

## ВПЛИВ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ НА ФІНАНСОВИЙ РЕЗУЛЬТАТ ДІЯЛЬНОСТІ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ

**О. О. НЕПОЧАТЕНКО**, доктор економічних наук

**П. К. БЕЧКО**, кандидат економічних наук

**Л. В. БАРАБАШ**, кандидат економічних наук

**Ю. І. НАГОРНА**, здобувач

**Уманський національний університет садівництва**

*Стаття присвячена доведенню залежності фінансових результатів діяльності сільськогосподарських підприємств від системи та механізмів оподаткування даного виду діяльності. Для цього досліджено зміни у податковому законодавстві щодо оподаткування сільськогосподарського виробництва та проведено паралель між ними та рівнем прибутковості і кількістю збиткових підприємств. З'ясовано, що система оподаткування є складовою механізму державної підтримки сільського господарства та безпосередньо впливає не лише на результати діяльності сільськогосподарських товаровиробників, а й негативно позначається на конкурентоспроможності сільськогосподарської продукції, провокуючи зростання обсягів імпорту товарів.*

**Ключові слова:** єдиний податок, спецрежим ПДВ, державна підтримка, імпортозаміщення, сільськогосподарські виробники, конкурентоспроможність сільськогосподарської продукції.

**Постановка проблеми.** Економічні передумови, що склалися нині у вітчизняній аграрній галузі, спонукають до необхідності формування ефективної системи оподаткування, яка б відповідала ринковим відносинам. Це пояснюється тим, що, з одного боку, система оподаткування впливає на інтереси суб'єктів господарювання аграрної галузі, сприяючи активізації або уповільненню розвитку виробництва, а з іншого – є однією з основних складових джерел інформації, будучи вагомою підставою для вирішення виробничих і фінансових завдань та найважливішим чинником зростання

підприємницької активності й інвестиційної привабливості.

Питання механізмів оподаткування має важливе практичне значення, перебуваючи в авангарді актуальності для всіх сільськогосподарських товаровиробників. При цьому поглиблене дослідження даної проблематики зумовлене вступом України до СОТ, внаслідок чого на вітчизняний ринок хлинув потік дешевших за вітчизняні аналоги продуктів, що спричинило нерівні, а часом і несприятливі умови конкурентного середовища для аграрних товаровиробників. За означеної ситуації вітчизняні аграрії повинні використовувати всі можливі механізми, що сприяють вирівнюванню та зростанню конкурентоспроможності вітчизняної продукції. Проте низька рентабельність окремих видів вітчизняної аграрної продукції, зокрема, тваринницької, у сукупності з недостатньою державною фінансовою підтримкою, є перепорою для вітчизняних аграрних товаровиробників у виробництві конкурентоспроможної продукції за цінами, що є співставними чи навіть нижчими, ніж імпортована продукція. Внаслідок цього вироблена аграрна продукція вітчизняними товаровиробниками є менш конкурентоспроможною. Саме тому вдосконалення оподаткування аграріїв є одним із пріоритетних заходів при вирішенні даної проблеми, незважаючи на те, що в даній сфері за останні роки мали місце кардинальні зміни на законодавчому рівні, а значене питання не зникає з поля зору науковців.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Про необхідність перегляду існуючих механізмів оподаткування аграрних товаровиробників у контексті аналізу зарубіжного досвіду та з позиції оптимізації ціноутворення наголошує Т. Голобородько, зазначаючи: «Оподаткування сільськогосподарської діяльності повинно проводитись диференційовано: в залежності від пріоритетів розвитку видів сільськогосподарської діяльності, масштабів виробництва, зважаючи на темпи переходу на екологічне виробництво та ефективність використання біоресурсів, впливу на ціну продукції» [1].

На доречності внесення змін у податкове законодавство щодо функціонування підприємницької діяльності в аграрному секторі наголошує і Т. Добрунік: «Специфіка функціонування суб'єктів підприємницької діяльності аграрної галузі вимагає відповідного відображення у податковому законодавстві особливостей оподаткування ... скасування спеціального режиму оподаткування ПДВ ... матиме негативні наслідки як для виробників для аграрного сектору економіки не сприяють розвитку цього виду господарювання і, особливо, в галузі тваринництва, що може призвести її до

збитковості. Потрібно застосовувати інструменти державного регулювання аграрного сектора, які б сприяли активізації і розвитку аграрного бізнесу» [3, с. 278].

«... сільськогосподарська галузь вимагає побудови нової системи оподаткування. ... за невирішених проблем диспаритету цін на продукцію сільського господарства і промисловості, недосконалого фінансово-кредитного механізму ... вона не зможе стати дійсно ефективною. Механізм державного регулювання діяльності аграрних підприємств – це спосіб дій суб'єкта регулювання із використанням сукупності різних засобів та інструментів ... провідне місце серед яких займає податкова політика», – підсумовують результати проведених досліджень із регулювання діяльності аграрних підприємств засобами оподаткування Н. Шпортюк та А. Пугач [9].

Зважаючи на наведені вище твердження бачимо, що питання оподаткування аграрного підприємництва, особливо з позиції посилення його конкурентоспроможності наразі не втрачає актуальності та перебуває у полі активних наукових пошуків. Тому вважаємо, що у даному контексті цікавим буде дослідження впливу податків на фінансовий результат діяльності аграрних підприємств.

**Методика досліджень.** Проведенню представленого дослідження сприяло використання низки загальнонаукових і спеціальних методів. Зокрема, кількості збиткових сільськогосподарських підприємств України та підприємств з позитивними фінансовими результатами діяльності було з'ясовано за допомогою статистичного методу та методу аналізу динаміки; метод аналізу дозволив деталізувати зміни у податковому законодавстві, що стосувалися сільськогосподарських товаровиробників; узагальнення результатів дослідження втілювалося за допомогою абстрактно-логічного методу.

