

## ПЕРСПЕКТИВЫ ПРИМЕНЕНИЯ РЕЖИМА КОМПЕНСАЦИОННОЙ СТАВКИ НДС В ОТРАСЛИ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННОГО ПРОИЗВОДСТВА УКРАИНЫ\*

Елена Тодоровна ПРОКОПЧУК

кандидат экономических наук, старший преподаватель кафедры финансов, банковского дела и страхования,  
Уманский национальный университет садоводства, Умань, Украина  
pivotbi@mail.ru

### История статьи:

Получена 13.04.2017  
Получена в доработанном  
виде 27.04.2017  
Одобрена 16.05.2017  
Доступна онлайн 15.11.2017

УДК 336.221: 631.16  
JEL: H21, H30, Q1, Q18

### Аннотация

**Предмет.** Нынешняя фискальная политика государства в отношении аграрного сектора экономики не отмечается комплексностью и системностью, имеет ряд недостатков, которые не обеспечивают формирования благоприятной институциональной среды и выравнивания условий хозяйствования в отрасли в целях стимулирования эффективного производства конкурентоспособной сельскохозяйственной продукции.

**Цели.** Обозначение общих направлений реформирования украинской системы налогообложения сельскохозяйственных производителей в условиях завершения действия специальных налоговых режимов взимания НДС в отрасли.

**Методология.** Использовались экономико-статистические методы исследования, в частности монографический, сравнения, табличный, а также научного обобщения.

**Результаты.** Уточнены методические подходы к определению размера ставки фиксированного сбора в случае применения схемы с компенсационной ставкой, что является наиболее распространенным в европейской практике формирования механизма взимания НДС с фермеров и предусматривает упрощение налоговых отношений в отрасли путем уравнивания сумм входящего и исходящего НДС. Проведен расчет и обоснование оптимальных размеров ставок фиксированного сбора, обеспечивающих компенсацию сумм входного НДС в случае применения схемы с компенсационной ставкой (на примере сельхозпредприятий Черкасской области). По результатам проведенного расчета величин компенсационных процентных норм, которые позволят товаропроизводителям отрасли покрыть суммы входного НДС, обосновано оптимальное их значение в целом для отрасли сельского хозяйства – 13%, а с учетом производственной специализации предприятия: для растениеводческого направления – 11%, для отрасли животноводства – почти 16%.

**Выводы.** Украинская система налогообложения сельскохозяйственных товаропроизводителей нуждается в реформировании в условиях завершения действия специальных налоговых режимов взимания НДС в отрасли и поэтапного ее приближения к общепринятой налоговой практике.

**Ключевые слова:** налоговая система, фермерство, бюджетная поддержка, налоговые льготы, сельскохозяйственные товаропроизводители

© Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ, 2017

**Для цитирования:** Прокопчук Е.Т. Перспективы применения режима компенсационной ставки НДС в отрасли сельскохозяйственного производства Украины // *Международный бухгалтерский учет*. – 2017. – Т. 20, № 21. – С. 1255 – 1270.  
<http://doi.org/10.24891/ia.20.21.1255>

### Введение

Опыт ведения сельского хозяйства в аграрно развитых странах Запада удостоверяет, что специфика данной отрасли обуславливает активное вмешательство государства в процесс ее функционирования, особенно в условиях трансформации экономики.

В обеспечении реализации мероприятий, направленных на повышение эффективности функционирования аграрного сектора, особое место занимает фискальная политика. Используя рычаги фискальной политики, государство способно эффективно регулировать развитие сельского хозяйства.

Уровень эффективности сельскохозяйственного производства в Украине все еще остается

\* Статья публикуется по материалам журнала «Финансы и кредит», 2017, июнь, т. 23, вып. 23.

низким, а сельскохозяйственные предприятия по большей части не способны самостоятельно обеспечить его повышения. Решение этой проблемы зачастую требует формирования действенной системы государственного аграрного протекционизма.

