

Підтримку надає:



Федеральне міністерство  
продовольства і  
сільського господарства

на підставі рішення  
Німецького Бундестагу



Німецько-український  
агрополітичний діалог

При Інституті економічних досліджень та політичних консультацій 

Звіт з аграрної політики

APD/APR/07/2014

# ПДВ у сільському господарстві: українські реалії та міжнародний досвід

Олександра Бетлій

Київ, жовтень 2014 року

## **Про проект "Німецько-український агрополітичний діалог" (АПД)**

---

Німецько-український агрополітичний діалог надає консультації представникам державної влади в Україні та представникам бізнес-асоціацій щодо реформування аграрної політики та законодавства відповідно до принципів ринкової економіки. У нашій консультативній роботі ми враховуємо доречний досвід Німеччини та інших країн, а також світової спільноти (ЄС, СОТ). Проект фінансується Федеральним міністерством продовольства та сільського господарства ФРН у рамках Програми Співробітництва. ТОВ ГФА консалтинг груп є головним уповноваженим з реалізації проекту, а ТОВ ІАК Аграр Консалтинг та Лейбніц-Інститут аграрного розвитку в країнах трансформаційної економіки є виконавцями проекту.



[www.apd-ukraine.de](http://www.apd-ukraine.de)

## **РЕЗЮМЕ**

Ця робота долучається до дискусії щодо питань оподаткування доданої вартості в сільському господарстві в Україні. Сьогодні є чинним спеціальний режим ПДВ для сільського господарства. Він дозволяє сільськогосподарським підприємствам накопичувати ПДВ на спеціальних рахунках і витратити ці кошти в якості податкового кредиту та для інших виробничих цілей без перерахування податку до бюджету. Водночас такий податковий режим фактично знижує закупівельні ціни та призводить до нижчих інвестиційних стимулів для компаній. Все ж, сільськогосподарські компанії розглядають його як найвагоміший захід державної допомоги на фоні низької та неефективної прямої бюджетної підтримки. Водночас оцінка такого режиму оподаткування свідчить, що українські сільськогосподарські компанії та уряд виграють від запровадження загальної системи сплати ПДВ для великих компаній (зі ставкою 20%) з можливим спеціальним режимом сплати ПДВ для малих компаній, оскільки це поліпшить їх фінансовий стан. Бюджетні доходи від сільського господарства також збільшаться із зростанням сільськогосподарського виробництва. Запровадження загальної системи сплати ПДВ для сільського господарства потрібно доповнити іншими заходами політики, включно із забезпеченням фіскальної консолідації, запровадженням антикорупційних заходів та проведенням реформи прямої державної допомоги аграрному сектору.

### **Автор**

Олександра Бетлій

[betliy@ier.kiev.ua](mailto:betliy@ier.kiev.ua)

+38 044 278 6342

## ОСНОВНІ ПОЛОЖЕННЯ

1. Україна запровадила податок на додану вартість (ПДВ), який є одним із найважливіших джерел бюджетних доходів в багатьох країнах, у 1992 році. ПДВ став важливим для української економіки: він приносить одну третю доходів Зведеного бюджету та становить близько 10% від ВВП. Водночас з роками податок став відомий поганим адмініструванням та зловживаннями. Певні прогалини адміністрування пов'язані із численними пільгами зі сплати ПДВ.
2. Державна допомога сільськогосподарським компаніям базується переважно на непрямій підтримці у формі спеціальних режимів оподаткування та податкових пільг: на фіксованому сільськогосподарському податку та спеціальному режимі оподаткування ПДВ. Сільськогосподарські компанії мають право спрямовувати суми ПДВ на спеціальні банківські рахунки і використовувати ці кошти для відшкодування податкового кредиту та фінансування інших виробничих цілей. Водночас система не є справедливою та ефективною, оскільки в роки зростання сільського господарства вона створює суттєвий тиск на бюджет і робить всю систему підтримки сектору нестійкою. Високий фіскальний тиск призводить до заборгованості із відшкодування ПДВ, що створює додатковий тиск на сільськогосподарські компанії у формі нижчих закупівельних цін. Крім того, спеціальний режим ПДВ шкодить саме тим сільськогосподарським компаніям, які здійснюють більші інвестиції.
3. Надання переважно непрямой державної підтримки сільському господарству в Україні пов'язано передусім із браком фінансування прямої допомоги. Крім того, серед політиків існує думка, що сільське господарство не можна повністю оподатковувати на загальних підставах.
4. Водночас сільськогосподарські компанії в ЄС отримують пряму бюджетну підтримку в рамках Спільної аграрної політики. З огляду на оподаткування валової доданої вартості ці компанії переважно розглядають як звичайний вид бізнесу. Спеціальні правила оподаткування часто запроваджено для малих фермерів. Зокрема, окремі країни-члени застосовують схему з фіксованою ставкою. Частою є практика запровадження зменшених ставок ПДВ для

сільськогосподарських та продовольчих товарів для стимулювання їх більшого споживання.

5. У найближчому майбутньому в Україні потрібно реформувати ПДВ відповідно до її міжнародних зобов'язань. Зокрема, підписана Угода про Асоціацію з ЄС передбачає зобов'язання України гармонізувати податкове законодавство, включно із регулюванням ПДВ, з нормами ЄС. Зокрема, протягом п'яти років Україна повинна адаптувати спеціальні режими ПДВ до правил ЄС. Програма МВФ також містить обіцянку уряду зробити пільгове оподаткування ПДВ сільського господарства ближчим до загальної системи ПДВ.
6. Загальна система ПДВ для сільськогосподарських підприємств із можливим спеціальним режимом сплати ПДВ для малих компаній може бути найкращим варіантом реформи. За оцінками цей крок призведе до ліпшого фінансового стану компаній та вищої фіскальної стійкості. Компанії отримуватимуть вищі закупівельні ціни, що сприятиме подальшому розвитку сільського господарства. Очікуване підвищення ефективності та розміру прямої бюджетної підтримки також позначиться на більшій ефективності сільськогосподарських компаній. Крім того, запровадження загального режиму ПДВ для сільського господарства, найвірогідніше, матиме позитивні другорядні ефекти, включно із поліпшенням інвестиційного клімату через чіткіші правила оподаткування та вищі бюджетні інвестиції в інфраструктуру.
7. Можливі зміни оподаткування сільського господарства можуть мати неминучі негативні результати, якщо будуть впроваджені без інших заходів. Для забезпечення розвитку сільського господарства реформа системи ПДВ для сектору потребує запровадження комплексу заходів, і тому не може проводитись миттєво без підготовки. Зокрема, запровадження загальної системи ПДВ для сільського господарства потрібно доповнити рядом інших кроків, які включають забезпечення фіскальної консолідації, проведення антикорупційних заходів та реформи прямої підтримки сільському господарству.

## **ЗМІСТ**

1	Вступ.....	9
2	ПДВ в ЄС.....	11
2.1	Досвід ЄС.....	11
2.2	Спільна схема з фіксованою ставкою для фермерів .....	13
2.3	Зменшені ставки ПДВ для товарів, пов'язаних з сільським господарством .....	16
2.4	Підсумки .....	16
3	ПДВ в Україні: загальна система оподаткування .....	18
3.1	ПДВ: регулювання та проблеми .....	18
3.2	Міжнародні зобов'язання України .....	20
4.	Оподаткування сільського господарства в Україні .....	22
4.1	Підтримка сільського господарства.....	22
4.2	Спеціальний режим ПДВ для сільського господарства.....	25
4.3	Спеціальний режим ПДВ для операцій із зерновими та технічними культурами...27	
4.4	Спеціальний режим ПДВ для виробників молока та м'яса.....	29
4.5	Підсумки .....	30
5	Ініціативи щодо зміни ПДВ для сільського господарства.....	31
5.1	Наміри уряду щодо зміни спеціального режиму ПДВ для сільського господарства.....	31
5.2	Погляд бізнесу .....	31
5.3	Дискусія щодо можливих змін спеціального режиму ПДВ.....	32
5.4	Підсумки .....	35
6	Основні рекомендації.....	37
	Додатки.....	39
	Додаток 1. Ставки ПДВ у Європейському Союзі у 2014 році.....	39
	Додаток 2. Види сільськогосподарської діяльності при оподаткуванні ПДВ .....	44
	Додаток 3. Знижені ставки ПДВ для продовольчих продуктів та факторів виробництва у сільському господарстві .....	46
	Додаток 4: Спеціальні режими ПДВ у сільському господарстві (2005 рік).....	47
	Додаток 5: Фіксований сільськогосподарський податок .....	50

## **СПИСОК ІЛЮСТРАЦІЙ**

Рисунок 1: Доходи від ПДВ в ЄС у 2002-2012 роках .....	11
Рисунок 2: Доходи від ПДВ в Україні в 2005-2013 роках.....	18
Рисунок 3: Державні видатки в аграрному секторі.....	23
Рисунок 4: Державна допомога сільському господарству .....	24

## **СПИСОК СКОРОЧЕНЬ**

ЄС	Європейський союз
ОЕСР	Організація економічного співробітництва та розвитку
ПДВ	Податок на додану вартість
САП	Спільна аграрна політика
СВП	Сукупний вимір підтримки
СОТ	Світова організація торгівлі
ФСП	Фіксований сільськогосподарський податок



## 1 Вступ

*“Швидкий і, здавалося б, незворотній розвиток податку на додану вартість (ПДВ), ймовірно, є найбільш важливою подією в системі оподаткування ХХ століття, і, звичайно, він найбільше вражає. Сорок років тому, податок був мало відомий за межами нудних трактатів. Сьогодні це основне джерело бюджетних доходів у більш ніж 120 країнах. Близько 4 млрд осіб, 70% населення світу, живуть зараз у країнах з ПДВ, який приносить близько 18 трлн дол. США у вигляді податкових надходжень – майже одну чверть усіх бюджетних доходів. Найбільше поширення застосування ПДВ, крім того, відбулось протягом останніх десяти років. Від переважного застосування в більш розвинених країнах Європи та Латинської Америки, він став ключовою складовою податкових систем як країн, що розвиваються, так і країн з перехідною економікою.”*

*The Modern VAT, Ed. Ebrill L., Keen M., Bodin J., and Summers V., 2001*

*International Monetary Fund*

Податок на додану вартість (ПДВ) є одним із найважливіших джерел бюджетних доходів у багатьох країнах. Україна запровадила цей податок у 1992 році переважно на основі законодавства європейських країн. З роками податок став сумно відомим поганим адмініструванням та зловживаннями. Великою проблемою для бізнесу стала заборгованість із відшкодування ПДВ, яка шкодить експорту та конкуренції між компаніями. В результаті часто точаться дискусії щодо вибору між поліпшенням адміністрування ПДВ та його заміною альтернативним податком.

Певні прогалини в адмініструванні пов'язані із численними пільгами і звільненнями зі сплати ПДВ. Протягом років українські уряди використовували податкові пільги як найбільший захід державної допомоги суб'єктам господарювання, особливо в сільському господарстві, чий розвиток є важливим для економіки країни. Зокрема, загальну систему оподаткування ПДВ було замінено спеціальним режимом сплати ПДВ, який дозволяє сільськогосподарським підприємствам залишати у своєму розпорядженні нараховані їм суми ПДВ для відшкодування податкового кредиту та фінансування інших виробничих цілей, а не перераховувати їх до бюджету. Крім того, було запроваджено фіксований сільськогосподарський податок, який, зокрема, замінив податок на прибуток підприємств. Водночас пряма бюджетна підтримка сектору залишилась низькою, неефективною та несправедливою. В

результаті сільськогосподарські виробники розглядають спеціальний режим ПДВ основним заходом державної підтримки і тому критично налаштовані на спроби уряду змінити систему.