**Результати досліджень.** Відповідно до закону «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи» № 71-VIII від 28.12.2014 р., що набрав чинності 01.01.2015 р. [7], кардинально змінився порядок оподаткування сільськогосподарських товаровиробників. Замість фіксованого сільськогосподарського податку було запроваджено єдиний податок, а аграріїв віднесено до 4 групи суб'єктів малого бізнесу з одночасним розширенням бази оподаткування та ставок податку. Крім того, відповідно до угод з МВФ, з 01.01.2017 р. для аграріїв було скасовано спеціальний режим оподаткування ПДВ. Такі заходи суттєво вплинули на зменшення дохідності

діяльності останніх і призвели до скорочення виробництва аграрної продукції, кількості господарюючих суб'єктів всіх організаційно - правових форм та до зниження конкурентоспроможності аграрної продукції.

Спеціальний режим оподаткування діяльності у сфері АПК діяв відповідно до статті 209 ПКУ, згідно з яким сума ПДВ, нарахована сільськогосподарським підприємством на вартість поставлених ним сільськогосподарських товарів/послуг, не підлягала сплаті до бюджету. Зазначені суми ПДВ акумулювалися сільськогосподарськими підприємствами на спеціальних ПДВ-рахунках, відкритих в установах банків і в органах, що здійснюють казначейське обслуговування бюджетних коштів [6].

**Табл. 1. Розподіл сум ПДВ, нарахованих сільськогосподарськими виробниками до 2016 р. та у 2016 р.**

| Вид продукції   | Напрямок використання сум ПДВ до 2016 р. |                              | Вид продукції                       | Напрямок використання сум ПДВ у 2016 р. |                              |
|---|--|------------------------------|-------------------------------------|---|------------------------------|
|   | Державний бюджет                         | власний спецрахунок платника |                                     | Державний бюджет                        | Власний спецрахунок платника |
| Усі види сільськогосподарської продукції для підприємств, що перебувають на спеціальному режимі оподаткування | 0%                                       | 100%                         | Зернові та технічні культури        | 85%                                     | 15%                          |
|   |  |                              | Тваринництво                        | 20%                                     | 80%                          |
|   |  |                              | Інша сільськогосподарська продукція | 50%                                     | 50%                          |

До 01.01. 2016 р. сума ПДВ у вигляді різниці між загальним податковим зобов'язанням і податковим кредитом повністю залишалася у розпорядженні сільськогосподарського підприємства - платника ПДВ, що застосовував спеціальний режим оподаткування, та використовувалася для відшкодування витрат, сплачених ним постачальнику при придбанні товарно - матеріальних цінностей, робіт і послуг, основних засобів виробничого спрямування, різного роду послуг, включаючи відсотки за кредит. З 1 січня 2016 р. до 1 січня 2017 р. механізм розщеплення суми ПДВ передбачав у відсотковому співвідношенні розподіл зазначеного податку залежно від виду

сілськогосподарської продукції між бюджетом і платником податку, суми за якими спрямовувалися на спеціальний рахунок платника податку. Відтак вид діяльності безпосередньо впливав на відсоток акумуляції суми ПДВ на власних спеціальних ПДВ-рахунках такого аграрного виробника.

Змінами до Податкового кодексу України з 01.02.2015 р. було суттєво скориговано порядок адміністрування ПДВ для аграріїв внаслідок запровадження системи електронного адміністрування даного податку, яке повноцінно запрацювало з 01.07.2015 р. Остаточо Порядок електронного адміністрування ПДВ було затверджено постановою Кабінету Міністрів України від 16.10.2014 № 569 [2]. Відповідно до затвердженого документу, система електронного адміністрування ПДВ забезпечує автоматичний облік у розрізі платників податку:

- сум податку, що містяться у виданих та отриманих податкових накладних, зареєстрованих в Єдиному реєстрі податкових накладних та розрахунках коригування до них;

- сум податку, сплачених платниками при ввезенні товарів на митну територію України;

- сум поповнення та залишку коштів на рахунках у системі електронного адміністрування ПДВ;

- суми податку, на яку платники мають право зареєструвати податкові накладні в Єдиному реєстрі податкових накладних.

Електронний рахунок у системі електронного адміністрування ПДВ, що відкривається платнику податку в Казначействі, слугує для перерахунку платником з власного поточного рахунку сум коштів, необхідних для збільшення розміру суми та реєстрації податкових накладних і розрахунків коригування кількісних і вартісних показників до податкової накладної в Єдиному реєстрі податкових накладних, а також сум, недостатніх для сплати до бюджету узгоджених податкових зобов'язань з цього податку. Рахунки в системі електронного адміністрування ПДВ відкриваються платникам податку автоматично. Відкриття й обслуговування електронних рахунків Казначейством здійснюється на безоплатній основі. Інформація про рух коштів на рахунках платника податку у системі електронного адміністрування ПДВ надається на запит платника у формі електронного повідомлення. Реєстрація податкових накладних/розрахунків коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних здійснюється у межах суми, підтвердженої зареєстрованими у ньому «вхідними» податковими накладними, сплатою ПДВ при імпорті товарів та (за недостатності таких

сум) коштами на рахунку у системі електронного адміністрування ПДВ. Також враховується обсяг середньомісячного розміру сум податку, які за останніх 12 звітних (податкових) місяців були задекларовані платником до сплати до бюджету та погашені чи розстрочені або відстрочені, та загальна сума податку за виданими платником податковими накладними, зареєстрованими в Єдиному реєстрі податкових накладних, та розрахунками коригування до таких них.

Системою передбачено використання спеціальних рахунків для електронного адміністрування ПДВ, акумулювання на них сум ПДВ та їх автоматичне списання в доходи бюджету на основі представленої в електронному вигляді податкової декларації. Внаслідок таких нововведень суб'єкти аграрного виробництва до 30 числа місяця, наступного за звітним, спрямовують відповідну суму на електронний рахунок в системі електронного адміністрування ПДВ. Окрім того, з 01.02.2015 р. платники податку несуть відповідальність за несвоєчасність перерахування коштів на рахунок у системі електронного адміністрування ПДВ.

Як показують наявні результати, скасування спеціального режиму оподаткування ПДВ для сільськогосподарських товаровиробників суттєво вплинуло на зменшення розмірів їх фінансової державної підтримки (табл. 2).