Проблемы развития сельского хозяйства всегда находились в центре внимания экономистов. Вопросы особенностей налогообложения аграрного сектора экономики входят в сферу научных интересов значительного количества исследователей, среди которых стоит выделить Д. Волкова [1], И. Горского [2], М. Деревенских<sup>1</sup>, Н. Зарипову<sup>2</sup>, Н. Зарук [3], М. Малкину [4], И. Оробинскую [5], М. Печенскую [6], Е. Прокопчук [7, 8], М. Пьянову [9], А. Татаркина [10], Л. Тулуша [11] и др. Проблемам исследования особенностей функционирования НДС в отрасли сельскохозяйственного производства аграрно развитых западных стран посвящены труды ученых: А. Агха [12], С. Адама [13], Х. Арендонка [14], М. Аена [15], Дж. Брауна<sup>3</sup>, С. Доуела [16], Б. Хилла [17], Дж. Кейя и М. Кинга, Ч. Платеуа, А. Тайта.

Особенности налогообложения сельского хозяйства развивающихся стран и стран с переходной экономикой исследованы в трудах Е. Ахмада, К. Гордона, С. Розелле. Эффективность применения налоговых стимулов для развития аграрного сектора экономики рассмотрена в работах В. Андрущенко, Г. Гончаренко, Т. Медведевой, Е. Серовой, Н. Тюпаковой и др.

Проблемам функционирования НДС как специфического инструмента государственной финансовой поддержки сельскохозяйственных товаропроизводителей посвящали свои труды В. Березовский, Д. Дема, В. Синчак, Л. Синявская и др. украинские исследователи. В своих работах ученые в основном сосредоточились на оценке механизма

взимания НДС в сфере агропромышленного производства Украины.

Эффективность применения налоговых стимулов для развития аграрного сектора экономики Украины детально рассмотрена в работах Л. Тулуша и Е. Прокопчук [7, 8, 11].

Несмотря на всестороннее и глубокое исследование инструментов прямой финансовой поддержки, а также отдельно налогового стимулирования АПК, в работах указанных авторов недостаточно полно раскрыта проблема нахождения баланса сочетания прямых и косвенных (в том числе специальных режимов и порядков налогообложения) инструментов государственной финансовой поддержки АПК. Ряд работ отличает комплексный подход, однако эти исследования проводились в начале 2000-х гг., с тех пор изменились подходы к налогообложению и субсидированию аграрного сектора экономики. Следовательно, требуется совершенствование теории и методики государственной финансовой поддержки АПК в направлении разработки более совершенных механизмов налогообложения в сочетании с иными инструментами государственной финансовой поддержки АПК Украины.

Цель статьи заключается в обозначении общих направлений реформирования украинской системы налогообложения сельскохозяйственных производителей в условиях завершения действия специальных налоговых режимов взимания НДС в отрасли.

### **Особенности НДС-поддержки для сельхозпредприятий за счет применения спецрежима взимания НДС**

Финансовое стимулирование путем использования налоговых механизмов является важной и неотъемлемой составляющей экономической системы государства. Основная роль среди его инструментов отводится универсальным акцизам, значение которых в современных финансовых системах растёт.

Налог на добавленную стоимость является одним из наиболее распространенных и в то же время сложных и противоречивых налогов. Отрасль сельского хозяйства чрезвычайно важна для Украины, особенно в условиях финансового кризиса, когда

<sup>1</sup> Деревенских М.Н., Оробинская И.В. Повышение роли имущественного налогообложения в формировании региональных бюджетов в Российской Федерации // *Финансы и кредит*. 2015. № 5. С. 41–50.

<sup>2</sup> Зарипова Н.Д. Анализ практики налогового регулирования в зарубежных странах // *Международный бухгалтерский учет*. 2011. № 19. С. 44–50.