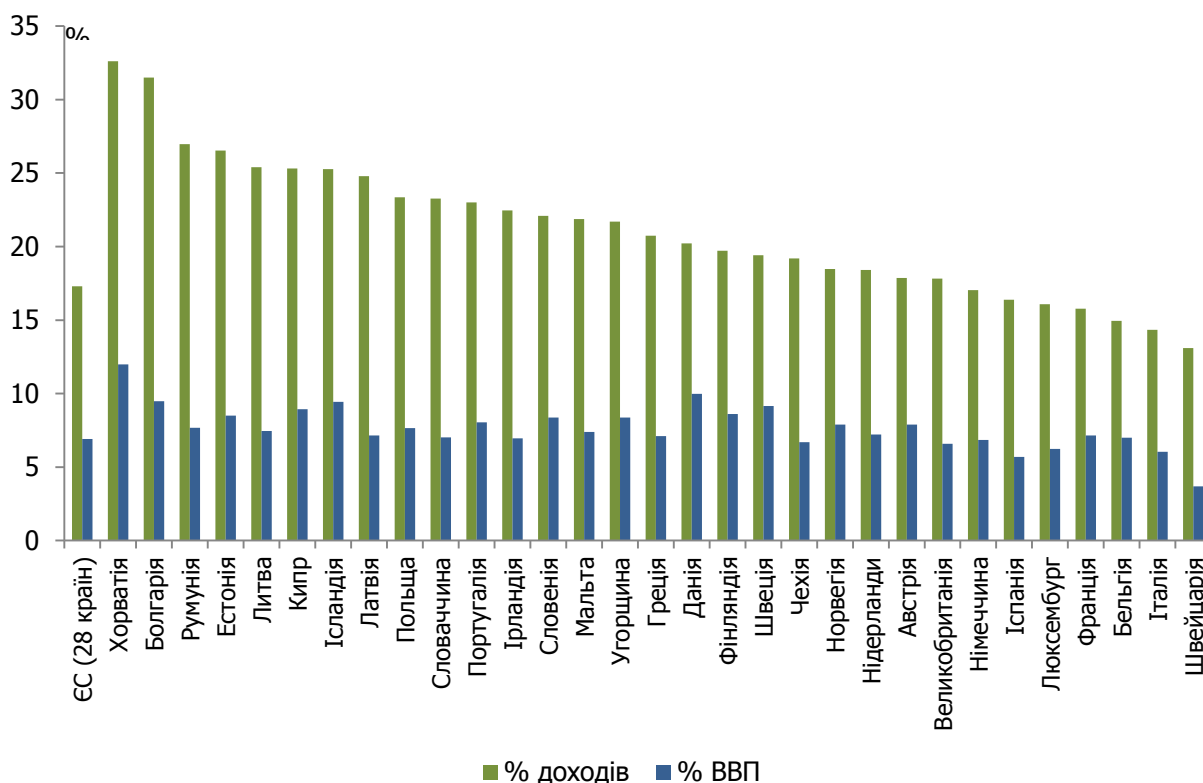
В цій роботі здійснено спробу оцінити чинне оподаткування доданої вартості в сільському господарстві. Зважаючи на зобов'язання України в рамках підписаної Угоди про асоціацію з ЄС спочатку представлено огляд оподаткування доданої вартості в ЄС (Розділ 2). Потім надано опис та оцінку ПДВ в Україні загалом і в сільському господарстві зокрема (відповідно Розділ 3 та Розділ 4). В Розділі 5 проаналізовано ініціативи щодо можливих змін системи. В останньому розділі представлено основні рекомендації.

## 2 ПДВ В ЄС

### 2.1 Досвід ЄС

ПДВ – це основне джерело доходів бюджету у всіх країнах ЄС. У 2002-2012 роках доходи від ПДВ становили в середньому 17,3% від доходів сектору загального державного управління або 6,9% від ВВП. Рівень доходів від ПДВ залежить від ставки, яка застосовується (звичайної та зменшеної), та наданих пільг.

**Рисунок 1: Доходи від ПДВ в ЄС у 2002-2012 роках**



Джерело: Євростат

Засади оподаткування ПДВ в ЄС визначені в Директиві 2006/112/ЄС про Спільну систему податку на додану вартість.<sup>1</sup> Відповідно до Директиви<sup>2</sup> ПДВ – це загальний податок на споживання, що застосовується до комерційної діяльності по виро-

<sup>1</sup> Common system of value added tax (VAT) ('the VAT Directive'), Директива Ради 2006/112/ЄС від 28 листопада 2006 року, <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:02006L0112-20140101> (англ.) [http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994\\_928](http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_928) (укр.)

<sup>2</sup> [http://europa.eu/legislation\\_summaries/taxation/l31057\\_en.htm](http://europa.eu/legislation_summaries/taxation/l31057_en.htm)

бництву та постачанню товарів та поставці послуг'. ПДВ застосовується до виробництва та постачання товарів та послуг, що купуються та продаються для споживання в ЄС. Платники ПДВ можуть зменшити своє податкове зобов'язання на вже сплачені суми ПДВ. В результаті ПДВ сплачується кінцевими споживачами. Вважається, що ПДВ має мати нейтральний вплив на конкуренцію між виробниками в різних країнах ЄС.

Окремі держави ЄС визначають ставки ПДВ на своїй території в межах, передбачених Директивою щодо ПДВ. Зокрема, Директивою передбачається мінімальна стандартна ставка ПДВ на рівні 15% (до 31 грудня 2015 року) та дозволяється одна або дві зменшених ставки на рівні не менше 5% для товарів і послуг із визначеного Директивою переліку.<sup>3</sup> У цьому переліку названі харчові продукти, фармацевтична продукція, книжки, газети, медичне обладнання, транспортні послуги. Також в окремих країнах зберігаються винятки з норм Директиви, такі як звільнення від ПДВ, нульові ставки ПДВ та зменшені ставки на дуже низькому рівні. Зокрема, деякі країни, що стали членами ЄС в 2004 році зберегли зменшені або нульові ставки для окремих продуктів до кінця 2010 року.<sup>4</sup> Це передбачалось в Актах вступу до ЄС цих країн.

За останні роки в ЄС спостерігалась тенденція до збільшення стандартних та або зменшених ставок ПДВ для збільшення доходів бюджету. Зараз стандартні ставки ПДВ знаходяться в проміжку від 15 до 27% із середньою ставкою в 22% (див. ставки ПДВ в ЄС у Дод. 1). Оскільки всі країни ЄС використовують зменшені ставки для окремих товарів та послуг, то середньозважені ставки ПДВ значно нижчі за

---

<sup>3</sup> До того ж після консультацій з Комітетом з питань ПДВ, кожна країна-член може застосовувати зменшену ставку ПДВ до постачання природного газу, електрики або центрального опалення (ст. 102 Директиви)

<sup>4</sup> Відповідно до директиви щодо ПДВ наступні товари та послуги звільняються від ПДВ: окремі види діяльності в суспільних інтересах (такі як лікарняне та медичне лікування, товари та послуги, пов'язані з соціальним забезпеченням та роботою з соціального захисту, шкільна та університетська освіта та певні культурні послуги); певні операції включаючи страхування, надання кредитів, поставки поштових марок, лотереї та інші форми грального бізнесу, та певні поставки нерухомого майна). Такі винятки можуть обмежуватись країнами ЄС (кількість подій, обсяги і т.д.)

стандартну (від 8% до майже 16%).<sup>5</sup> Нульова ставка ПДВ на експортні операції застосовується у всіх країнах ЄС.

Країни-члени також скасували частину пільг на ПДВ за останні роки. Зокрема кілька країн розширили базу оподаткування і звузили сферу застосування зменшених ставок ПДВ.<sup>6</sup> В 2012 році частка проміжного споживання, що припадала на галузі економіки звільнені від ПДВ коливалась від 9,5% до 54%. Це вказує на зменшення ефективності ПДВ, оскільки відповідні економічні агенти не можуть отримати відшкодування ПДВ за свої покупки, що робить виробництво дорожчим.

В цілому, країни ЄС зберігають значну гнучкість щодо встановлення ставок та впровадження спеціальних схем оподаткування в рамках спільних норм ЄС щодо ПДВ.

## **2.2 Спільна схема з фіксованою ставкою для фермерів**

Відповідно до директиви щодо ПДВ, країни ЄС мають право застосовувати спеціальну схему, що передбачає відшкодування вхідного ПДВ за фіксованою ставкою фермерам, що не є платниками ПДВ. Зокрема Директива (у Главі 2 Розділу XII) передбачає спеціальну схему ПДВ для фермерів, що може застосовуватись країнами-членами – *спеціальна схема з фіксованою ставкою для фермерів*. Ця схема впроваджена для того, щоб відшкодувати ПДВ, стягнений з товарів та послуг, що купуються фермерами-учасниками схеми. Вона допомагає дрібними фермерам, що не можуть виконати вимоги, передбачені стандартною системою ПДВ. Для цілей ПДВ фермер визначений, як особа, що займається діяльністю зі сільськогосподарського виробництва передбаченою в Додатку VII до Директиви (див. додаток 2 до цієї роботи).

В рамках цієї схеми країни ЄС можуть встановлювати фіксовані норми компенсації, що повинні обчислюватись на основі макроекономічної статистики лише по фермерах на фіксованій ставці за попередні три роки. Фіксовані норми компенсації по-

---

<sup>5</sup> *Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU-27 Member States. Final Report.* TAXUD/2012/DE/316, FWC No. TAXUD/2010/CC/104, CASE and CPB Netherlands Bureau for Economic Policy Analysis, Warsaw, July 2013.

<sup>6</sup> *Tax reforms in EU Member States. Tax policy challenges for economic growth and fiscal sustainability.* 2012 Report. Working Paper N.34 – 2012, Directorate General for Taxation and Customs Union, Directorate General for Economic and Financial Affairs.

винні застосовуватись до цін без ПДВ. Компенсація повинна (приблизно) дорівнювати ПДВ на вхідні товари.<sup>7</sup> Така компенсація може виплачуватись або споживачем або державою. Якщо споживач продукції фермера – платник ПДВ сплачує компенсацію фермеру, він має право зменшити обсяг податкового зобов'язання з ПДВ на відповідну суму.

Відповідно до директиви фермер не зобов'язаний реєструватись як платник ПДВ і виписувати накладні. ПДВ на покупки компенсується надбавкою, що сплачують замовники-платники ПДВ. Однак кожна країна ЄС може виключити з схеми з фіксованою ставкою окремі категорії фермерів, як-от фермери для яких застосування звичайного режиму ПДВ або спрощених адміністративних процедур скоріш за все не буде пов'язане з адміністративними складнощами.

Європейська комісія відповідає за моніторинг використання схем з фіксованою ставкою відшкодування для фермерів.

---

<sup>7</sup> Якщо країни встановлюють ставку компенсації (визначену як частку від обсягу продажів фермера) меншу, ніж ПДВ сплачений фермером при покупці товарів та послуг, фермер, як правило, обрати стандартне оподаткування ПДВ.

### **Вставка. Фермери на фіксованій ставці: Ірландія**

Для цілей оподаткування ПДВ фермер це особа, яка займається хоча б одним з видів сільськогосподарської діяльності в країні [Ірландії] згаданих в Додатку (див. додаток 2 до цієї роботи), що постачає виключно одне або обидва з наступного:

- сільськогосподарську продукцію (крім сперми биків та саджанців)
- сільськогосподарські послуги (крім контрактних послуг фермерам),

де поставки складаються виключно з сільськогосподарської продукції та/або сільськогосподарських послуг та товарів і послуг з наступних позицій:

- Машини та обладнання, що використовуються для фермерської діяльності
- Послуги по тренуванню скакових коней, за якими річна реалізація не перевищує і навряд чи перевищить 37500 євро;
- Товари, інші ніж згадано вище, за якими річна реалізація не перевищує і навряд чи перевищить 75000 євро або послуги, інші ніж згадано вище, за якими річна реалізація не перевищує і навряд чи перевищить 37500 євро.

В цілому це означає, що фермери, що займаються передбаченими в переліку видами сільськогосподарської діяльності, і продають несільськогосподарських товарів та послуг не більше ніж на певну суму, можуть прийняти участь в схемі з фіксованою ставкою і, таким чином, не реєструватись як платники ПДВ. Однак, такий фермер може добровільно зареєструватись для сплати ПДВ.

Для відшкодування ПДВ, сплачений за поставки товарів та послуг, фермер має право на надбавку за фіксованою ставкою (наразі 5,2%) до цін, за якими він поставляє сільськогосподарську продукцію або послуги зареєстрованим платникам ПДВ включаючи магазини, сільськогосподарські кооперативи та м'ясопереробні фабрики. Фермер на фіксованій ставці також може отримати відшкодування ПДВ сплаченого ним за будівництво, розширення, зміни або реконструкції будівель ферми та осушення землі у Відділі відшкодування ПДВ (неплатникам).

Джерело: *Farmers & Intra-EU Transactions*,  
<http://www.revenue.ie/en/tax/vat/leaflets/farmers.html>

Серед країн, які застосовують схеми з фіксованою ставкою для фермерів, - Німеччина, Франція, Італія, Ірландія та Нідерланди, які є важливими сільськогосподарськими виробниками. Однак частка фермерів, що використовують такі схеми, за-

лежить від встановленої фіксованої ставки відшкодування та визначеного максимального розміру обороту.

### **2.3 Зменшені ставки ПДВ для товарів, пов'язаних з сільським господарством**

Багато країн ЄС встановили зменшені ставки ПДВ для продуктів сільського господарства і продуктів харчування (див. дані про ставки ПДВ для товарів, пов'язаних з сільським господарством в Додатку 3). Така політика пояснюється зусиллями країн стимулювати споживання продуктів харчування, що є більш конкурентними завдяки зниженій ставці ПДВ. Збільшене споживання стимулює виробництво і зайнятість, що завжди є пріоритетними в економічній та соціальній політиці.

Для стимулювання модернізації сільського господарства деякі країни встановили зменшені ставки ПДВ для сільськогосподарських машин та обладнання.<sup>8</sup> Таке рішення є досить суперечливим, оскільки багато видів машин мають не лише сільськогосподарське призначення і тому можна очікувати певні обсяги шахрайства.