**Табл. 2. Обсяги державної підтримки аграріїв від застосування спеціального режиму оподаткування ПДВ**

| Показник  | 2012 р. | 2013 р. | 2014 р. | 2015 р. | 2016 р. |
|---|---------|---------|---------|---------|---------|
| Сума накопиченого на спеціальних рахунках ПДВ, млн. грн                                 | 22300,0 | 20900,0 | 25300,0 | 45300,0 | 35800,0 |
| Державна пряма підтримка аграрного сектору, млн. грн                                    | 4300,0  | 4300,0  | 3600,0  | 2600,0  | 2200,0  |
| Суми накопиченого на спецрахунках ПДВ у % до прямої державної підтримки, разів          | 5,2     | 4,9     | 7,0     | 17,4    | 16,3    |
| Сума сплачених податків, млн. грн   | 7400,0  | 7800,0  | 8700,0  | 14400,0 | 12100,0 |
| у т. ч. фіксований с.-г. податок (з 2015 р. – єдиний податок четвертої групи), млн. грн | 100,0   | 100,0   | 100,0   | 200,0   | 350,0   |

Приведені в таблиці дані переконливо свідчать, що сума накопиченого ПДВ при застосуванні спеціального режиму справляння даного податку суттєво перевищує суми державної фінансової підтримки. Так, у 2016 р. суми накопиченого ПДВ на спеціальних рахунка в 5,2 рази перевищували обсяги державної фінансової підтримки, а в 2016 р. – в 16,3 рази. Скасування спеціального режиму оподаткування ПДВ для аграріїв на вимогу МВФ негативно вплинуло на діяльність сільськогосподарських товаровиробників. Адже разом із відміною спеціального режиму оподаткування ПДВ зросла база та ставки єдиного податку (четверта група). Як результат – сума сплачених податків у 2016 р. порівняно з 2012 р. зросла в 1,6рази в цілому, а єдиного податку – в 3,5 рази зокрема.

Вітчизняні аграрії мають досвід оподаткування на загальній системі, адже вона активно практикувалася ними до впровадження у 1999 р. фіксованого сільськогосподарського податку. Передумовою спрощення режиму оподаткування аграрних товаровиробників стала збитковість понад 90% підприємств цієї галузі у 1998 р., наслідком чого стали мільйони гектарів необроблених сільськогосподарських угідь. І тільки завдяки радикальним заходам з боку держави та прийняттям цілого ряду нормативних документів, спрямованих на підтримку сільськогосподарського виробництва, село вдалося частково реанімувати.

Однак зміни до податкового законодавства впродовж 2014–2015 рр. не сприяли розв'язанню проблем, а лише їх ускладнили. Запропонований законодавцями порядок перерахунку сум ПДВ на спеціальні рахунки істотно ускладнив адміністрування цього податку, у рази збільшивши готівкові розрахунки та зловживання з відшкодуванням експортного ПДВ. Безумовно, саме відміна спеціального режиму оподаткування ПДВ суттєво вплинула на фінансові результати діяльності аграрних товаровиробників. Про це свідчить і зменшення розміру прибутку в суб'єктів господарювання аграрної сфери та зростання збиткових сільськогосподарських підприємств (табл. 3).

Доказом зазначеного вище є результати діяльності аграрних підприємств, наведені у таблиці 3: у 2017р., порівняно з 2016 р., чистий прибуток сільськогосподарських підприємств скоротився на 11358,6 млн грн або на 12,6 %. У тому ж 2017 р. рівень сукупної рентабельності суб'єктів господарювання аграрної галузі становив 23,5 %, а кількість збиткових підприємств зросла на 1,7 відсоткових пункти. Крім того, за досліджуваний період суттєво знизився рівень рентабельності основних видів аграрної продукції, яка займає превалюючу частку в загальній структурі виробництва.

Зокрема, рівень рентабельності зернових скоротися у 2017 р. проти 2016 р. на 12,8 %, цукрового буряку – на 12,2 %, соняшнику – на 20,6 %.

**Табл. 3. Фінансові результати діяльності сільськогосподарських підприємств, за роками**

| Показник   | 2012 р. | 2013 р. | 2014 р. | 2015 р.  | 2016 р. | 2017 р. |
|--|---------|---------|---------|----------|---------|---------|
| Чистий прибуток (збиток), млн. грн                                 | 26728,4 | 14925,7 | 21413,4 | 101912,2 | 89816,3 | 78457,7 |
| Рівень рентабельності операційної діяльності, %                    | 22,8    | 11,7    | 21,4    | 43,0     | 33,6    | 23,5    |
| Підприємства, які одержали чистий збиток, % до загальної кількості | 21,4    | 19,7    | 15,3    | 11,1     | 11,6    | 13,3    |
| Рівень рентабельності основних видів продукції, %:                 |         |         |         |          |         |         |
| - зернові  | 15,8    | 2,4     | 25,7    | 42,6     | 37,8    | 25,0    |
| - цукровий буряк   | 15,9    | 3,1     | 17,8    | 27,7     | 24,6    | 12,4    |
| - соняшник   | 44,9    | 28,2    | 36,7    | 78,4     | 61,9    | 41,3    |

Результати проведеного дослідження вкотре доводять, що податкові зміни обов'язково повинні були супроводжуватися фінансово-економічними обґрунтуваннями та моделюванням їх впровадження на прикладі конкретних сільськогосподарських підприємств. Для обґрунтування наведеної тези нами був проведений аналіз втрати сільськогосподарських підприємств фінансових ресурсів від скасування спеціального режиму оподаткування ПДВ по окремих сільськогосподарських товаровиробниках (табл. 4).

Результати проведених досліджень по сільськогосподарських підприємствах Уманського району свідчать, що спеціальний режим оподаткування ПДВ суттєво впливав на фінансові результати їх діяльності та на їх конкурентоспроможність. Підтвердженням цього є дані по підприємству ФГ АФ «Базис», яке в середньому за 2013–2015рр. спрямувало на розвиток виробництва суму ПДВ обсягом 1963,0 тис грн. У 2016 р. розмір суми ПДВ уже суттєво знизився та складає 33,9 % від середньорічної суми за 2013–2015рр. Аналогічна ситуація відзначається і по інших підприємствах.



Найбільших втрат від скасування спеціального режиму оподаткування ПДВ зазнало ТОВ «Берестівець», розмір ПДВ по якому, що залишався в розпорядженні підприємства, складав 2481,7 тис грн.

