниками ЄП четвертої групи такі сільгоспвиробники:

- сільгоспвиробники, у яких понад 50% доходу, отриманого від продажу сільгосппродукції власного виробництва та продуктів її переробки, становить дохід від реалізації декоративних рослин (за винятком зрізаних квітів, вирощених на угіддях, які належать сільгоспвиробнику на праві власності або надані йому в користування, та продуктів їх переробки), диких тварин і птиці, хутряних виробів і хутра (окрім хутрової сировини);

- сільгоспвиробники, що провадять діяльність із виробництва підакцизних товарів; таке обмеження не стосується виробників виноматеріалів виноградних, вироблених на підприємствах первинного виноробства для підприємств вторинного виноробства, які використовують такі виноматеріали для створення готової продукції; також із 2017 року це обмеження не поширюється на підприємства, які виробляють електроенергію кваліфікованими когенераційними установками та/або з відновлюваних джерел енергії (за умови, що дохід від реалізації такої енергії не перевищує 25% доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) такого суб'єкта господарювання);

- сільгоспвиробники, які станом на 1 січня базового (звітного) року (у нашому випадку – на 1 січня 2019 року) мають податковий борг, за винятком безнадійного податкового боргу, що виник внаслідок дії обставин непереборної сили (форс-мажору) [2].

Відповідно до п. 297.1 ПКУ платники ЄП четвертої групи звільнені від обов'язку нарахування, сплати та подання звітності з податку на прибуток підприємств (стосується юридичних осіб), податку на майно (щодо земельного податку). Щоправда, вони повинні сплачувати земельний податок за ділянки, що не використовуються для ведення сільгоспвиробництва;

рентної плати за спеціальне використання води. Інші податки та збори сільгоспвиробники-єдинники сплачують у загальному порядку.

Об'єктом оподаткування для єдинників четвертої групи є площа власних та отриманих в користування, зокрема на умовах оренди, емфітевзису (п. 2921.1 ПК) сільгоспугідь (рілля, сіножаті, пасовища та багаторічні насадження); земель водного фонду (внутрішні водойми, озера, ставки, водосховища). Якщо у сільгоспідприємства немає у власності чи користуванні сільгоспугідь та/або земель водного фонду, воно не може бути платником ЄП четвертої групи. Базою оподаткування єдинників четвертої групи (п. 2921.2 ПК) для сільгоспугідь є нормативна грошова оцінка (далі – НГО) 1 га з урахуванням коефіцієнта індексації, визначеного станом на 1 січня базового податкового (звітного) року (далі – коефіцієнт індексації); земель водного фонду – НГО ріллі в області з урахуванням коефіцієнта індексації. Коефіцієнт індексації розраховується відповідно до п. 289.2 ПКУ, тобто шляхом ділення індексу споживчих цін на 100. Також ці коефіцієнти щорічно оприлюднює Держгеокадастр. Такі коефіцієнти застосовуються кумулятивно залежно від дати проведення НГО землі (тобто коефіцієнти за певні періоди перемножуються). Наприклад, якщо НГО проведено станом на 2011 рік, то для розрахунку кумулятивного коефіцієнта на 2019 рік слід перемножити коефіцієнти індексації за 2012–2018 роки. Дані про НГО сільгоспугідь беруть із технічної документації щодо конкретної земельної ділянки. Однак далеко не всі власники сільгоспугідь подбали про оцінювання своєї землі, а остання суцільна оцінка сільгоспугідь в Україні була надана станом на 1 липня 1995 року, тому протягом багатьох років платники ЄП четвертої групи (донедавна це був фіксований сільськогосподарський податок) для визначення бази оподаткування брали НГО сільгоспугідь, визначену на певній території 23 роки тому, звертаючись за нею до відділів земельних ресурсів або Держгеокадастру. Проте у 2018 році ці органи перестали видавати довідки про розмір НГО сільгоспугідь, мотивуючи це тим, що таких даних немає у Держкадастрі, адже оцінювання, проведене у 1995 році, морально застаріло. Отже, на поточний 2019 рік Державна фіскальна служба України для визначення бази оподаткування сільгоспугідь, щодо яких не проведене оцінювання (тобто в Держземкадастрі немає інформації про НГО такої ділянки), рекомендує брати НГО одиниці площі ріллі по області. Таке твердження ґрунтується на підставі ст. 277 ПК, підтверджено податківцями у листі від 17 травня 2018 року № 17093/6/99-99-15-01-15 17093. Дані про НГО ріллі в областях можна знайти в додатку 1 до Порядку нормативної грошової оцінки земель сільськогосподарського призначення, затвердженого Наказом Мінагрополітики від 23 травня 2017 року № 262. Також інформа-

ція про НГО сільгоспугідь опублікована на офіційному веб-сайті Держгеокадастру в категорії «Напрями діяльності» в розділі, присвяченому грошовому оцінюванню земель, де в табличній формі містяться показники НГО 1 га угідь по регіонах країни. Ця таблиця продубльована на офіційному порталі ДФС у розділі «Довідники».