В цілому старі країни-члени ЄС в плані оподаткування ПДВ переважно розглядають фермерів на рівні з іншими зареєстрованими підприємствами зі спрощеннями та винятками для малого бізнесу. Водночас державна допомога сільськогосподарським виробникам надається іншими засобами в рамках Спільної сільськогосподарської політики

### **2.4 Підсумки**

В цілому, міжнародний досвід показує, що існує кілька підходів до оподаткування сільського господарства податком на додану вартість. Деякі країни оподатковують сільськогосподарських виробників на загальних підставах із можливим застосуванням спрощеного режиму або звільнення від оподаткування для малого бізнесу, а інші оподатковують таких виробників за спеціальними схемами. Однак, реєстрація

---

<sup>8</sup> Зокрема в Португалії застосовується ставка ПДВ 13% до сільськогосподарських інструментів та приладдя, мобільних зерносушарок/силосів, тракторів, насосів та інших машин призначених виключно або переважно для цілей сільського господарства, розведення тварин або лісівництва.



та відшкодування ПДВ видаються необхідними за наявності одної з наступних умов у країні:<sup>9</sup>

- "якщо продукція певного сектору – це значний експортний продукт, максимально повне відшкодування ПДВ на вхідні продукти необхідне для збереження конкурентоздатності; це може бути досягнуто лише через реєстрацію та відшкодування ПДВ сплаченого на попередньому етапі виробничого ланцюга;
- Спеціальні схеми не забезпечать рівних умов для виробників, якщо витрати на корми, насіння, добрива, пестициди, машини та обладнання – це важлива складова загальних витрат ферми, і якщо співвідношення витрат/випуску значно відрізняються для різних учасників ринку;
- Якщо кооперативи по маркетингу та збуту грають значну роль в продажі продуктів ферми та покупці основних поставок, вони повинні інтегруватись в систему ПДВ

Досвід ЄС свідчить, що більшість країн-членів інтегрували сільське господарство до загального режиму оподаткування ПДВ. Водночас спеціальні правила оподаткування запроваджено в багатьох країнах для малих фермерів особливо з огляду важливості для них спрощених правил оподаткування. Зокрема, запроваджено схему з фіксованою ставкою, яка часто є не дуже вигідною для великих підприємств та підприємств, які здійснюють інвестиції у великі проекти. Частою є практика запровадження зменшених ставок ПДВ для сільськогосподарських та продовольчих товарів для стимулювання їх більшого споживання.

Треба зауважити, що спеціальні режими ПДВ не розглядаються в ЄС як частина державної допомоги. Натомість сільському господарству надається пряма фіскальна підтримка через масштабні заходи Спільної сільськогосподарської продукції.<sup>10</sup>

---

<sup>9</sup> Цитується з *Value-Added Taxes in Central and Eastern European Countries. A Comparative Survey and Evaluation*. p. 120, OECD, European Union. Publication Date: 09 Oct 1998.

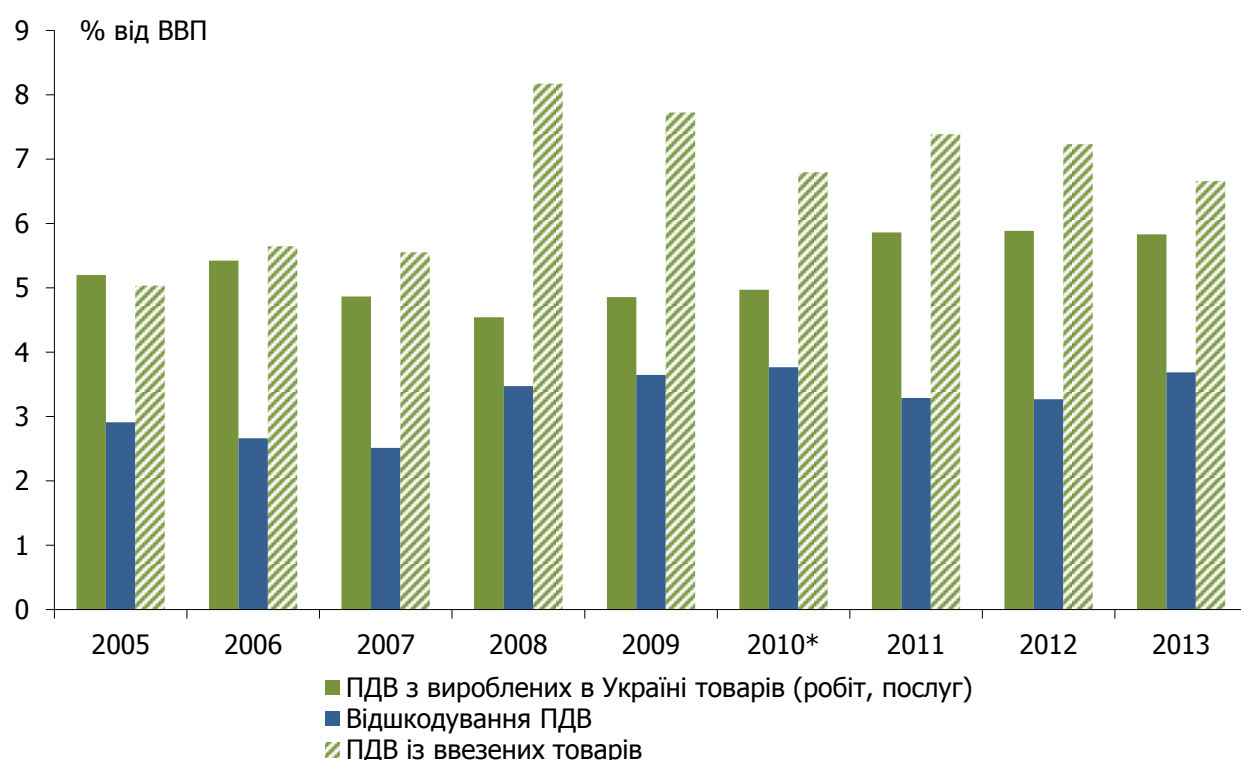
<sup>10</sup> [http://ec.europa.eu/agriculture/statistics/index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/agriculture/statistics/index_en.htm)

### 3 ПДВ в Україні: загальна система оподаткування

#### 3.1 ПДВ: регулювання та проблеми

ПДВ був впроваджений в Україні у 1992 році і замінив податок з обороту радянського типу. Запроваджений з початку закон переважно слідував європейській практиці.<sup>11</sup> Цей податок став важливим для української економіки оскільки він формує близько третини доходів консолідованого бюджету та перерозподіляє майже 10% ВВП.

**Рисунок 2: Доходи від ПДВ в Україні в 2005-2013 роках**



Джерела: Держказначейство, Держстат

В Україні застосовується кілька ставок ПДВ:<sup>12</sup>

1) Стандартна ставка на рівні 20%,<sup>13</sup>

<sup>11</sup> ПДВ було запроваджено відповідно до Закону України (від 20 грудня 1991 року) зі ставкою 28%, який було через різ замінено Декретом Кабінету Міністрів (№ 14-92 від 26 грудня 1992 р.), в якому ставку ПДВ було знижено до 20%. Його замінив новий Закон України в 1997 році (№ 168/97-ВР від 3 квітня 1997 р.). Зараз ПДВ врегульовано в Розділі V Податкового кодексу (№ 2755-VI від 2 грудня 2010 року).

<sup>12</sup> Розділ V Податкового кодексу (№ 2755-VI від 2 грудня 2010 року).

- 2) 0%,
- 3) 7% на лікарські засоби та медичні вироби (впроваджено в 2014 році).
- 4) До того ж ряд товарів та послуг звільняється від ПДВ (без права отримання відшкодування на сплачений ПДВ).

Як і у всіх країнах, де діє ПДВ, експорт оподатковується за ставкою 0% з правом відшкодування сплаченого ПДВ для уникнення подвійного оподаткування експортерів. Однак отримання такого відшкодування вчасно і в повному обсязі залишається традиційною проблемою, що формує додаткові витрати для експортерів та зменшує їх конкурентоздатність.<sup>14</sup> Для вирішення цієї проблеми в березні 2011 році було впроваджено автоматичний режим відшкодування ПДВ. Однак до кінця 2013 року лише 40% відшкодування проводилось автоматично. Цей механізм не запобіг формуванню заборгованості за відшкодування ПДВ через високий фіскальний розрив.

Водночас, адміністрування ПДВ сприймається як дороге та складне, що робить діяльність компаній дорожчою. Досвід показує, що ПДВ вразливий до шахрайства та ухилення від податків, що підриває доходи бюджету. Основні причини для цього, показує міжнародна практика:<sup>15</sup>

- Не реєстрація як платник ПДВ.
- Пред'явлення заявок на відшкодування ПДВ, сплаченого за товари, на які не поширюється податковий кредит, наприклад автомобіль що не використовується у виробничій діяльності.
- Заниження виручки.
- Завищення сум заявлених на відшкодування ПДВ, сплаченого за товари/послуги, вартість яких відноситься до валових витрат.
- Віднесення до податкового кредиту сум податку, сплаченого за товари/послуги, що входять до валових витрат, проте використовуються для виробництва

---

<sup>13</sup> Раніше існувала норма про зменшення ставки стандартної ставки ПДВ до 17% з 2014 року. Однак це рішення було скасоване через високий фіскальний тиск.

<sup>14</sup> Див: *Проблема заборгованості з відшкодування ПДВ: в пошуках сталого рішення у майбутньому*. 2010 BE Berlin Economics.

[http://www.ier.com.ua/files/publications/Policy\\_Briefing\\_Series/2010/PB\\_02\\_2010\\_ukr.pdf](http://www.ier.com.ua/files/publications/Policy_Briefing_Series/2010/PB_02_2010_ukr.pdf)

<sup>15</sup> Див Консультативну роботу Т36, *Заміна ПДВ чи краще адміністрування?* Німецька консультативна група і Інститут економічних досліджень та політичних консультацій (ІЕД), 2004.

[http://www.ier.com.ua/files/publications/Policy\\_papers/German\\_advisory\\_group/2004/T36\\_ukr\\_.pdf](http://www.ier.com.ua/files/publications/Policy_papers/German_advisory_group/2004/T36_ukr_.pdf)

товарів, продаж яких звільнено від ПДВ. Це особливо стосується підприємств, що продають звільнені та не звільнені від ПДВ товари, оскільки не завжди вдається встановити зв'язок між певними витратами та кінцевою продукцією.

- Експортна продукція, на яку введена нульова ставка, повертається на внутрішній ринок. Виробник отримує документи на експорт, вимагає відшкодування, і потім реалізує продукцію всередині країни.
- ПДВ стягується фірмою, яка не сплачує його до бюджету і потім зникає. В Україні такі фірми часто називають "одноденками".

До того ж висока частка тіньової економіки (що за оцінками Міністерства економічного розвитку та торгівлі перевищує 34% від ВВП) означає, що значні обсяги доходів втрачені через ухилення від податків.

Всі ці проблеми призводять до обговорення можливості заміни ПДВ іншим податком (наприклад податком на продажі або з обороту), що оцінюється як неефективний та невиправданий.<sup>16</sup> Тому Уряду України потрібно покращити адміністрування ПДВ та вчасно відшкодовувати ПДВ, що повинно покращити ділове середовище.

### **3.2 Міжнародні зобов'язання України**

Відповідно до зобов'язань в рамках СОТ Україна зобов'язана забезпечити рівне ставлення до українських компаній та імпортерів щодо оподаткування.

Угода про асоціацію з ЄС<sup>17</sup> передбачає зобов'язання України гармонізувати податкове законодавство. Українські норми щодо ПДВ повинні відповідати насамперед директиві Ради ЄС № 2006/112/ЄС. Протягом п'ятирічного перехідного періоду впровадження Угоди про асоціацію (тобто до 2020 року) законодавство з питань ПДВ повинно бути гармонізовано із нормами ЄС, зокрема, щодо спеціальних схем

---

<sup>16</sup> О.Бетлій, Р.Джуччі, Р.Кірхнер. *ПДВ в Україні: чи спрацює інший непрямий податок краще?* Серія консультативних робіт [PP/02/2013], IER/GAG. [http://www.ier.com.ua/files/publications/Policy\\_papers/German\\_advisory\\_group/2013/PP\\_02\\_2013\\_u\\_kr.pdf](http://www.ier.com.ua/files/publications/Policy_papers/German_advisory_group/2013/PP_02_2013_u_kr.pdf)

<sup>17</sup> Ст. 353 та Додаток XXVIII до Глави 4 «Оподаткування» Розділу V: «Економічна та галузева співпраця», Угоди про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/file/text/26/f431629n31.zip>

оподаткування. Уряд також повинен намагатись забезпечити повне і вчасне відшкодування ПДВ.

Одне із зобов'язань Українського уряду в рамках співпраці з МВФ також стосується ПДВ. Програма МВФ, що була започаткована в 2014 році, передбачає зменшення податкових пільг.<sup>18</sup> Зокрема передбачається реформа оподаткування сільського господарства, а саме наближення пільгового режиму ПДВ для сільського господарства ближче до загального режиму ПДВ.