**Табл. 4. Державна підтримка сільськогосподарських товаровиробників Уманського району при застосуванні спеціального режиму оподаткування податком на додану вартість**

| Суб'єкти господарювання | 2013 р. | 2014 р. | 2015р. | 2016 р.            |                         |          |        |
|-------------------------|---------|---------|--------|--------------------|-------------------------|----------|--------|
|                         |         |         |        | рослин-ництво, 15% | виросування свиней, 50% | ВРХ, 85% | всього |
| ФГ АФ «Базис»           | 1950,9  | 2022,4  | 1915,7 | 195,6              | 95,6                    | 375,7    | 666,9  |
| ПП «Дмитрушки»          | 1183,2  | 842,3   | 1042,9 | 207,9              | 0                       | 61,5     | 269,4  |
| НДГ «Родниківка»        | 2320,8  | 1159,4  | 1917,6 | 175,2              | 31,3                    | 49,5     | 256,0  |
| ТОВ «Берестівець»       | 2099,4  | 2732,3  | 2613,5 | 525,1              | 73,9                    | 0        | 599,0  |
| ТОВ «Аграрій СВПП»      | 1829,9  | 1026,8  | 1715,4 | 341,2              | 0                       | 0        | 341,2  |
| ТОВ «Агровіт»           | 2582,7  | 2932,3  | 2814,5 | 433,5              | 0                       | 751,2    | 1184,7 |
| ТОВ «Полянецьке»        | 1224,9  | 1801,1  | 1713,9 | 192,4              | 9,9                     | 176,5    | 378,8  |
| АФ «Текуча»             | 1299,8  | 1317,9  | 1549,6 | 314,2              | 63,3                    | 0        | 377,5  |
| ДП АФ «Байс Агро»       | 2257,2  | 1912,9  | 2922,5 | 271,3              | 0                       | 265,0    | 536,3  |
| ТОВ АФ «Добро»          | 1728,0  | 1682,2  | 1739,4 | 140,2              | 13,2                    | 0        | 153,4  |

*Джерело: Статистичні дані сільськогосподарських підприємств Уманського району*

Все це свідчить про передчасність скасування спеціального режиму ПДВ для сільськогосподарських підприємств. Особливо у важком фінансовому стані залишилися фермерські господарства, в яких широко розвинена спеціалізація виробництва і не суттєві за розміром сільськогосподарські угіддя, що перебувають у їх володінні, зокрема і на умовах оренди.

Розробка нової системи оподаткування для аграрного сектора потребує ретельного та виваженого підходу, має базуватися на передовому світовому

досвіді. На противагу відміні спеціального режиму оподаткування ПДВ слід було б запровадити знижені ставки з цього податку на сільськогосподарську продукцію та продовольчі товари. Окрім того, така практика досить широко поширена у європейських країнах.

За недостатньої фінансової підтримки сільськогосподарських товаровиробників та обмежених можливостей держбюджету, оптимальним варіантом є модернізація та тимчасове збереження спеціального режиму оподаткування ПДВ для аграріїв. Для цього необхідно:

- внести зміни до Податкового кодексу, обмеживши дію спеціального режиму оподаткування ПДВ виключно на виробництво сільськогосподарської продукції тваринного та рослинного походження з первинною обробкою (сировини). За таких умов уся промислова обробка, переробка сільгосппродукції має оподатковуватися на загальних умовах;

- із механізму спеціального режиму ПДВ слід вилучити норми, що дозволяють підприємствам проводити операції з обробки та переробки сільськогосподарської сировини, в тому числі – на давальницьких умовах. Відповідно, з даної позиції слід переглянути перелік робіт і послуг з урахуванням вищезазначених умов.

Такі зміни після відновлення спеціального режиму оподаткування сприятимуть детінізації економіки сільського господарства, створять рівні конкурентні умови на ринку харчових продуктів і звуть коло необґрунтовано привілейованих суб'єктів господарювання. Також, із відновленням спеціального режиму оподаткування ПДВ сільськогосподарських товаровиробників, втрачає доцільність відшкодування ПДВ при експорті зернових і технічних культур. Ця норма дасть змогу збалансувати надходження до державного бюджету та зніме питання щодо компенсації втрат останнього від поновлення спеціального режиму оподаткування для аграріїв.

- державним органам, спільно з асоціаціями виробників, необхідно визначити коло сільськогосподарських підприємств, різних за формою організації виробництва, розміром землекористування та територіально-географічним розміщенням, – для проведення постійного моніторингу фінансово-господарської діяльності цих підприємств, створення інформаційно-аналітичної бази для економічного обґрунтування змін до податкового законодавства та розробки нової моделі системи оподаткування;

- реалізувати комплекс заходів для сприяння мікро- та малому підприємству на селі, розробити державну цільову програму підтримки

сімейних селянських господарств, передбачити мікрокредитування для селян, зокрема – і за рахунок міжнародної допомоги, що економічно стимулюватиме їх поступову легалізацію таких господарств і скоротить готівкові розрахунки та зменшить зловживання [5].

Одним із засобів прискорення зростання вітчизняної економіки є імпортозаміщення. Відповідно до статистичних даних, в середньому за 2012 – 2018 рр. 63% агропродовольчого імпорту належало до некритичного та, за умов модернізації виробництва, могло бути заміщено внутрішнім виробництвом. Варто наголосити, що імпортозаміщення повинно охоплювати товари кінцевого споживання, які надходять безпосередньо до підприємств роздрібної торгівлі, а імпортні сировинні товари повинні замінюватися рівноцінними за ціною та якістю вітчизняними аналогами. При цьому сировинні товари критичного імпорту повинні постачатися на внутрішній ринок із мінімальним ступенем обробки – для створення основної маси доданої вартості в межах країни.

Про можливість імпортозаміщення у розрізі окремих товарних груп свідчать дані таблиці 4.