Податковим (звітним) періодом для подання звітності є календарний рік, а саме з 1 січня по 31 грудня (п. 294.1, п. 294.2 ПКУ). Для реєстрації/підтвердження реєстрації на звітний рік одиницям четвертої групи слід подати до 20 лютого звітного року пакет звітності, визначений пп. 298.8.1 ПК. Таку реєстрацію слід щороку підтверджувати, подаючи такий самий пакет звітності, як і для первинної реєстрації. Сільгоспвиробники, що є юридичними особами, подають звітність з ЄП до органу ДФС як за місцем своєї реєстрації, так і за місцем розташування земельних ділянок, які перебувають у їх власності та користуванні.

Ставки ЄП для одиниць четвертої групи визначені у відсотках від бази оподаткування (п. 293.9 ПКУ). Для ріллі, сіножатей і пасовищ (крім ріллі, сіножатей і пасовищ, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях, а також сільгоспугідь, що перебувають в умовах закритого ґрунту) вони становлять 0,95; для ріллі, сіножатей і пасовищ, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях – 0,57; для багаторічних насаджень (крім багаторічних насаджень, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях), – 0,57; для багаторічних насаджень, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях, – 0,19; для земель водного фонду – 2,43; для сільгоспугідь, що перебувають в умовах закритого ґрунту, – 6,33 [4].

Єдинники четвертої групи сплачують ЄП до бюджету раз на квартал у таких розмірах (пп. 295.9.2 ПК): у I кварталі – 10% річної суми податку; II кварталі – 10%; III кварталі – 50%; IV кварталі – 30%. ЄП перераховують до місцевого бюджету за місцем розташування земельної ділянки протягом 30 календарних днів після закінчення звітного кварталу (пп. 295.9.8 ПК). Така диференціація термінів сплати передбачена для того, щоби забезпечити хоч якусь рівномірність надходжень податкових платежів до бюджету країни. Проте за таких умов підприємства змушені передчасно, отже, дешевше реалізовувати ранні зернові. Слід зазначити, що податкове навантаження для сільськогосподарських товаровиробників за період дії сплати єдиного податку у 2018 році збільшилось більш ніж у 2 рази порівняно з 2015 роком. У 2016 році відносно 2015 року зростання ставок для платників єдиного податку 4-ї групи склало від 77,78% до 81,48% за відповідними категоріями сільськогосподарських угідь та ставками. У 2017 році зростання ставок коливалось у діапазоні 17,0–18,7% за відповідними сільгоспугіддями. Згідно з даними досліджень є

безперечний факт збільшення податкового навантаження, що веде до зміни загальної суми витрат. Таким чином, господарства з низькою ефективністю виробництва практично втрачають шанси на своє існування. На розвиток аграрного сектору економіки найбільший вплив мали зміни такого податку, як ПДВ, а саме скасування спеціального режиму оподаткування для сільгоспвиробників, зростання ставок єдиного податку IV групи. Виникнення додаткових витрат, пов'язаних зі зростанням розмірів податкових зобов'язань, вже привело до зменшення рентабельності сільськогосподарської діяльності. Згідно з даними Державної служби статистики [1, с. 174] рівень рентабельності операційної діяльності сільськогосподарських підприємств у 2016 році значно знизився порівняно з попереднім 2015 роком, становлячи 24,9%, що на 10,3 відсоткових пункти менше, ніж рівень 2015 року (у 2015 році рівень рентабельності операційної діяльності складав 43%). У 2017 році рівень рентабельності дещо збільшився за рахунок отримання значних врожаїв за основними культурами.

Значного зростання збитковості зазнала галузь тваринництва. Особливо це стосується вирощування великої рогатої худоби на м'ясо (з -16,9% у 2015 році до -23,2%), вівець і кіз на м'ясо (з -26,6% до -31,5%) [1, с. 178]. Таким чином, зміни в законодавстві щодо скасування спеціального режиму ПДВ у 2016 році мають негативний вплив для всіх аграріїв, але у найгіршому становищі опинились підприємства, що мають галузь тваринництва. Щодо аграрної галузі він слугував головним інструментом державної підтримки та розвитку галузі. Зокрема, завдяки відшкодуванню ПДВ спостерігалось значне нарощування доходів, відповідно, прибутку та рентабельності підприємств, відбувалося зменшення потреби у кредитних ресурсах та зменшення потреби у державній підтримці. Щодо галузі тваринництва, то відшкодування ПДВ було чи не єдиним способом збереження галузі.