---

<sup>18</sup> Ukraine: First Review Under the Stand-By Arrangement, Requests for Waivers of Nonobservance and Applicability of Performance Criteria, and a Request for Rephrasing of the Arrangement; staff Statement; Press Release; and Statement by the Executive Director for Ukraine. September 02, 2014. <http://www.imf.org/external/pubs/cat/longres.aspx?sk=41878.0>

## 4. ОПОДАТКУВАННЯ СІЛЬСЬКОГО ГОСПОДАРСТВА В УКРАЇНІ

Тоді як в країнах членах ЄС державну допомогу сільському господарству переважно надають у вигляді бюджетної підтримки в рамках Спільної аграрної політики, в Україні державна допомога сектору передусім звужується до фіксованого сільськогосподарського податку та пільг зі сплати ПДВ. Водночас пряма бюджетна підтримка залишається низькою, неефективною та несправедливою.<sup>19</sup>

### 4.1 Підтримка сільського господарства

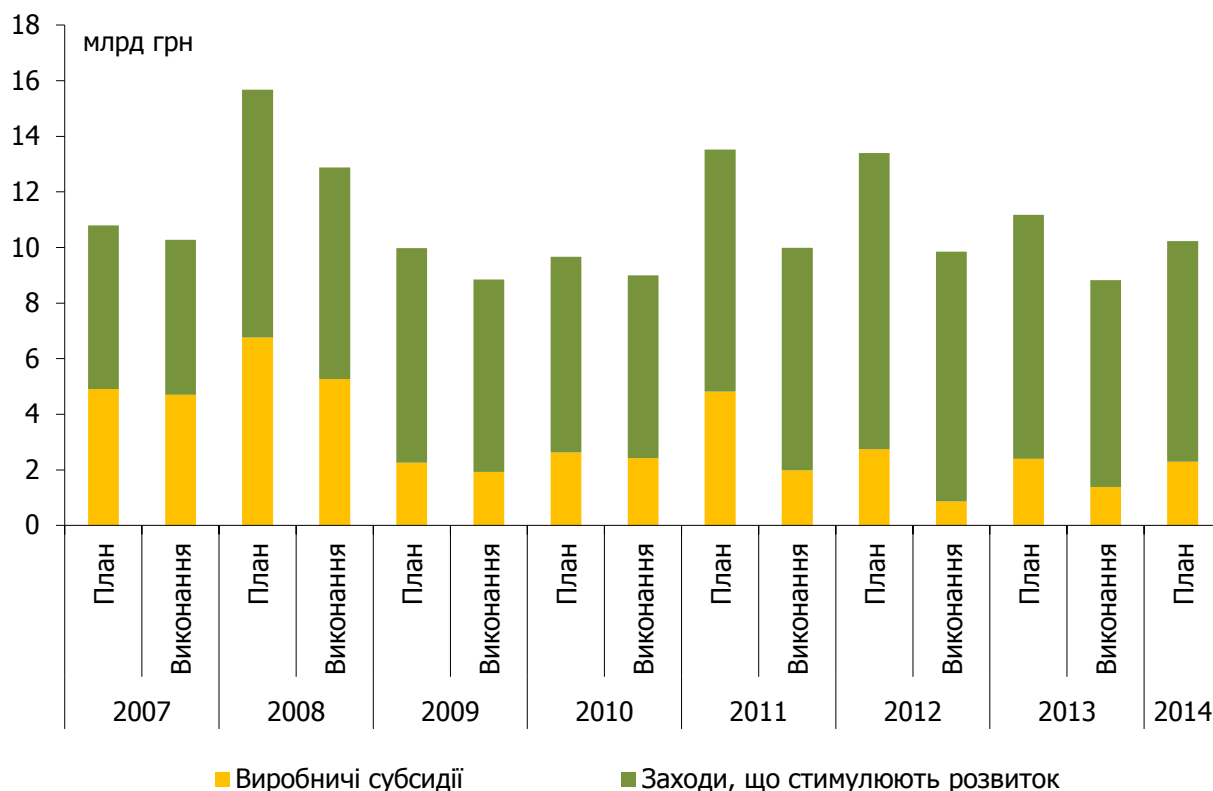
В Україні пряма державна підтримка сільського господарства залишається низькою порівняно із країнами ЄС.<sup>20</sup> Водночас протягом минулих років відбулась позитивна зміна в тенденціях підтримки. Зокрема, збільшилось фінансування заходів, що стимулюють зростання (заходи *зеленої скриньки*), тоді як фінансування виробничих субсидій (*жовта скринька*) знизилось. Серед заходів жовтої скриньки, які розглядають як такі, що спотворюють ринки, більше половини бюджетних видатків припадало на фінансову підтримку (тобто субсидії тваринництву та рослинництву), тоді як решту було надано на підтримку садівництва, виноградарства та хмелярства, а також продовольчу безпеку. Найбільша частка видатків на заходи зеленої скриньки припадало на адміністративні видатки (близько 40%) та освіту (30%). Водночас адміністративні видатки далеко не завжди означають ефективну підтримку сільського господарства, тоді як освіта в сфері сільського господарства потребує реформи, оскільки агробізнес часто наголошує на недостатній кваліфікації випускників, які не мають достатніх навичок для роботи. Профінансовані субсидії традиційно є нижчими за планові показники бюджетної підтримки, що може свідчити про брак пріоритетності розвитку сільського господарства в порядку денному економічної політики.

---

<sup>19</sup> Про це свідчать результати перевірок і аудиту державних програм Рахунковою палатою України, а також відгуки агробізнесу.

<sup>20</sup> За даними ОЕСР державна підтримка сільськогосподарських виробників становить близько 20% від сільськогосподарського виробництва в середньому у країнах ОЕСР (як і в ЄС-27), тоді як залишається нижчою, за 10% в Україні.

**Рисунок 3. Державні видатки в аграрному секторі**



Джерело: Огаренко Ю., Державні витрати в аграрному секторі: пообіцяти ще не означає виконати, Огляд аграрної політики, Випуск №01/2014 Німецько-український агрополітичний діалог, [http://www.apd-ukraine.de/images/APD\\_AFPR\\_01\\_2014\\_ukr.pdf](http://www.apd-ukraine.de/images/APD_AFPR_01_2014_ukr.pdf)

Пряма державна підтримка сільського господарства залишається низькою через високий фіскальний тиск. Крім того, вона є досить несправедливою та неефективною. Недоліки цієї підтримки дещо балансують за рахунок непрямой державної підтримки, яку надають за рахунок спеціальних режимів оподаткування сільськогосподарських компаній:

- Фіксований сільськогосподарський податок (ФСП),<sup>21</sup> який є важливим для сільськогосподарських виробників, оскільки заміняє податок на прибуток підприємств (див. *Додаток 5* для опису ФСП).<sup>22</sup>
- Спеціальний режим ПДВ.<sup>23</sup>

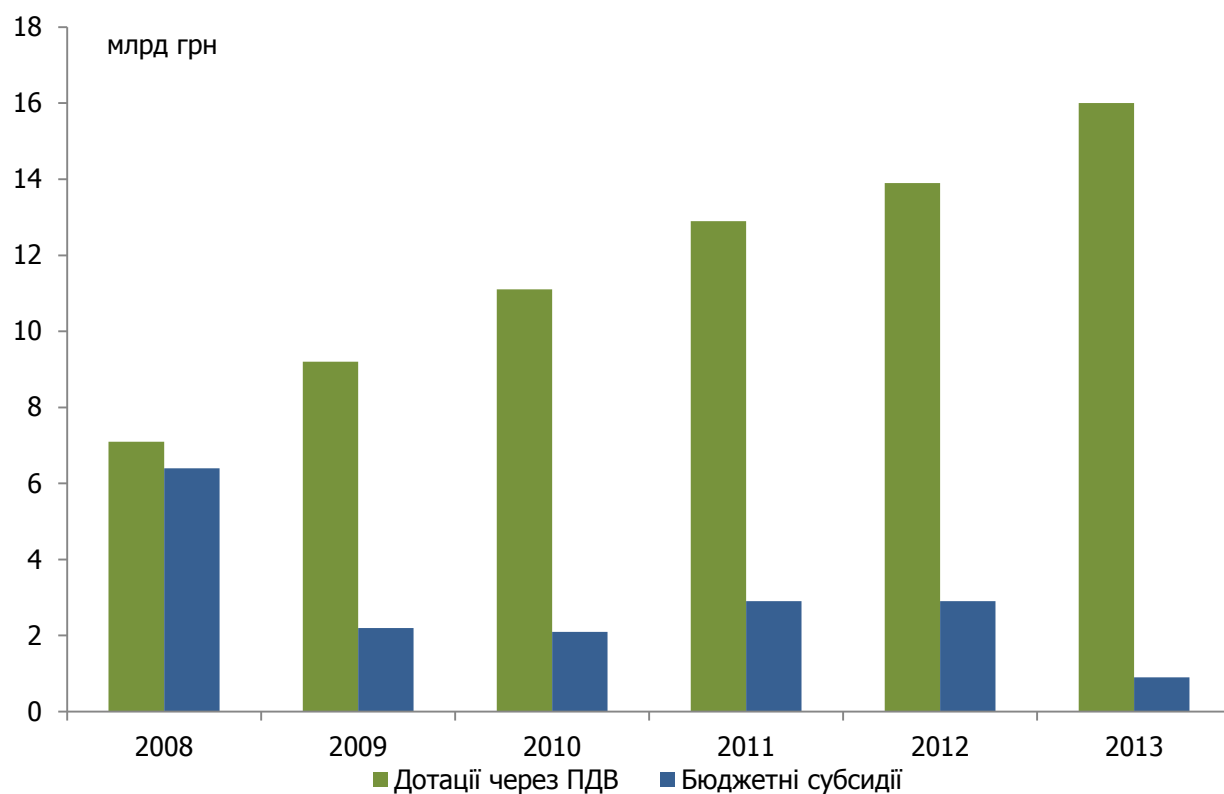
<sup>21</sup> Розділ XIV, Глава 2 Податкового кодексу України (№2755-VI, від 2 грудня 2010 року).

<sup>22</sup> In this paper we do not assess the support of agriculture through FAT. Thus, FAT reform remains out of scope of this paper.

<sup>23</sup> Article 209 (Chapter V) of the Tax Code of Ukraine, (No. 2755-VI, from December 2, 2010)

В номінальному виразі обсяг пільг зріс з 1,5 млрд грн у 2001 році до більше, ніж 18 млрд грн у 2012 році.<sup>24</sup> Водночас частка податкових пільг в сукупному випуску сектору знизилась з 6% у 2001 році до 3% у 2012 році через зміни у застосуванні цих податків,<sup>25</sup> а також зростання сільськогосподарського виробництва.

**Рисунок 4. Державна допомога сільському господарству**



Джерело: Українська аграрна конфедерація

За даними Міністерства аграрної політики та продовольства непряма державна підтримка сільського господарства у формі спеціальних режимів оподаткування становить близько 90% від сукупної державної підтримки підприємствам сектору. У

<sup>24</sup> Продуктивність і ефективність українських сільськогосподарських підприємств (Альфонс Бальман, Джарміла Кьортіс, Тарас Гагалюк, Володимир Лапа, Анна Бондаренко, Карін Катарія, Франциска Шафт), Звіт з аграрної політики APD/APR/06/2013, Київ, грудень 2013 року

<sup>25</sup> Суттєве зменшення переваг від ФСП відбулось у 2005-2010 роках, коли було поступово скасовано сплату внеску на обов'язкове пенсійне страхування у складі ФСП. З 2010 року сільськогосподарські компанії почали сплачувати нарахування на заробітну плату (включно із внеском на пенсійне страхування) на загальних підставах. Це був правильний крок з точки зору соціального захисту працівників, але він збільшив податковий тягар на видатки, пов'язані із оплатою праці, для сільськогосподарських компаній.



2009 та 2013 роках сукупна сума непрямой підтримки через спеціальний режим ПДВ досягнула близько 70 млрд грн, які фактично означають втрачені бюджетні доходи.<sup>26</sup> Водночас ефективність такої підтримки сумнівна (див. оцінку нижче). Тому протягом останніх років уряди намагались ініціювати зміну системи особливо за умов високого фіскального тиску та потреби у фіскальній консолідації.