**Табл. 4. Можливості імпортозаміщення по окремих товарних групах (2018 р.) [8]**

| Товарна група  | Частка імпорту у внутрішньому споживанні, % | Потенціалі приросту продукції, тис. т |
|--|---|---------------------------------------|
| Риба, ракоподібні, моллюски і продукти їх переробки          | 68,3  | 321,8                                 |
| Вино виноградне, млн дал                                     | 34,2  | 5,1                                   |
| Плоди, ягоди, горіхи і продукти переробки                    | 26,6  | 729,3                                 |
| Міцні алкогольні напої, млн дал                              | 17,7  | 3,6                                   |
| М'ясо і продукти переробки                                   | 8,1   | 162,9                                 |
| Цукор і кондитерські вироби                                  | 6,3   | 88,4                                  |
| Безалкогольні напої, млн дал                                 | 3,1   | 6,3                                   |
| Овочі, баштанні продовольчі культури і продукти її переробки | 1,3   | 129,9                                 |
| Всього продуктів харчування                                  | x   | 1432,3                                |
| Всього напоїв, млн дал                                       | x   | 15,0                                  |

Найбільший потенціал імпортозаміщення мають риба, ракоподібні, молюски та продукти їх переробки; вино виноградне; плоди, ягоди, горіхи та продукти переробки; міцні алкогольні напої тощо. Політика імпортозаміщення передбачає встановлення тарифного і нетарифного захисту на максимально можливому за правилами СОТ рівні та залучення інвестицій для модернізації і розширення перспективних галузей: рибне господарство, виноробство, буряківництво, цукрова промисловість, спиртова галузь тощо.

Політика імпортозаміщення передбачає визначення галузей, найефективніших з точки зору заміщення імпорту, а також постійний моніторинг присутності імпортованих товарів на внутрішньому ринку.

На основі даних Державного комітету статистики було проведено аналіз масштабів поширення імпорту. У його межах розрахунок частки продажу споживчих товарів, які вироблені на території України, здійснювався через торгову мережу підприємств з урахуванням обсягів продукції, що реалізовувалася через великі та середні торговельні підприємства, підзвітні органам статистики. Але при цьому поза увагою залишилися обсяги продажу на сільськогосподарських ринках і самозабезпечення населення продуктами харчування. Тому в даному контексті оцінка масштабів експансії імпорту є дещо завищеною. А також ця методика не враховує використання імпортованої сировини при виробництві харчових продуктів, що, у свою чергу, занижує масштаби поширення імпорту.

Точнішу оцінку масштабів присутності імпорту можна отримати з використанням балансів продовольчих ресурсів, які обчислює Державний комітет статистики спільно з Міністерством аграрної політики та продовольства. Так, у розрізі окремих продовольчих товарів, на основі даних про виробництво, експорт, імпорт і перехідні запаси, ця оцінка може бути достатньо точною. Однак зазначений методичний підхід не дає можливості оцінити масштаби експансії імпорту загалом по всіх агропродовольчих товарах. До того ж баланси обчислюються тільки по основних агропродовольчих товарах, з акцентом на сировину та перерахуванням продуктів переробки в основний сировинний продукт (молокопродуктів – у молоко, продуктів переробки зерна – в зерно тощо). Таким чином, ця методика не може бути застосована до кінцевих продовольчих товарів, які вміщують багато компонентів, оскільки їх важко віднести до певного виду первинної сировини (безалкогольні й алкогольні напої; вироби з макаронного тіста, начинені м'ясом чи іншими продуктами; супи чи бульйони, приготовані та заготовки для їх приготування тощо).

Використовуючи методичні напрацювання Державного комітету

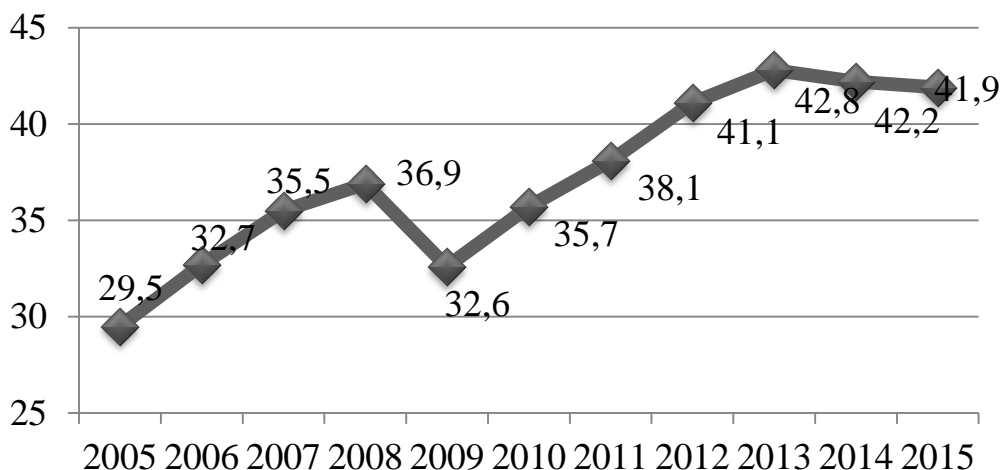
статистики України, доцільно застосувати нову методику, яка усуває ці недоліки і дає можливість оцінити масштаби експансії імпорту загалом по усіх агропродовольчих продуктах, а також у розрізі окремих товарних груп. В її основу слід покласти принцип порівняння імпорту агропродовольчих товарів із сукупним внутрішнім споживанням (кінцевим та інвестиційним). При цьому сукупне внутрішнє споживання доцільно визначати як суму виробництва та імпорту за мінусом експорту. Також при сукупній оцінці масштабів експансії імпорту необхідно дотримуватись таких методологічних правил:

- усувати подвійний рахунок вартості сировини як готового продукту та тієї ж сировини в кінцевому продукті;

- враховувати змішування харчових інгредієнтів на проміжних етапах підготовки кінцевого продукту;