Держава вирішила надати сільгоспвиробникам бюджетні дотації на період з 1 січня 2017 року до 1 січня 2022 року, щоби хоч якось підтримати їх у зв'язку з відміною спеціального режиму з ПДВ. Кошти для цього були передбачені в Держбюджеті на 2017–2019 роки. Так, видатки за програмами розвитку підприємств АПК у бюджеті 2017 року склали 3,7 млрд грн, з яких із загального фонду спрямовувались 2,2 млрд грн, зі спеціального фонду – 1,5 млрд грн [5]. Підтримка розвитку підприємств АПК передбачається в таких напрямках, як здешевлення кредитів (300 млн грн); підтримка заходів в агропромисловому комплексі (55 млн грн); підтримка закладання молодих садів, виноградників та ягідників, а також нагляд за ними (75 млн грн); надання кредитів фермерським господарствам (25 млн грн); підтримка тваринництва (210 млн грн); фінансова підтримка сільгоспвиробників (1,5 млн грн) [5].

На 2019 рік для пільгового кредитування сільськогосподарських товаровиробників в бюджеті передбачені 750 млн грн.

Аналіз міжнародного досвіду свідчить про те, що сільське господарство в країнах ЄС отримує значну підтримку з бюджету через субсидії. Водночас з огляду на корупційну складову під час їх розподілу в Україні механізм підтримки через видатки бюджету не став високоефективним. Альтернативою скасування спеціального режиму для сільськогосподарських товаровиробників, згідно з нормативно-законодавчою базою, є надання дотацій.

Визначення найбільш ефективних форм і методів податкового регулювання аграрного виробництва з урахуванням його особливостей потребує дослідження зарубіжного досвіду оподаткування аграрного сектору щодо його адаптації до українських умов господарювання в галузі АПК. На думку Л.М. Білої, «досвід країн ЄС у формуванні податкової системи може сприяти внесенню необхідних коректив і доповнень у систему вітчизняного податного законодавства, водночас і позитивні надбання української податкової системи не можна ігнорувати в процесі вдосконалення системи оподаткування в Україні» [6, с. 656]. Досліджуючи міжнародну практику в цьому питанні, відзначаємо, що сільське господарство і за кордоном платить внески по ПДВ повністю до бюджету, але воно має пільгову (знижену) ставку оподаткування ПДВ. Держави – члени ЄС можуть застосовувати одну або дві знижених ставки. Знижені ставки встановлюються як відсоткова ставка бази оподаткування, яка не може бути нижчою 5%, однак для низки країн встановлені винятки, що застосовуються до окремих товарів, робіт і послуг. Країнами, що використовують знижені ставки під час оподаткування ПДВ сільськогосподарської діяльності та її продукції, є Польща (передбачені дві пільгових ставки у 5% і 8% залежно від виду продукції чи послуг), Угорщина (18% на молоко і молокопродукцію, кукурудзу, борошно, 5% – свине м'ясо, а з 2017 року до цього списку додані пташине м'ясо, яйця та молоко, що, на думку влади, приведе до росту споживання та зменшення тиньового сектору економіки Угорщини), Румунія (9% на продовольчі товари) тощо. Пільги для сільського господарства в оподаткуванні ПДВ передбачили також країни-сусіди, що не є членами ЄС. Знижена ставка (10%) застосовується в Білорусі під час реалізації продукції рослинництва та тваринництва. У Росії за аналогічною ставкою оподатковуються продовольчі товари.

Спільною рисою оподаткування сільськогосподарських товаровиробників в більшості країн є надання аграрному сектору та сільськогосподарським товаровиробникам податкових пільг, особливих режимів оподаткування, що зумовлено насамперед специфічними особливостями виробництва. Аналіз світового досвіду деяких країн світу показує впровадження диференційо-

ваного підходу до оподаткування сільськогосподарських товаровиробників. Л.Д. Тулуш серед критеріїв диференціації оподаткування доходів від сільськогосподарської діяльності виділяє обсяг валового доходу (обігу, виручки, прибутку); правовий статус; джерело отриманого доходу; територіальне розміщення; площу сільськогосподарських угідь (посівну площу); кількість працюючих; обсяг реалізації сільськогосподарської продукції власного виробництва (під час встановлення критерію переходу на спеціальну (спрощену) систему оподаткування).

Для стимулювання розвитку сільськогосподарського виробництва в Україні, особливо для малих фермерських господарств, доцільно запровадити європейську практику справляння ПДВ, що посилить їх конкурентні позиції по відношенню до сільгоспідприємств, які користуються перевагами платників ПДВ. У нинішніх умовах перевагами платників ПДВ. У нинішніх умовах система оподаткування сільгоспідприємств потребує реформування задля вирівнювання конкурентного середовища, усунення диспропорцій у структурі аграрного сектору економіки на користь малого та середнього соціально орієнтованого аграрного бізнесу, підвищення конкурентоспроможності малих форм господарювання на селі, що позитивно позначиться на рівні сільської зайнятості та ресурсної бази бюджетів сільських громад. Доцільним є запровадження диференційованого підходу до оподаткування окремих категорій сільгоспвиробників та узгодження податкових переваг галузі з державними пріоритетами розвитку галузі.