Відповідно до зобов'язань в рамках СОТ Україна повинна обмежити виробничі субсидії (заходи жовтої скриньки) в сільському господарстві сумою сукупного виміру підтримки (СВП) у 3043,4млн грн. На сьогодні фінансування цих заходів залишається нижчим за цей рівень. Підтримку сільськогосподарських підприємств через спеціальний режим ПДВ<sup>27</sup> не включено в суму СВП сільського господарства, який уряд звітує в СОТ, через застосування критерію *de minimis*.<sup>28</sup>

#### **4.2 Спеціальний режим ПДВ для сільського господарства**

В Статті 209 Податкового кодексу визначено, що сільськогосподарські<sup>29</sup> виробники можуть обрати спеціальний режим оподаткування ПДВ. Відповідно до цього режиму оподаткування отриманий виробниками ПДВ може повністю залишатись в розпорядженні цього підприємства для відшкодування суми податку, сплаченої (нарахованої) постачальнику на вартість виробничих факторів, за рахунок яких сформовано податковий кредит, а за наявності залишку такої суми податку - для інших виробничих цілей.<sup>30</sup> Загальна ставка ПДВ у 20% застосовується для сільськогосподарської продукції (із винятками для певних видів операцій, див. Розділ 3.4).<sup>31</sup>

---

<sup>26</sup> Водночас сума вигод через використання спеціального режиму ПДВ є нижчою, оскільки частина накопиченого ПДВ фактично покриває податковий кредит.

<sup>27</sup> Спеціальний режим ПДВ розглядають як СВП, що не є специфічним для окремого продукту.

<sup>28</sup> За критерієм *de minimis* захід підтримки не включають у СВП, визначений в рамках СОТ, якщо його фінансування становить менше 5% валового сільськогосподарського випуску (або випуску окремих відповідних видів виробництва).

<sup>29</sup> Сільськогосподарські виробники тут включають підприємства, які працюють в сфері сільського та лісового господарства, а також рибальства.

<sup>30</sup> Сільськогосподарські компанії отримати право не перераховувати ПДВ до бюджету з 1999 року.

<sup>31</sup> У 1999-2008 роках застосовувались пільги із сплати ПДВ для виробників молочної та м'ясної продукції у формі нульової ставки.

Спеціальний режим ПДВ може використовуватись сільськогосподарськими підприємствами за таких умов:

- основною діяльністю підприємства є постачання вироблених (наданих) ним сільськогосподарських товарів (послуг) на власних або орендованих основних фондах;
- питома вага вартості сільськогосподарських товарів/послуг підприємства становить не менш як 75% вартості всіх товарів/послуг, поставлених протягом попередніх 12 послідовних звітних податкових періодів сукупно.

Відповідно до Податкового кодексу спеціальний режим оподаткування сільського господарства повинен залишатись чинним до 2018 року. Водночас на сьогодні ведуться дискусії щодо його скасування (див. *Розділ 5*). Тиск щодо зміни системи спричинений дедалі більшим розривом між надходженнями ПДВ до бюджету та відшкодуванням ПДВ сільськогосподарським компаніям. Особливі занепокоєння виникають в роки хороших результатів діяльності сільськогосподарських підприємства через проциклічну природу державної підтримки. В результаті ліпші показники сектору у вимірі випуску та експорту призводять до вищих втрат бюджетних доходів через збільшення державної підтримки сектору.

Водночас наслідки такої підтримки є досить сумнівними, оскільки вона не обов'язково призводить до вищих інвестицій, що було початковою метою спеціального режиму ПДВ. Натомість, стимули інвестувати знижуються, оскільки сільськогосподарські виробники не можуть враховувати податковий кредит з ПДВ у своїх зобов'язаннях і, відповідно, отримувати відшкодування від'ємного сальдо ПДВ.<sup>32</sup> Крім того, як і будь-які пільги спеціальний режим ПДВ також призводить до зловживань з боку великих компаній, які не є типово сільськогосподарськими компаніями (зокрема, підприємства, які мають великі переробні потужності).

У 2010 році сільське господарство було одним із секторів, на який припадало найбільша частка заборгованості із відшкодування ПДВ. Водночас переробники і трейдери переклали вищий ризик, пов'язаний із невідшкодованим ПДВ, на

---

<sup>32</sup> Загальне збільшення інвестицій в сільське господарство, яке відбулось протягом останніх років, навряд чи пояснюється саме спеціальним режимом ПДВ для сільськогосподарських підприємства. Частково їх могло стимулювати запровадження ФСП. Водночас, найвірогідніше, зростання інвестицій спричинене саме потребою модернізувати виробництво на цих підприємствах після років низького фінансування з метою збільшити конкурентоспроможність.

виробників у формі нижчої закупівельної ціни. В результаті закупівельні ціни на зернові були за оцінками на 15-20% нижчими, ніж за умов вчасного і повного відшкодування ПДВ.<sup>33</sup> Нижчі ціни призвели до втрат сільськогосподарських виробників, які майже дорівнювали отриманій через спеціальний режим ПДВ державній підтримці.

Через свою важливість проблема із заборгованістю з відшкодування ПДВ в секторі отримала особливу увагу політиків з огляду на чинний спеціальний режим ПДВ для аграрних компаній. В результаті правила відшкодування ПДВ при виробництві та експорті зернових, які є найбільшою складовою сільськогосподарського експорту, змінювались кілька разів протягом останніх років (див. *Розділ 4.3*).

#### **4.3 Спеціальний режим ПДВ для операцій із зерновими та технічними культурами**

Ставки ПДВ на операції із зерновими змінювались кілька разів протягом останніх років. Зокрема, з липня 2011 року наступні транзакції було звільнено від оподаткування податком на додану вартість:

- постачання на митній території України зернових культур товарних позицій 1001 - 1008 згідно з УКТ ЗЕД (крім позиції 1006 та 1008 10 00 00), крім першого постачання таких зернових культур сільськогосподарськими підприємствами;
- постачання на митній території України технічних культур товарних позицій 1205 і 1206 00 згідно з УКТ ЗЕД, крім першого постачання таких зернових та технічних культур сільськогосподарськими підприємствами.

Експорт цих зернових та технічних культур також звільняється від оподаткування податком на додану вартість. В результаті ПДВ на експорт зернових не відшкодовують, що призводить до сукупного зниження закупівельної ціни на понад 9 млрд грн.<sup>34</sup> Звільнення експорту від оподаткування ПДВ було пояснено спробою

---

<sup>33</sup> Див: *Проблема заборгованості з відшкодування ПДВ: в пошуках сталого рішення у майбутньому*. 2010 BE Berlin Economics.

[http://www.ier.com.ua/files/publications/Policy\\_Briefing\\_Series/2010/PB\\_02\\_2010\\_ukr.pdf](http://www.ier.com.ua/files/publications/Policy_Briefing_Series/2010/PB_02_2010_ukr.pdf)

<sup>34</sup> *Продуктивність і ефективність українських сільськогосподарських підприємств* (Альфонс Бальман, Джарміла Кьортіс, Тарас Гагалюк, Володимир Лапа, Анна Бондаренко, Карін Катарія, Франциска Шафт), Звіт з аграрної політики APD/APR/06/2013, Київ, грудень 2013 року

уряду вирішити проблему із високою заборгованістю із відшкодування ПДВ зернотрейдерам на фоні високих цін на світовому ринку та високого фіскального тиску.

Лише на початку 2014 року ці винятки було частково переглянуто. Зокрема, винятки було зроблено для постачання зернових сільськогосподарськими підприємствами - виробниками таких зернових та технічних культур, вирощених на землях сільськогосподарського призначення, які перебувають у їх власності. Нульову ставку ПДВ на вивезення зерна, а отже і право отримати відшкодування ПДВ, отримали лише сільськогосподарські компанії, які виростили їх на власній землі. Це положення не торкнулось багатьох компаній, оскільки більшість аграрних компаній орендують землю. Для врахування цього регулювання було частково переглянуто з серпня 2014 року, коли його дію було розширено на виробників, які вирощують зернові та технічні культури на орендованих землях.

Разом з тим, це регулювання створює більш сприятливі умови для сільськогосподарських виробників та усуває надмірну кількість посередників на ринку зерна. З іншого боку, не всі виробники мають потужності вийти на зовнішній ринок без відомих зернотрейдерів.<sup>35</sup> В результаті вони надалі будуть страждати від нижчих цін, які їм сплачують зернотрейдери, оскільки не мають права на відшкодування ПДВ.

Відповідно до чинного законодавства відповідне положення щодо оподаткування ПДВ операцій з постачання зернових та технічних культур буде чинним до кінця 2014 року. Його, ймовірно, залишать чинним і у 2015 році, що було передбачено в поданому урядом до парламенту законопроекті змін до Податкового кодексу.

В цілому, звільнення експорту зернових та технічних культур із оподаткування ПДВ передусім пояснюють браком коштів на відшкодування ПДВ експортерам, спеціальним режимом ПДВ для сільськогосподарських підприємств, а також зловживаннями з боку експортерів. Жодне з цих пояснень не можна розглядати як достатнє обґрунтування таких звільнень, оскільки ці питання можна вирішити інакше за рахунок вдосконалення податкового адміністрування та фіскальної консолідації.

---

<sup>35</sup> 25% сільськогосподарських підприємств експортують свою продукцію самостійно. Решту експорту здійснюють трейдери.

#### **4.4 Спеціальний режим ПДВ для виробників молока та м'яса**

У 1998 році було запроваджено спеціальний режим ПДВ для виробників молока та м'яса. Його метою було забезпечити вчасне надання субсидій виробникам продукції тваринництва. Відповідно до цього регулювання переробники молока та м'яса спрямовували суми ПДВ на спеціальні (не бюджетні) рахунки і ці суми було використано як субсидії постачальникам молока та м'яса. Лише безпосередні постачальники молока і м'яса могли отримувати відповідні субсидії, які повинні були використовувати для розвитку тваринництва. Водночас контроль за використанням цих субсидій не дуже ретельний.

У 2010 та 2011 році переробники молока та м'яса сплачували ПДВ до спеціального фонду Державного бюджету. Потім виробники молока та м'яса мали право отримати допомогу з бюджету – а не безпосередньо від переробників, як раніше – у формі субсидій «на одну голову худоби» (з квітня 2011 року – на кілограм).

З 2012 року систему було частково змінено для переробників молока та м'яса, оскільки вони спрямовували ПДВ частково до спеціального фонду Державного бюджету, а частково на спеціальні рахунки (частка ПДВ, яку підприємства сплачують до спеціального фонду Державного бюджету було визначено у 20% у 2012 році, 40% у 2013 році та 50% у 2014 році). ПДВ, перерахований до спеціального фонду бюджету призначені для фінансування заходів в рамках державної програми підтримки тваринництва. Як і раніше, суми ПДВ, накопичені на спеціальних не бюджетних рахунках переробників молока та м'яса, можуть використовуватись виключно для виплати сільськогосподарським товаровиробникам компенсації за продані ними молоко і м'ясо в живій вазі. Прямий перерахунок компенсації переробниками виробникам молока та м'яса було знову запроваджено через необхідність вчасної підтримки виробників за часів високого фіскального тиску. З 2015 року переробники молока та м'яса будуть знову зобов'язані повністю перераховувати ПДВ до спеціального фонду Державного бюджету.

## 4.5 Підсумки

Державна підтримка сільськогосподарських виробників переважно базується на непрямій підтримці за рахунок спеціальних режимів оподаткування та пільг: ФСП та спеціальний режим ПДВ. Зокрема, сільськогосподарські компанії мають право спрямовувати ПДВ на спеціальні рахунки (замість сплати ПДВ до бюджету) та використовувати накопичені суми для відшкодування податкового кредиту та фінансування інших виробничих цілей. Така система підтримки пояснюється браком фінансування для прямої державної підтримки, а також припущенням, що сільське господарство не можна оподатковувати за загальними правилами. Крім того, уряд не забезпечує вчасне і повне фінансування відшкодування ПДВ на експорт, що створює додатковий тиск на сільськогосподарських виробників через нижчі закупівельні ціни. Водночас така система не є справедливою та ефективною. За часів хороших показників сільського господарства вона створює додатковий бюджетний тиск та робить всю систему підтримки нестійкою. Система також створює гірші умови для діяльності сільськогосподарських підприємств, які роблять вищі інвестиції, оскільки вони не можуть отримати відшкодування від'ємного сальдо ПДВ.<sup>36</sup>

Водночас чинний спеціальний режим ПДВ для сільськогосподарських компаній має перевагу у вигляді спрощеного податкового адміністрування. За оцінками Українського клубу аграрного бізнесу податкові пільги сільськогосподарським компаніям (разом ФСП та спеціальний режим ПДВ) забезпечують близько 50% прибутковості компаній.

Можливі зміни оподаткування сільського господарства можуть мати неминучі результати. Зокрема, за оцінками асоціацій агробізнесу сільськогосподарське виробництво може скоротитись. Водночас високий податковий тиск вимагає додаткових заходів із фіскальної консолідації, одним із яких є зниження податкових пільг, зокрема, сільському господарству. Вирішення цієї проблеми не легке, але повинне бути знайдене.

---

<sup>36</sup> Протягом років інвестиції в сільське господарство зростали частково за рахунок спеціальних правил оподаткування (ФСП та спеціальний режим ПДВ). Іншою важливою причиною зростання інвестицій в сектор були збільшення попиту на сільськогосподарську продукцію на внутрішньому та зовнішньому ринках і сприятлива зовнішня кон'юнктура. Зношені основні фонди вимагали негайних інвестицій в модернізацію, щоб конкурувати на ринку. Крім того, варто враховувати низьку статистичну базу при аналізі тенденцій в здійсненні інвестицій.