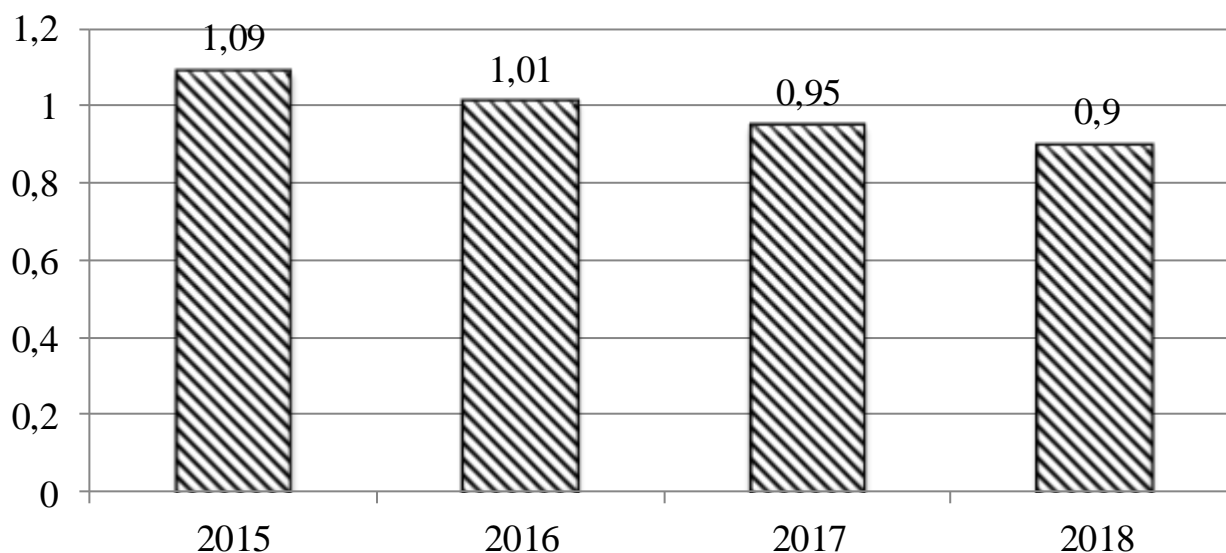
- брати до уваги імпорту сировину при виробництві товарів на експорт (наприклад, імпортне какао-масло у складі шоколадного виробу, який експортується). Для розрахунків доцільно брати товари рослинного, тваринного, мінерального походження, які в сирому або переробленому вигляді можуть бути використані як продукти харчування. А також ті, які потенційно можуть бути застосовані і для нехарчових цілей (наприклад, кукурудза і ріпак для виробництва біопалива). При цьому фактичні обсяги використання на нехарчові цілі необхідно віднімати від обсягів виробництва.

У показниках частки імпорту у внутрішньому споживанні та частки продажі імпортованих товарів через торгові мережі має місце помітне зростання даного індикатора (рис. 1).



*Рис. 1. Динаміка частки імпортованих продовольчих і непродовольчих товарів, реалізованих через торговельну мережу у 2005 – 2015 рр., % [8]*

Слід також пам'ятати, що за досліджуваний період темпи девальвації національної валюти були вищими за темпи інфляції, а тому, відповідно, ціни на імпортні товари зростали швидше, ніж на вітчизняні, що збільшувало їхню частку у продажу через торгову мережу підприємств. Проте існує ще один показник, що характеризує зниження рівня національного виробництва – коефіцієнт покриття експортом імпорту (рис. 2).



**Рис. 2. Динаміка коефіцієнту покриття експортом імпорту товарів і послуг у 2015–2018 рр., % [8]**

Особливість ринку продовольчих товарів полягає в тому, що на ньому завжди будуть присутні імпортні товари. Природно-кліматичні умови не дозволяють вирощувати всі необхідні культури на території України, які у сирому або переробленому вигляді традиційно споживає населення. Тому завданням економічної політики є:

- стримування імпорту товарів, які в країні виробляються із активним імпортозаміщенням;
- стимулювання імпорту сировини, яку в країні не виробляють, з її подальшою глибокою переробкою на вітчизняних підприємствах.

Для вирішення цих питань в арсеналі держави є низка інструментів, зокрема: мито, квоти, ліцензії, технічні регламенти, мінімальні ціни. Законодавчою базою для протидії експансії імпорту є Закони України «Про державне регулювання імпорту сільськогосподарської продукції», «Про захист національного товаровиробника від демпінгового імпорту», «Про застосування спеціальних заходів щодо імпорту в Україну», «Про захист національного товаровиробника від субсидованого імпорту», «Про захист економічної конкуренції», «Про зовнішньоекономічну діяльність» тощо.

Основним засобом захисту вітчизняного виробника в умовах ЗВТ залишаються мито, тарифні квоти, ліцензії, технічні регламенти. Пряма заборона імпорту не відповідає правилам СОТ і можлива тільки у зв'язку з обмеженнями на основі санітарних і фітосанітарних. За досліджуваний період тарифні квоти в рамках угод про вільну торгівлю застосовувались щодо імпорту з Македонією та з Європейським Союзом, що дало можливість забезпечити захисну функцію.

З проблемою імпортозаміщення певним чином пов'язана і проблема поліпшення структури вітчизняного експорту. Як відомо, він має переважно сировинний характер із великою часткою продукції рослинного походження. Зокрема, до ЄС експортуються значні обсяги кормового та продовольчого зерна, макухи, які потім частково повертаються до України у вигляді м'ясо-молочної продукції, макаронних, кондитерських виробів тощо. Для національної економіки важливо, щоб цю продукцію переробляли на вітчизняних підприємствах, а вже потім експортували з більшим обсягом доданої вартості [4].

Традиційно для цього існує два основні шляхи: 1) заборона або обмеження експорту сировинної продукції; 2) стимулювання бізнесу до поглибленої переробки сировини всередині країни. Перший спосіб не відповідає правилам СОТ і тому може застосовуватись виключно у випадку настання надзвичайних ситуацій. Другий спосіб відповідає правилам зазначеної організації і може широко використовуватись для залучення іноземних інвестицій.

Однак загалом слід відзначити, що поточний інвестиційний клімат в Україні загалом є несприятливим для іноземних капіталовкладень, хоча існує можливість його поліпшення методами торговельної політики, зокрема – щодо збільшення інвестицій з ЄС. І приводом для покращення ситуації може стати перегляд системи оподаткування вітчизняних сільськогосподарських товаровиробників.