Висновки. Таким чином, можна зробити висновок, що сучасний стан податкової політики України потребує значних реформ, адже податкова політика є засобом регулювання макроекономічних процесів, і від ефективності її функціонування залежить економічна ситуація країни загалом. Реформування податкової політики в аграрному секторі є найбільш важливою проблемою на сучасному етапі розвитку країни. Необхідність реформування податкової політики країни пов'язана з тим, що порушуються всі принципи та механізми її функціонування. Специфіка функціонування суб'єктів підприємницької діяльності аграрної галузі вимагає відповідного відображення в податковому законодавстві особливостей оподаткування аграрних підприємств. Нововведення в системі оподаткування, а саме скасування спеціального режиму оподаткування ПДВ, який діяв до 1 січня 2017 року, має негативні наслідки для виробників аграрного сектору економіки, що не сприяють розвитку цього виду господарювання, особливо в галузі тваринництва, що може привести її до збитковості. Потрібно застосовувати інструменти державного регулювання аграрного сектору, які б сприяли активізації та розвитку аграрного бізнесу.

Задля забезпечення стабільного розвитку аграрних підприємств у сфері податкової політики на перспективу доцільно зберегти або

трансформувати спеціальний режим оподаткування для сільськогосподарських підприємств з деякими змінами, а саме враховувати рентабельність діяльності під час встановлення ставок податку; розробити сучасний інструментарій системи оподаткування сільськогосподарських товаровиробників різних форм господарювання із застосуванням досвіду країн ЄС, при цьому доцільно впровадити окремі податкові пільги для аграріїв. Основними з них можуть бути зниження ставок оподаткування, що перш за все стосується ПДВ. Вжиття таких заходів сприятиме подальшому стимулюванню ефективної діяльності аграрних підприємств та підвищенню їх конкурентних позицій як на внутрішньому, так і на зовнішньому ринках.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Сільське господарство України за 2016–2017 роки : статистичний збірник / Державна служба статистики України. URL : http://www.ukrstat.gov.ua/druk/publicat/kat_u/publ7_u.htm
2. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI / Верховна Рада України. URL : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
3. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законів України щодо стимулювання утворення та діяльності сімейних фермерських господарств : Закон України від 10 липня 2018 року № 2497-VIII / Верховна Рада України. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/go/2497-19> (дата звернення: 26.11.2018).
4. Мальшакова С.О. Четверта група платників єдиного податку. URL : <https://uteka.ua/ua/publication/agro-4-nalogooblozhenie-selхозpredpriyatij-12-chetvertaya-gruppa-platelshhikov-edinogo-naloga>

selхозpredpriyatij-12-chetvertaya-gruppa-platelshhikov-edinogo-naloga

5. Державна підтримка аграрного сектору у 2017 році. URL : <http://www.aau.org.ua/uk/publications/web/206>
6. Біла Л.М. Спільні і відмінні риси податкових систем країн Європейського Союзу та України. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2015. № 5. С. 656–661.

REFERENCES:

1. Derzhavna sluzhba statystyky Ukrainy (2017) Silske gospodarstvo Ukrainy za 2016–2017 roky [Agriculture of Ukraine for 2016–2017 years], Available at: http://www.ukrstat.gov.ua/druk/publicat/kat_u/publ7_u.htm
2. Verkhovna Rada of Ukraine (2010) "The Tax Code of Ukraine dated 02.12.2010 No. 2755-VI", available at: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
3. Verkhovna Rada of Ukraine (2018) "On Amendments to the Tax Code of Ukraine and certain Laws of Ukraine on Stimulation of the Formation and Activities of Family Farms: Law of Ukraine dated July 10, 2018 No. 2497-VIII", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/go/2497-19> (accessed: 26.11.2018).
4. Malshakova S.O. (2019) Chetverta grupa platnykiv edynogo podatku, available at: <https://uteka.ua/ua/publication/agro-4-nalogooblozhenie-selхозpredpriyatij-12-chetvertaya-gruppa-platelshhikov-edinogo-naloga> (accessed: 27.01.2019).
5. *Derjavna pidtrymka agrarnogo sektoru u 2017 roci*, available at: <http://www.aau.org.ua/uk/publications/web/206>
6. Bila L.M. (2015) Spilni i vidminni rysy podatkovykh system krayin Evropeyskogo soyuzu ta Ukrainy [Common and distinctive features of tax systems of the European Union and Ukraine]. *Global and national problems of the economy*, vol. 5, pp. 656–661.