## **5 Ініціативи щодо зміни ПДВ для сільського господарства**

### **5.1 Наміри уряду щодо зміни спеціального режиму ПДВ для сільського господарства**

Посадовці Міністерства аграрної політики та продовольства нещодавно наголосили на необхідності зберегти спеціальний режим оподаткування сільського господарства, який, на їхню думку, є заходом ефективної державної допомоги, що допомагає сектору розвиватись. Прем'єр-міністр Арсеній Яценюк наприкінці жовтня також підкреслив, що спеціальний режим ПДВ є важливим для підтримки сільськогосподарських виробників і тому повинен залишитись чинним до 2015 року. Водночас він запропонував замінити цей режим прямими бюджетними трансфертами після 2015 року.

Відповідно до поданого урядом у вересні 2014 року законопроекту про внесення змін до Податкового кодексу, спеціальний режим ПДВ для сільського господарства повинен залишитись чинним у 2015 році, тоді як фіксований сільськогосподарський податок буде трансформовано в єдиний податок (без великих змін у застосуванні).

### **5.2 Погляд бізнесу**

Бізнес розглядає спеціальний режим ПДВ для сільського господарства (разом із ФСП) як єдину систему державної підтримки в Україні з огляду на недостатню пряму бюджетну підтримку. Отже, аграрні підприємства переважно пропонують залишити чинними спеціальний режим ПДВ та ФСП принаймні до 2018 року.<sup>37</sup> Водночас вони наголошують на важливості забезпечення автоматичного відшкодування ПДВ при експорті сільськогосподарської продукції.

Одна з ідей, яку нещодавно обговорювали і яку підтримують зернотрейдери, полягає в заміні спеціального режиму ПДВ за рахунок запровадження зворотного методу нарахування ПДВ. Відповідно до цієї ідеї ПДВ не буде нараховано до етапу продажу переробленої сільськогосподарської продукції кінцевому споживачу.<sup>38</sup> Хоча ця система буде сприятливою для експортерів (оскільки усуває проблему із

---

<sup>37</sup> [http://www.ucab.ua/ua/pres\\_sluzhba/blog/lissitsa\\_aleks\\_mikolayovich/agrarniy\\_poryadok\\_denniy\\_dlya\\_novoi\\_koalitsii\\_ta\\_uryadu\\_vid\\_asotsiatsii\\_ukrainskiy\\_klub\\_agrarnogo\\_biznesu/](http://www.ucab.ua/ua/pres_sluzhba/blog/lissitsa_aleks_mikolayovich/agrarniy_poryadok_denniy_dlya_novoi_koalitsii_ta_uryadu_vid_asotsiatsii_ukrainskiy_klub_agrarnogo_biznesu/)

<sup>38</sup> В цьому випадку ПДВ переважно працюватиме як податок на продаж із всіма недоліками останнього.

заборгованістю з відшкодування ПДВ), вона матиме сумнівні вигоди для сільськогосподарських підприємств, які втратять підтримку, отриману у формі спеціального режиму ПДВ, а також не отримуватимуть ПДВ для покриття податкового кредиту.

### **5.3 Дискусія щодо можливих змін спеціального режиму ПДВ**

Протягом років було обговорено різноманітні ідеї щодо оподаткування сільського господарства. Зокрема, в квітні 2014 року Міністерство фінансів запропонувало до дискусії кілька варіантів майбутньої реформи ПДВ для сільського господарства:<sup>39</sup>

- оподаткування ПДВ на загальних підставах за ставкою 20% з відповідним бюджетним відшкодуванням у разі від'ємної різниці між податковим зобов'язанням та податковим кредитом (надалі *від'ємне сальдо ПДВ*) та сплатою додатної різниці до бюджету.
- збереження спеціального режиму оподаткування ПДВ з розділенням сум накопичення: частину спрямовувати до спеціального фонду держбюджету, а решту - на спеціальні рахунки.
- збереження спеціального режиму оподаткування ПДВ з одночасним зниженням ставок ПДВ для сільського господарства до 11% (для лісового господарства та рибальства до 9%).<sup>40</sup>
- оподаткування ПДВ великих сільськогосподарських підприємств на загальних підставах (ставка 20%) та збереження спеціального режиму оподаткування ПДВ для малих та середніх підприємств.

Ці зміни обговорювали в рамках заходів із фіскальної консолідації. Всі запропоновані варіанти реформи мають як переваги, так і недоліки.

---

<sup>39</sup> Копія відповідного листа Міністерства Фінансів є доступною за посиланням: <http://agroconf.org/content/agrosektor-listu-minfinu-pro-pdv-pilgi-prisvyachuietsya>

<sup>40</sup> Протягом останніх років також обговорювали інші ставки (зокрема, 5% та 7% на всю сільськогосподарську продукцію).



**Таблиця 1: Варіанти реформи ПДВ для сільського господарства**

Варіант	Переваги	Недоліки
Незмінна система ( <i>status quo</i> )	- відоме регулювання	- суперечить зобов'язанням, взятим в рамках Програми МВФ - гірше ставлення до компаній, які здійснюють більші інвестиції - зловживання
Оподаткування ПДВ сільськогосподарських компаній на загальних підставах за ставкою 20% (із відшкодуванням від'ємного сальдо ПДВ)	- поліпшення фінансового стану компаній завдяки вищим закупівельним цінам <sup>1</sup> (за умови вчасного і повного відшкодування ПДВ) <sup>2</sup> - відповідає програмі МВФ - законодавство ближче до норм ЄС - відповідає точці зору, що всі сектори економіки повинні підлягати однаковим умовам, що забезпечує оптимальні умови розміщення капіталу <sup>4</sup> - збільшення фіскальної стійкості	- зниження державної підтримки сільськогосподарським компаніям може знизити конкурентоспроможність українського агробізнесу ( <i>якщо не буде підвищено розмір і ефективність прямої бюджетної підтримки</i> ) <sup>3</sup> - вимагає додаткового податкового адміністрування, а також професійного бухгалтерського обліку для малих компаній, що збільшує видатки - можливий вищий тиск на бюджет через вищі суми до відшкодування
Оподаткування ПДВ великих сільськогосподарських компаній на загальних підставах за ставкою 20% (із відшкодуванням від'ємного сальдо ПДВ) та спеціальний режим ПДВ для малих і середніх компаній	- поліпшення фінансового стану компаній завдяки вищим закупівельним цінам <sup>1</sup> (за умови вчасного і повного відшкодування ПДВ) <sup>2</sup> - більш справедливе ставлення до компаній, які здійснюють вищі інвестиції (за припущення повного і вчасного відшкодування від'ємного сальдо ПДВ) - відсутність збільшення видатків на бухгалтерський облік для малих і середніх сільськогосподарських компаній - можливе збільшення фіскальної стійкості	- можливий вищий тиск на бюджет через вищі суми до відшкодування - можливі зловживання великими компаніями <sup>5</sup>
Збереження спеціального режиму ПДВ із одночасним зниженням ставки ПДВ для сільськогосподарських підприємств до 11% <sup>6</sup>	- нижча ставка ПДВ сприяє зниженню стимулів до зловживань - більш справедливе ставлення до компаній, які здійснюють вищі інвестиції (за припущення повного і вчасного відшкодування від'ємного сальдо ПДВ) - поліпшення фінансового стану компаній завдяки вищим закупівельним цінам <sup>1</sup> (за умови вчасного і повного	- нижчі ціни на продовольчі товари за припущення повного і вчасного відшкодування ПДВ (хоча в українських реаліях це навряд чи відбудеться) - можливе зниження державної підтримки сільськогосподарських компаній може знизити конкурентоспроможність українського агробізнесу - вищий фіскальний тиск, оскільки сільськогосподарські

Варіант	Переваги	Недоліки
	відшкодування ПДВ) <sup>2</sup>	підприємства надалі сплачуватимуть 20% ПДВ на фактори виробництва, але отримуватимуть ПДВ за нижчою ставкою. В результаті розрив між зобов'язанням ПДВ та податковим кредитом може бути від'ємним. - потребує видатків на професійний бухгалтерський облік для малих компаній
Зміни до чинного спеціального режиму ПДВ, відповідно до яких 50% ПДВ спрямовуватимуть на спеціальні рахунки компаній у банках, а решту до спеціального фонду Державного бюджету	- поліпшення фінансового стану компаній за умови вчасного і повного відшкодування - поліпшення фінансового стану ефективних компаній за рахунок збільшення прямої фіскальної підтримки (за припущення реформи державної допомоги)	- зниження державної підтримки сільськогосподарським компаніям може знизити конкурентоспроможність українського агробізнесу ( <i>якщо не буде підвищено ефективність прямої бюджетної підтримки</i> ) - складний бухгалтерський облік та звітування

Примітки:

- <sup>1</sup> Попередні оцінки свідчать, що виробники зернових культур у 2013 році могли б отримати принаймні 7 млрд грн додаткових доходів лише за рахунок підвищення закупівельних цін на 10-15%.<sup>41</sup>
- <sup>2</sup> За оцінками чисте податкове зобов'язання сільськогосподарських компаній зі сплати ПДВ на рівні 20% може виявитись від'ємним, якщо компанія здійснює великі інвестиційні проекти. Тому, можливість відшкодування від'ємного сальдо ПДВ створить додаткові стимули для інвестицій (яких немає за умов спеціального режиму ПДВ).
- <sup>3</sup> Зниження державної підтримки сільськогосподарських компаній у формі накопичених сум ПДВ за оцінкою буде компенсовано вищими закупівельними цінами. Крім того, фактичні суми підтримки за рахунок спеціального режиму ПДВ є нижчими, ніж звітуються, оскільки компанії за рахунок цих сум покривають також податковий кредит.
- <sup>4</sup> Бюджетні доходи з сільського господарства збільшаться за рахунок зростання сільськогосподарського виробництва та експорту.
- <sup>5</sup> Недолік цієї системи може бути пов'язаний із можливою сегментацією великих компаній на менші, щоб надалі використовувати спеціальний режим ПДВ. Водночас цей ризик є нижчим, ніж може здаватись з першого погляду, оскільки великі компанії потребують фінансування від українських та міжнародних установ та доступу на міжнародний ринок капіталу, що вимагає від них показувати ліпші результати роботи. При цьому, умови доступу до капіталу сприятливіші для великих компаній
- <sup>6</sup> Оцінки свідчать, що при зниженні ставок до 5% та 7% сільськогосподарські виробники матимуть від'ємне сальдо ПДВ, яке уряду треба буде відшкодувати.

<sup>41</sup> According to some estimates this gap in revenues is higher (see: Alfons Balmann, Jarmila Curtiss, Taras Gagalyuk, Vlodymyr Lapa, Anna Bondarenko, Karin Kataria, Franziska Schaft), Agriculture Policy Report APD/APR/06/2013, Kyiv, December 2013)

В цілому, загальна система оподаткування ПДВ великих сільськогосподарських підприємств із можливим збереженням спеціального режиму ПДВ для малих фермерів<sup>42</sup> виглядає найліпшим варіантом реформи. Така реформа за оцінкою призведе до кращого фінансового стану компаній за рахунок вищих закупівельних цін за припущення вчасного та повного відшкодування ПДВ. Це вимагатиме як передумову справедливу пряму бюджетну підтримку, що сприятиме розвитку ефективних сільськогосподарських компаній. Крім того, такий підхід до оподаткування сільськогосподарських виробників також матиме інші позитивні наслідки. Зокрема, запровадження загальної ставки ПДВ, ймовірно, сприятиме збільшенню податкових надходжень від сільського господарства (навіть за припущення повного відшкодування ПДВ). Це, в свою чергу, призведе до такого другорядного впливу, як поліпшення інвестиційного клімату через стабільні та чіткі правила оподаткування та вищі бюджетні інвестиції в інфраструктуру.

#### **5.4 Підсумки**

Державна підтримка сільського господарства у формі спеціального режиму ПДВ передусім спричинена браком фінансування прямої державної підтримки (яка залишається низькою порівняно із країнами ЄС), а також недостатнім фінансуванням для відшкодування ПДВ. Водночас такі аргументи не є стійкими і ґрунтовними. Дослідження ОЕСР свідчить, що сільське господарство варто оподатковувати як звичайний бізнес за умови високої частки сільськогосподарського експорту та високої частки видатків фермерів на фактори виробництва.<sup>43</sup> Зважаючи на переваги і недоліки загальна система ПДВ для великих сільськогосподарських підприємств із спеціальним режимом ПДВ для малих фермерів виглядає першим кращим варіантом реформування.

Зміна режиму ПДВ для сільського господарства потребує впровадження комплексу заходів, і, тому, не може бути впроваджена миттєво. Зокрема уряду потрібно забезпечити вчасне і повне відшкодування ПДВ при експорті, а також від'ємного

---

<sup>42</sup> Зважаючи на зобов'язання України, взяті в рамках підписаної Угоди про асоціацію з ЄС, уряду варто зробити наявний спеціальний режим ПДВ для малих фермерів ближчим до схеми фіксованої ставки..