**Висновки.** Фінансові результати діяльності сільськогосподарських товаровиробників України значною мірою залежать від системи оподаткування, передбаченої для функціонування у даній сфері господарювання. У наведеному дослідженні було проаналізовано основні зміни у системі оподаткування аграріїв за останні роки, а також з'ясовано, що фізичне зростання обсягів чистого прибутку сільськогосподарських підприємств, яке спостерігалось у 2012–2015 рр., допоки діяв спеціальний режим оподаткування ПДВ сільськогосподарських підприємств й

альтернативна система оподаткування діяльності у формі фіксованого сільськогосподарського податку, відбулося переважно за рахунок згаданих складових. Починаючи з 2016 року і донині відзначається як зменшення абсолютних показників прибутку, так і зниження рівня рентабельності. Водночас аналогічні висвітленим коливання спостерігаються і щодо частки збиткових підприємств у загальній кількості сільськогосподарських суб'єктів господарювання.

Означена ситуація зумовлена саме зміною системи оподаткування аграріїв і скасуванням спеціального режиму їх оподаткування ПДВ, які цілком резонно можна вважати однією з форм державної підтримки. Тобто, внаслідок скорочення даної складової, сільськогосподарські товаровиробники втратили можливість ефективного провадження діяльності та виробництва конкурентоспроможної продукції, доказом чому є зростання частки імпортованих товарів, що реалізуються через торгівельну мережу, а також коефіцієнта покриття експортом імпорту.

Саме тому, з метою покращення результатів діяльності сільськогосподарських товаровиробників, посилення конкурентоспроможності сільськогосподарської продукції і підвищення рівня показника покриття експортом імпорту вважаємо, що слід переглянути умови та механізми оподаткування діяльності вітчизняних сільськогосподарських підприємств. З цією метою пропонуємо даний сегмент оподаткування вважати частиною програми державної підтримки сільськогосподарської сфери господарювання та здійснювати градацію ставок оподаткування, виходячи з регіону функціонування підприємства, його виду діяльності та спеціалізації тощо.

### **Література**

1. Голобородько Т.В. Оподаткування сільськогосподарської діяльності в Україні та в зарубіжних країнах: дослідження впливу на цінову політику. *Ефективна економіка*. 2017. № 5. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=6031>.

2. Деякі питання електронного адміністрування податку на додану вартість» із змінами та доповненнями: постанова Кабінету Міністрів України № 569 від 16.11.2014 р. у редакції від 22.07.2017 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/569-2014-%D0%BF>.

3. Добрунік Т.П. Оподаткування діяльності сільськогосподарських підприємств: національні реалії та міжнародний досвід. *Вісник ХНАУ ім. В.В.*



Докучаєва. Серія «Економічні науки». № 4. 2017. С. 269–280.

4. Олєфір В.К. Оцінка імпортозалежності ринку продовольчих товарів України. *Економіка і прогнозування*. 2016. № 4. С. 91–105.

5. Отмена спецрежима НДС для аграриев отрицательно повлияет на развитие малого и среднего агробизнеса – эксперт. Інформаційно-аналітичний портал ZN.UA. 04 вересня 2016 р. URL: [https://zn.ua/ECONOMICS/otmena-specrezhima-nds-dlya-agrariiev-otricatelno-povliyaet-na-razvitie-malogo-i-srednego-agrobiznesa-ekspert-223285\\_.html](https://zn.ua/ECONOMICS/otmena-specrezhima-nds-dlya-agrariiev-otricatelno-povliyaet-na-razvitie-malogo-i-srednego-agrobiznesa-ekspert-223285_.html)

6. Податковий кодекс України зі змінами та доповненнями. Відомості Верховної Ради України (ВВР). 2011. № 13-14, № 15-16, № 17.

7. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи: Закон від 28.12.2014 р. № 71-VIII. URL: <https://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/71-19>

8. Статистична інформація. Офіційний портал Державної служби статистики України. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua/>

9. Шпортюк Н.Л., Пугач А.Л. Державно-управлінські засади регулювання діяльності аграрних підприємств засобами оподаткування. *Публічне адміністрування: теорія та практика*. 2016. Вип. 2. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Patp\\_2016\\_2\\_17](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Patp_2016_2_17)

## References

1. Holoborodko, T. V. (2017). Taxation of Agricultural Activities in Ukraine and in Foreign Countries: Impact Study on Price Policies. *Efektivna ekonomika*, No. 5. Retrieved from <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=6031> [in Ukrainian].

2. Resolution of the Cabinet of Ministers of Ukraine No. 569 of November 16, 2014 (last revised on July 22, 2017). Some Issues of Electronic Administration of Value Added Tax. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/569-2014-%D0%BF> [in Ukrainian].

3. Dobrutnik, T. P. (2017). Taxation of Agricultural Enterprises: National Realities and International Experience. *Bulletin of KNAU named after V. V. Dokuchaiev*, “Ekonomichni nauky” series, No. 4, pp. 269–280 [in Ukrainian].

4. Olefir, V. K. (2016). An assessment of import dependence on the domestic food market. *Economy and forecasting*, No. 4, pp. 91–105 [in Ukrainian].

5. Information and analytical portal ZN.UA. (2016). The abolition of the special VAT regime for farmers will adversely affect the development of small and medium agribusiness — an expert. Retrieved from

[https://zn.ua/ECONOMICS/otmena-specrezhima-nds-dlya-agrariev-otricatelno-povliyaet-na-razvitie-malogo-i-srednego-agrobiznesa-ekspert-223285\\_.html](https://zn.ua/ECONOMICS/otmena-specrezhima-nds-dlya-agrariev-otricatelno-povliyaet-na-razvitie-malogo-i-srednego-agrobiznesa-ekspert-223285_.html) [in Russian].

6. Tax Code of Ukraine with amendments and supplements (2011). *Bulletin of the Verkhovna Rada of Ukraine*, No. 13–14, 15–16, 17 [in Ukrainian].

7. Law of Ukraine No. 71-VIII of December 28, 2014. On Amendments to the Tax Code of Ukraine and Certain Legislative Acts of Ukraine on Tax Reform Retrieved from <https://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/71-19> [in Ukrainian].

8. State Statistics Service of Ukraine. Statistical information. Retrieved from <http://www.ukrstat.gov.ua/> [in Ukrainian].

9. Shportiuk, N. L. & Puhach, A. L. (2016). State and management principles of regulation of activity of agricultural enterprises by means of taxation. *Publichne administruvannia: teoria ta praktyka*, No. 2. Retrieved from [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Patp\\_2016\\_2\\_17](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Patp_2016_2_17) [in Ukrainian].

#### *Аннотация*

*Непочатенко Е.А., Бечко П.К., Барабаш Л.В., Нагорная Ю.И.*

#### *Влияние системы налогообложения на финансовый результат деятельности сельскохозяйственных предприятий*

*Вопрос поиска рациональной системы налогообложения для сельскохозяйственных предприятий, как представителей основной сферы занятости населения в сельской местности и базиса продовольственной безопасности страны, актуален в Украине постоянно. Особенной остро и ученые, и практики его поднимают, начиная с 2014 года, когда привычная система налогообложения сельскохозяйственных предприятий, представленная фиксированным сельскохозяйственным налогом, была заменена единым аналогом, с одновременным поднятием ставок налога. Вследствие этого в динамике прослеживается четкая тенденция снижения чистой прибыли сельскохозяйственных предприятий с 101912,2 млн грн в 2015 г. До 78457,7 млн грн в 2017 г. Хотя в период с 2012 г. по 2015 г. наблюдался рост упомянутого показателя, общее отклонение которого составило 75183,8 млн грн.*

*Еще одним показателем влияния системы налогообложения на доходность сельскохозяйственных предприятий является отмена для упомянутых объектов исследования специального режима налогообложения НДС. Причем в этом отдельном случае данный режим являлся и инструментом государственной поддержки предприятий аграрной сферы, и отдельным механизмом налогообложения. По условиям упомянутого механизма, НДС, начисленный*

налогоплательщиком как налоговое обязательство за реализованную продукцию, не перечислялся в бюджет, а накапливался на специальных НДС-счетах в банках, с возможностью дальнейшего использования при покупке товарно-материальных ценностей. При этом в 2016 г. суммы аккумулированного на спецсчетах НДС составили 35800,0 млн грн, что на 13500,0 млн грн больше показателя 2012 г., а уровень государственной поддержки снизился с 4300,0 млн грн в 2012 г. до 2200,0 млн грн в 2016г. Однако отмена спецрежима НДС лишила аграриев такой мощной государственной поддержки, вследствие чего уровень их рентабельности снизился на 19,5 процентных пунктов и в 2017 г. Составил 23,5% против 43,0% в 2015 г.

Вследствие упомянутых изменений в системе налогообложения сельскохозяйственных предприятий в Украине выросли объемы импорта продовольственных товаров. Это, невзирая на хороший отечественный потенциал импортозамещения почти во всех товарных группах, привело к возрастанию доли реализации через торговую сеть импортных продуктов и товаров, а также к снижению коэффициента покрытия экспортом импорта товаров и услуг с 1,09 до 0,9 единиц.

Исходя из представленного, предлагается пересмотреть систему налогообложения сельскохозяйственных предприятий и рассматривать его как часть программы государственной поддержки, а также установить градацию ставок налога в зависимости от региона функционирования предприятия, его вида деятельности и специализации.

**Ключевые слова:** единый налог, спецрежим НДС, государственная поддержка, импорт замещение, сельскохозяйственные производители, конкурентоспособность сельскохозяйственной продукции.

### **Annotation**

***Nepochatenko, E. A., Bechko, P. K., Barabash, L. V., Nagornaja, Ju. I.***

***Impact of the taxation system on the financial performance of agricultural enterprises.***

*The issue of finding a rational taxation system for agricultural enterprises, as representatives of the main sector of employment in rural areas and the basis of the country's food safety, is constantly relevant in Ukraine. Both scientists and practitioners have been raising it especially acute and since 2014, when conventional taxation system for agricultural enterprises, represented by a lump-sum agricultural tax, was replaced by a single analog while raising tax rates. As a result, there is a clear downward net income trend among agricultural enterprises (from €101.912 billion in 2015 to €78.457 billion in 2017). Although in the period from 2012 to 2015 there was an increase in the mentioned indicator; the total deviation amounted to €75.184 billion.*

*Another taxation system impact indicator on the profitability of agricultural enterprises is the abolition of the special VAT taxation regime for the mentioned business entities. Moreover, in this particular case, this regime was both an instrument of the state*

*support for agricultural enterprises and a separate taxation mechanism. According to the mentioned mechanism, the VAT paid by the taxpayer as a tax liability for the products sold was not transferred to the budget but accumulated on special VAT accounts in banks, with the possibility to use it when purchasing inventory items. At that, the amount of VAT accumulated in special accounts amounted to €35.8 billion in 2016 that is €13.5 billion more than in 2012; the level of the state support decreased from €4.3 billion in 2012 to €2.2 billion in 2016. However, the abolition of the special VAT regime deprived farmers of the powerful state support. As a result, the level of their profitability decreased by 19.5 percentage points and amounted to 23.5% in 2017 against 43.0% in 2015.*

*Due to the mentioned changes in the taxation system for agricultural enterprises, imports of food products to Ukraine have increased. Despite the good domestic potential for imports phase-out in almost all product groups, this fact led to an increase in the share of imported products and goods sold through the trading network, as well as to a reduction in the ratio of exports coverage of imports from 1.09 to 0.9 points.*

*Based on the presented, it is proposed to review the taxation system for agricultural enterprises and consider it as a part of the state support program, as well as establish a gradation of tax rates depending on the region of operation of the enterprise, its type of activity and specialization.*

***Keywords:** lump-sum tax, special VAT regime, state support, imports phase-out, agricultural enterprises, competitiveness of agricultural products.*

**УДК 368 (477)**

**DOI 10.31395/2415-8240-2019-95-2-24-41**

## **СПЕЦИФІКА РИЗИКІВ ТА УПРАВЛІННЯ НИМИ У СІЛЬСЬКОМУ ГОСПОДАРСТВІ**

**О. Т. ПРОКОПЧУК**, кандидат економічних наук  
Уманський національний університет садівництва

*Здійснено класифікацію ризиків, властивих сільському господарству, визначено їх особливості та, відповідно, методи управління ними. Агрострахування у роботі представлено як один з основних методів управління ризиками в агровиробництві. Наведено конкретний перелік типових ризиків для українського сільського господарства, а також здійснено їх огляд з позиції можливостей використання системи страхового захисту. Також представлено характеристику природно кліматичних явищ, як страхових ризиків.*

***Ключові слова:** ризик, сільське господарство, страхування, агрострахування, страховий продукт*