<sup>43</sup> *Value-Added Taxes in Central and Eastern European Countries. A Comparative Survey and Evaluation.* p. 120, OECD, European Union. Publication Date: 09 Oct 1998.

сальдо ПДВ. Крім того, необхідно знизити корупцію.<sup>44</sup> Податкове адміністрування повинне стати більш прозорим та справедливим. Пряма бюджетна підтримка має також бути справедливою та прозорою та надаватись ефективним компаніям.

---

<sup>44</sup> Україна посіла 144 місце з 177 країн за Індексом сприйняття корупції у 2013 році (*Corruption Perceptions Index* вимірює рівень корупції в державному секторі). Джерело: <http://www.transparency.org/cpi2013>

## 6 ОСНОВНІ РЕКОМЕНДАЦІЇ

Майбутнє зростання сільського господарства в Україні, найвірогідніше, буде пов'язано із більшим зовнішнім попитом, що потребує вищі інвестиції в сектор для забезпечення конкурентоспроможності. З огляду на це реформа ПДВ є необхідною для забезпечення зростання сектору.

Зокрема, як свідчать результати дослідження ОЕСР, країни із високим сільськогосподарським експортом повинні оподатковувати сільськогосподарські підприємства ПДВ як звичайний бізнес. Наша оцінка також свідчить, що уряду варто розглянути запровадження ПДВ на загальних підставах для великих сільськогосподарських підприємств із можливим спеціальним режимом оподаткування ПДВ для малих компаній.<sup>45</sup> Водночас спеціальний режим ПДВ повинен бути гармонізований із нормами законодавства ЄС щодо запровадження фіксованої ставки для фермерів.

Запропонована реформа ПДВ підвищить стимули для інвестування, оскільки компанії матимуть право на відшкодування від'ємного сальдо ПДВ. Бюджетні доходи від сільського господарства за оцінкою зростуть, що призведе до зниження фіскального тиску та вищих капітальних видатків на інфраструктуру. Водночас уряд повинен забезпечити вчасне та повне відшкодування від'ємного сальдо ПДВ та відшкодування ПДВ при експорті. В результаті закупівельні ціни за оцінкою зростуть, що поліпшить фінансовий стан компаній. В цілому, уряду варто зважати на те, що проведення реформи не повинне зашкодити подальшому стійкому розвитку сільського господарства.

Для забезпечення очікуваних позитивних результатів реформи ПДВ для сільського господарства уряду необхідно спочатку запровадити більш широкий пакет макроекономічних заходів.

Необхідно завершити впровадження *заходів із фіскальної консолідації*. Лише стійка фіскальна ситуація дозволить уряду вчасно і повністю відшкодувати аграрним підприємствам від'ємне сальдо ПДВ та ПДВ при експорті. В результаті інвестиційна привабливість сектору зросте. Крім того, необхідно поліпшити державне

---

<sup>45</sup> Малі компанії повинні мати право вибрати між спеціальним режимом оподаткування та звичайною системою ПДВ.

управління. Для більшої інвестиційної привабливості сільське господарство, як і інші сектори економіки потребують *прозорого, стабільного та передбачуваного оподаткування*. Варто посилити дотримання податкового законодавства, щоб знизити рівень зловживань. Оскільки корупція призводить до додаткових видатків для сільськогосподарських виробників та експортерів, нагальним є впровадження *ефективних антикорупційних заходів*.

Необхідно *змінити систему державної підтримки сільського господарства*.<sup>46</sup> Зокрема, реформована система державної підтримки повинна забезпечити рівний доступ аграрних підприємств до програм державної підтримки. Варто затвердити чіткий перелік вимог до сільськогосподарських компаній, які надають їм право отримувати державну допомогу. Необхідно також забезпечити публічність і прозорість надання державної допомоги. В цілому, ці зміни означають гармонізацію українського законодавства із нормами ЄС, що є необхідним кроком в рамках впровадження Угоди про асоціацію.

Загальна макроекономічна стабілізація та реформа фінансового сектору також сприятимуть розвитку сільського господарства. Вони сприятимуть можливості компаній отримувати *банківські кредити за нижчими ставками*, що є важливим для фінансування інвестицій.

---

<sup>46</sup> For recommendations to the general system of state aid provision in Ukraine see: Betliy O., Kravchuk V., *Reforming state aid in Ukraine*, Policy paper, No.2, March, 2012, IER.

## ДОДАТКИ

### Додаток 1. Ставки ПДВ у Європейському Союзі у 2014 році

Країна	Базова ставка ПДВ	Знижена ставка
<b>Австрія</b>	20%	10% - продукти харчування, книги, фармацевтична продукція, перевезення пасажирів, газети, відвідування культурних і розважальних заходів, готелі
<b>Бельгія</b>	21%	12% - ресторани 6% - продукти харчування, книги, вода, фармацевтична продукція, медичні засоби, книги, газети, відвідування культурних і розважальних заходів, готелі
<b>Болгарія</b>	20%	9% - готелі
<b>Хорватія</b>	25%	13% готелі, газети
<b>Кіпр</b>	19%	9% готелі, ресторани 5% - продукти харчування, книги, фармацевтична продукція, лікарські засоби, перевезення пасажирів, газети, відвідування культурно-розважальних та спортивних заходів
<b>Чехія</b>	21%	15% - продукти харчування, книги, фармацевтична продукція, лікарські засоби, перевезення пасажирів, газети, відвідування культурних, спортивних та розважальних заходів, готелі
<b>Данія</b>	25%	-
<b>Естонія</b>	20%	9% книги, фармацевтична продукція, лікарські засоби
<b>Фінляндія</b>	24%	14% продукти харчування, ресторани. Знижена ставка ПДВ: 10% - книги, фармацевтична продукція, перевезення пасажирів, газети, відвідування культурних, спортивних та розважальних заходів, готелі
<b>Франція</b>	20%	10% фармацевтична продукція, перевезення пасажирів, відвідування культурних, спортивних та розважальних заходів, готелі, житло (проживання), ресторани 5,5% - лікарські засоби, харчові продукти, електронні книги,

Країна	Базова ставка ПДВ	Знижена ставка
Німеччина	19%	<p>книги 2,1%, - газети, фармацевтична продукція</p> <p>7% - продукти харчування, книги, лікарські засоби, перевезення пасажирів, газети, відвідування культурних і розважальних заходів, готелі.</p> <p>Існують дві спеціальні ставки за схемою єдиної ставки для фермерів. Ставка 5,5% застосовується для операцій з постачання продукції лісового господарства, яка не належить до лісопильної продукції (наприклад, необрізна дошка). Ставка 10,7% застосовується для операцій з постачання звичайних сільськогосподарських товарів і послуг, а також щодо конкретних поставок лісопилень.</p>
Греція	23%	<p>13% - продукти харчування, фармацевтична продукція, лікарські засоби, відвідування культурних, спортивних та розважальних заходів</p> <p>Знижена ставки ПДВ: 6,5% (станом на січень 2011) - книги, газети, готелі</p>
Угорщина	27%	<p>18% - продукти харчування, готелі.</p> <p>5% - книги, фармацевтична продукція, лікарські засоби</p> <p>З липня 2012 року набули чинності положення щодо запровадження на тимчасовій основі (<i>протягом двох років</i>) зворотного нарахування ПДВ для сектору сільського господарства. Зокрема, продаж та придбання деяких видів сільськогосподарської продукції (кукурудзи, пшениці, насіння ячменю, жита, вівса, соняшника, ріпаку, тритикале та соєвих бобів) стали об'єктом оподаткування ПДВ на основі зворотного нарахування. В результаті цього, на додаток до існуючої (чинної) звітності з</p>



Країна	Базова ставка ПДВ	Знижена ставка
Ірландія	23%	<p>ПДВ, для таких операцій виникли нові спеціальні вимоги щодо звітності, зокрема, щодо дати поставки, проданих чи придбаних обсягів товару (кг), податкової бази в розрізі окремих постачальників/клієнтів, а також відповідно до класифікації товарів згідно митного тарифу. По відношенню до деяких продуктів, наприклад, кукурудзи або насіння соняшнику, що реалізуються в магазинах, необхідно було додатково контролювати операцій суб'єктів, які не є звичайними гравцями сільськогосподарського ринку, враховуючи класифікацію товарів згідно митного тарифу</p> <p>13,5% - лікарські засоби.</p> <p>9% - газети, відвідування культурних, спортивних та розважальних заходів, готелі, ресторани.</p> <p>4,8% - продукти харчування.</p> <p>0% - книги, лікарські засоби, дитячий одяг</p> <p>Існує фіксована ставка для фермерів, яку з 1 січня 2013 року було зменшено з 5,2% до 4,8%</p>
Італія	22%	<p>10% фармацевтична продукція, перевезення пасажирів, відвідування культурних та розважальних заходів, готелі, ресторани</p> <p>4% - продукти харчування, лікарські засоби, книги</p>
Латвія	21%	<p>12% (станом на січень 2011 року) - книги, фармацевтична продукція, лікарські засоби, газети, готелі</p>
Литва	21%	<p>9% -книги</p> <p>5% - фармацевтична продукція, лікарські засоби</p>
Люксембург	15%	<p>6% - велосипеди, побутові послуги</p> <p>3%- продукти харчування, книги, фармацевтична продукція, лікарські засоби, перевезення пасажирів, газети,</p>

<b>Країна</b>	<b>Базова ставка ПДВ</b>	<b>Знижена ставка</b>
<b>Мальта</b>	18%	відвідування культурних, спортивних та розважальних заходів, готелі, ресторани 7% - готелі 5% - книги, лікарські засоби, газети, відвідування культурних заходів 0% - продукти харчування, фармацевтична продукція
<b>Нідерланди</b>	21%	6% - продукти харчування, книги, фармацевтична продукція, лікарські засоби, перевезення пасажирів, відвідування культурних та розважальних заходів, готелі, житло (проживання), продукція/послуги сільського господарства
<b>Польща</b>	23%	8% - фармацевтична продукція, лікарські засоби, перевезення пасажирів, газети, готелі, ресторани, відвідування культурних, спортивних та розважальних заходів; деякі послуги, пов'язані із сільським господарством 5% - продукти харчування
<b>Португалія</b>	23%	3% - продукти харчування, операції з постачання сільськогосподарської продукції. 6% - продукти харчування, книги, фармацевтична продукція, лікарські засоби, газети, готелі, перевезення пасажирів
<b>Румунія</b>	24%	9% - книги, фармацевтична продукція, лікарські засоби, газети, відвідування культурних та розважальних заходів, готелі. Знижена ставка ПДВ: 5% - громадські будівлі
<b>Словаччина</b>	20%	10% - книги, продукти харчування, , фармацевтична продукція, лікарські засоби, відвідування культурних та розважальних заходів
<b>Словенія</b>	22%	9,5% - продукти харчування, книги, фармацевтична продукція, лікарські засоби, газети, відвідування культурних, спортивних та розважальних заходів, готелі;

<b>Країна</b>	<b>Базова ставка ПДВ</b>	<b>Знижена ставка</b>
<b>Іспанія</b>	21%	<p>послуги у сфері сільського господарства, лісництва та рибальства</p> <p>10% - фармацевтична продукція, лікарські засоби, перевезення пасажирів, відвідування культурних, спортивних та розважальних заходів</p> <p>4% - продукти харчування, газети</p>
<b>Швеція</b>	25%	<p>12% - продукти харчування</p> <p>6% - книги</p>
<b>Великобританія</b>	20%	<p>5% - ремонти.</p> <p>0% - продукти харчування, книги, фармацевтична продукція, лікарські засоби, перевезення пасажирів, газети, дитячий одяг</p> <p>Схема з фіксованою ставкою для фермерів дозволяє невеликим фермерам встановлювати націнку у 4% на певні послуги для споживачів, які є платниками ПДВ.</p>

Джерело: <http://www.vatlive.com/vat-rates/european-vat-rates/eu-vat-rates/>,  
<http://www.kpmg.com/global/en/issuesandinsights/articlespublications/vat-gst-essentials/Pages/default.aspx>

## **Додаток 2. Види сільськогосподарської діяльності при оподаткуванні ПДВ**

### **2.1. Сільськогосподарська продукція**

Відповідно до статті 295 та Додатку VII Директиви Ради ЄС № 2006/112/ЄС від 28 листопада 2006 року перелік видів діяльності з виробництва сільськогосподарської продукції включає:

- Рослинництво
  - загальне рослинництво, включаючи виноградарство;
  - вирощування фруктів (у тому числі, маслин) та овочів, квітів та орнаментальних рослин як у відкритому ґрунті, так і під склом;
  - вирощування грибів, пряних рослин, насіння та матеріалів для розведення;
  - діяльність розсадників;
- Тваринництво та розведення
  - тваринництво;
  - птахівництво;
  - кролівництво;
  - бджільництво;
  - розведення шовкопряду;
  - розведення слимаків
- Лісове господарство
- Рибний промисел
  - прісноводне рибальство
  - розведення мідій, устриць та інших молюсків і ракоподібних
  - розведення жаб

У випадку, якщо у процесі переробки (обробки) фермер використовує засоби, які зазвичай застосовуються в сільському господарстві, лісовому господарстві або рибальстві, й одержує товари, виготовлені виключно з власної сільськогосподарської продукції, таку переробка (обробку) також можна розглядати як вид сільськогосподарської діяльності.

## **2.2. Сільськогосподарські послуги**

Відповідно до статті 295 та Додатку VIII Директиви Ради ЄС № 2006/112/ЄС від 28 листопада 2006 року надання сільськогосподарських послуг, що зазвичай є складовою процесу виробництва сільськогосподарської продукції, вважається постачанням сільськогосподарських послуг. Зокрема, до їх переліку входять такі послуги:

- польові роботи, жнива та косіння, пакування, збирання, збір врожаю, сіяння та садження;
- пакування й підготовка для ринку на кшталт сушіння, очищення, подрібнення, дезінфекції та силосування сільськогосподарської продукції;
- зберігання сільськогосподарської продукції;
- догляд за худобою, вирощування та відгодовування;
- надання напрокат, у сільськогосподарських цілях, обладнання, яке зазвичай використовується на сільськогосподарських, лісогосподарських та рибогосподарських підприємствах;
- технічна допомога;
- виведення бур'янів та шкідників, обсіпання та обприскування рослин і землі;
- експлуатація зрошувального та осушувального обладнання;
- обрубання гілок, рубання дерев та інші лісогосподарські послуги.

### Додаток 3. Знижені ставки ПДВ для продовольчих продуктів та факторів виробництва у сільському господарстві

Категорія	BE	BG	CZ	DK	DE	EE	EL	ES	FR	HR	IE	IT	CY	LV	LT	LU	HU	MT	NL	AT	PL	PT	RO	SI	SK	FI	SE	UK
Продовольчі продукти	6	20	15	25	7	20	13	4	5,5	5 <sup>1</sup>	0	4	5 <sup>1</sup>	21	21	3	18 <sup>2</sup> 27	0 <sup>3</sup>	6	10	5	6	9 24	9,5	20	14	12	0
	12				19			10	10	13 <sup>4</sup>	4,5 13,5	10	19	12 <sup>5</sup>							8	13				25	20	
	21							20	20	25	23										23	23						
Фактори виробництва для с/г	6	20	15	25	7	20	13	10	10	25	13,5	4	5	21	21	3	27	18	6	10	5	6	24	9,5	20	24	25	20
	12 21		21						20			10 22	19			15					8 23	13 23				14		
<i>Пестициди та матеріали для захисту рослин</i>	12 <sup>6</sup> 21	20	21	25	19	20	13	10	10	25	23	22	5	21	21	15	27	18	21	20	8	6	24	9,5	20	24	25	20
<i>Добрива</i>	12 <sup>6</sup> 21	20	21	25	19 <sup>7</sup>	20	13	10	10	25	0 <sup>8</sup> 23	4 <sup>9</sup>	5	21	21	3 <sup>10</sup>	27	18	21	10 <sup>11</sup> 20	8	6	24	9,5	20	24	25	20

Джерело: Ставки ПДВ, що застосовуються у країнах-членах ЄС станом на 1 липня 2014 року, taxud.c.1(2014)2276174 – EN

Примітки:

- HR (Хорватія): 5% застосовується щодо: всіх видів хлібу та молока (пастеризованого, гомогенізованого та згущеного молока за виключенням шоколадного молока та молочних продуктів) і замінників грудного молока.
- HU (Угорщина): Станом на 1 липня 2009 року знижена ставка 18% застосовується щодо: молока та молочної продукції (крім грудного молока); ароматизованого молока; і продуктів, що містять зернові, борошно, крохмаль.
- MT(Мальта): Деякі кондитерські вироби - 5%.
- HR (Хорватія): Ставка ПДВ 13% застосовується щодо тваринних або рослинних жирів та олій, білого кристалічного цукру, виготовленого з цукрового буряка і цукрової тростини, а також продуктів харчування для немовлят та оброблених зернових продуктів для немовлят і дітей молодшого віку.
- LV (Латвія): Товари для немовлят
- BE (Бельгія): Знижена ставка на рівні 12% діє лише щодо фітофармацевтичної продукції, затвердженої Міністерством сільського господарства.
- DE (Німеччина): Знижена ставка 7% - на біологічні (не хімічні) добрива.
- IE (Ірландія): 0% - на поставки деяких видів добрив не менше 10 кг в одній упаковці.
- IT (Італія): Знижена ставка в розмірі 4% - щодо організмів, що використовуються в органічному сільському господарстві.
- LU (Люксембург): Знижена ставка на рівні 15% - щодо фітофармацевтичної продукції, що відповідає коду TARIC code 38.08; водночас максимально знижена ставка на рівні 3% діє для добрив під кодами TARIC з 31.01 до 31.05.
- AT (Австрія): знижена ставка на рівні 10% застосовується щодо добрив тваринного або рослинного походження (крім гуано), змішаних або не змішаних разом (але не хімічно оброблених).

#### Додаток 4: Спеціальні режими ПДВ у сільському господарстві (2005 рік)

Країна та податок (ПДВ, якщо не зазначено інше)	Спеціальні схеми (механізми) та процедури	Спеціальні ставки за загальною схемою оподаткування схеми	Примітки
<b>Австрія</b>		Спеціальні режими для сільського та лісового господарства; ставка 10% або 12% для операції BTV (business to business)	В деяких офіційних документах розглядаються як приховані субсидії
<b>Бельгія</b>	Фермери не зобов'язані вести облік ПДВ і отримують одноразову суму як компенсацію. Загальна система оподаткування ПДВ поширюється на компанії, що займаються сільськогосподарською діяльністю (компанії-ферми)		Покупці сільськогосподарської продукції платять ПДВ, але отримують відшкодування від держави
<b>Канада - федеральний податок на товари і послуги, для більшості провінцій</b>		Нульова ставка - на основні матеріали, придбані виключно фермерами. В деяких провінціях діє спеціальний режим оподаткування операцій з продажу	
<b>Данія</b>			Відсутні спеціальні режими оподаткування
<b>Фінляндія</b>		Знижена ставка ПДВ застосовується для продуктів харчування (17% порівняно із загальною - 22%)	
<b>Франція</b>	В залежності від обсягів реалізації у сільському господарстві діють два спеціальні режими оподаткування: (i) RFA (режим remboursement forfaitaire) – фермери платять ПДВ при придбанні матеріалі, але не сплачують його при продажу своїх товарів; одержують фіксоване відшкодування від держави з продажу; (ii) RSA (régime	RSA €, в цілому, загальною системою оподаткування ПДВ	(i) RFA не обов'язково є прибутковим для кожного платника податку за цією схемою, водночас відповідно до офіційних даних на секторальному рівні одержано чистий прибуток (у 2000 році він становив 58 млн євро)

Країна та податок (ПДВ, якщо не зазначено інше)	Спеціальні схеми (механізми) та процедури	Спеціальні ставки за загальною схемою оподаткування схеми	Примітки
	simplifié agricole) – по суті загальна система оподаткування ПДВ		
<b>Німеччина</b>	Існує режим «єдиної ставки» для фермерів; близько 90% підпадають під спрощене оподаткування».		Рівень субсидування за спрощеного системи оподаткування є досить низьким
<b>Ірландія</b>	Якщо обсяги не перевищують граничного значення, фермери можуть оподатковуватись за «єдиною ставкою». Вони можуть стягувати та залишати 4,3% при продажі.	Продукція сільського господарства оподатковується переважно за нульовою ставкою	Вважається, що режим «єдиної ставки» призводить до дещо надмірної компенсації
<b>Італія</b>	Спеціальні режими для дрібних торговців і фермерів		
<b>Корея</b>		Деяке зниження ставок та пільги	Головна мета не створювати перепони для виробництва сільськогосподарської продукції
<b>Нідерланди</b>	«Спеціальний режим у сільському господарстві»; Фермери можуть не нараховувати ПДВ або зменшувати базу оподаткування (вираховувати здійснені платежі). Покупці, що купують продукцію фермерів отримують компенсацію за єдиною ставкою 5,1%.	Більшість сільськогосподарських продуктів оподатковуються за пільговою ставкою (6% порівняно зі звичайною ставкою на рівні 19%)	Реєстрація ПДВ є довольною
<b>Нова Зеландія (податок на товари та послуги)</b>			Оподаткування у сільському господарстві не відрізняється від інших галузей.
<b>Норвегія</b>	Для суб'єктів господарювання, офіційно зайнятих у сільському господарстві, лісовому господарстві та рибарстві	Знижена ставка застосовується щодо продуктів харчування (12% порівняно з 24%).	



Країна та податок (ПДВ, якщо не зазначено інше)	Спеціальні схеми (механізми) та процедури	Спеціальні ставки за загальною схемою оподаткування схеми	Примітки
<b>Словаччина</b>	льстві передбачений довший термін для повернення ПДВ.	Продукти харчування оподатковуються за звичайною ставкою (19%).	Спеціальний режим оподаткування для підприємств сільськогосподарства не передбачено
<b>Іспанія</b>	Спеціальний режим для фермерів – вироблена продукція оподатковуються за ставкою 7%, але вони сплачують за звичайними ставками	Знижена ставка (7% порівняно із загальною 16%) застосовується, зокрема, щодо продуктів харчування та деяких матеріалів, що використовуються в сільському господарстві	Перед інвестуванням можливо вигідно перейти на загальну систему оподаткування ПДВ
<b>Швеція</b>		Знижена ставка застосовується щодо продуктів харчування (12% порівняно із загальною 25%)	
<b>Великобританія</b>	Вибір спрощеної системи оподаткування, як альтернативи сплати ПДВ за загальною системою, можливий для всіх підприємств, які не перевищують граничні значення обсягів для обов'язкової реєстрації ПДВ. Фермери можуть стягувати та залишати 4%.	Нульова ставка ПДВ застосовується майже до всієї сільськогосподарської продукції	Утримуваний 4% збір має компенсувати втрату права на отримання податкового кредиту (з ПДВ). Сума компенсації обмежується.
<b>США – податок з продажу і податок за користування</b>		Деякі товари та послуги, що використовуються у виробництві сільськогосподарської продукції, не обкладаються податком з продажів.	

Джерело: *Taxation and Social Security in Agriculture*, OECD, Publication Date: 16 Nov 2005

## **Додаток 5: Фіксований сільськогосподарський податок**

Фіксований сільськогосподарський податок (ФСП)<sup>47</sup> - податок, який справляється з одиниці земельної площі у відсотках від її нормативно грошової оцінки та сплата якого замінює сплату таких податків і зборів:

- податку на прибуток підприємств;
- земельного податку (крім земельного податку за земельні ділянки, що не використовуються для ведення сільськогосподарського товаровиробництва);
- збору за спеціальне використання води;
- збору за провадження деяких видів підприємницької діяльності (у частині провадження торговельної діяльності).

Всі інші податки і збори сплачуються на загальних підставах, включаючи єдиний соціальний внесок на соціальне страхування.

Передумовами для одержання права на сплату фіксованого сільськогосподарського податку є:

- виробництво сільгосппродукції та/або розведення та виловлення риби в озерах, ставках або водосховищах, переробка цієї продукції на власних або орендованих потужностях, зокрема, на основі власної виробничої сировини на давальницьких умовах;
- використання власних або орендованих сільськогосподарських угідь;
- частка сільськогосподарського товаровиробництва за попередній рік становить не менше 75%. При цьому частка сільськогосподарського виробництва дорівнює частці доходу сільськогосподарського товаровиробника, отриманого від реалізації сільськогосподарської продукції власного виробництва та продуктів її переробки, у загальній сумі його доходу.

Не можуть бути платниками фіксованого сільськогосподарського податку підприємства, які:

- отримали понад 50% доходу від продажу декоративних рослин, диких тварин і птахів, хутряних виробів і хутра (за деякими винятками);

---

<sup>47</sup> Опис взято з *Doing Agribusiness in Ukraine 2013*. Ukrainian Agribusiness Club. Основано на Главі 2, Розділу XIV Податкового Кодексу України (№2755-VI від 2 грудня 2010 року).

- виробляють або продають підакцизні товари (за виключенням продажу виноградних виноматеріалів підприємствами первинного виноробства);
- станом на 1 січня звітного року мають податковий борг, за винятком безнадійного податкового боргу, що виник внаслідок форс-мажорних обставин.

Об'єктом оподаткування фіксованим сільськогосподарським податком є сільгоспу-гіддя, що знаходяться у власності сільськогосподарського товаровиробника, при цьому виділяють наступні типи угідь:

- ріллі;
- сіножаті;
- пасовища;
- багаторічні насадження;
- землі водного фонду (внутрішні водойми, озера, ставки, водосховища).

Базою оподаткування фіксованим сільськогосподарським податком є нормативна грошова оцінка одного гектара сільськогосподарських угідь, проведена станом на 1 липня 1995 року.