<sup>3</sup> Browne J., Roantree B. Office for Budget Responsibility of the UK. *Economic and Fiscal Outlook*. Norwich, TSO, 2014, March, pp. 127–135.

сельскохозяйственная продукция формирует важную статью отечественного экспорта. На Украине на протяжении 18 лет (1999–2016 гг.) НДС в сельском хозяйстве функционировал преимущественно в виде спецрежимов его взимания (*рис. 1*). Такой механизм поддержки был обусловлен и разработан в связи с недостаточностью средств в государственном бюджете, которые должны быть направлены на финансирование развития отрасли сельского хозяйства и, следовательно, этот механизм следует рассматривать как косвенную форму субсидирования развития данной отрасли.

Введение специальных налоговых режимов сыграло положительную роль в развитии отечественного производства. Прежде всего возобновилась положительная динамика объемов сельскохозяйственного производства. В последние пять лет (2011–2015 гг.) валовая продукция сельского хозяйства выросла почти в 1,3 раза, производительность труда в сельхозпредприятиях – в 1,7 раза, рентабельность сельскохозяйственного производства достигла достаточно высоких значений. Подавляющее большинство сельхозпредприятий (около 85% в 2015 г.) стали рентабельными<sup>4</sup>. Наиболее действенным рычагом государственной финансовой поддержки развития аграрной отрасли на Украине, особенно с точки зрения ее доступности и эффективности был специальный режим взимания НДС (режим НДС-аккумуляции) (*рис. 2*).

Из данных *рис. 2* видно, что доля режима НДС-аккумуляции в общей финансовой поддержке выросла с 58,6% в 2011 г. до 76,2% в 2015 г. (то есть на 17,6%). Зато доля режима НДС-аккумуляции в косвенной поддержке возросла с 65,5% в 2011 г. до 78% в 2015 г. (то есть на 12,5%). Суммы же НДС-аккумуляции тоже имели тенденцию к росту на протяжении всего исследуемого периода (2011–2015 гг.), кроме 2014 г. Такое увеличение произошло с 11,1 млрд грн в 2011 г. до 19,11 млрд грн в 2015 г. (то есть в общем за исследуемый период на 8 млрд грн).

Суть спецрежима НДС-аккумуляции заключалась в том что, сумма НДС,

начисленная сельхозпредприятием, не подлежала уплате в бюджет и полностью оставалась в распоряжении предприятия. В первую очередь она направлялась на возмещение сумм налога за приобретенные товары/услуги (входного НДС), а при наличии остатка такой суммы налога – на финансирование производственных нужд предприятия.

Право на применение специального режима взимания НДС имели сельхозпредприятия, у которых доля доходов от реализации собственной сельхозпродукции и продукции ее переработки превышала 75% общего объема доходов<sup>5</sup>.

За счет применения спецрежима взимания НДС существенно повышался уровень финансового обеспечения сельхозпредприятий (*рис. 3*).

Как видно из данных *рис. 3*, суммы НДС-аккумуляции по отношению к объемам выручки сельхозпредприятий в течение исследуемого периода составляли 8,4–10,2%. Следовательно, на соответствующую долю росли суммы финансовых ресурсов, находящихся в распоряжении сельхозпредприятий, в результате чего росли их финансовые возможности (к примеру, в части финансирования производственных затрат).

Благодаря финансовым ресурсам, сформированным за счет спецрежима НДС, осуществлялось более интенсивное развитие сельскохозяйственного производства, о чем свидетельствует существенный рост урожайности сельхозкультур (как минимум, в полтора раза с начала 2000-х гг.) и продуктивности сельскохозяйственных животных. Прирост рентабельности основных сельскохозяйственных культур и основных видов продукции животноводства за счет применения спецрежима НДС в 2015 г. отображен на *рис. 4* и *5*.

Таким образом, как видно из данных *рис. 4*, за счет применения спецрежима НДС в 2015 г. прирост рентабельности основных сельскохозяйственных культур колебался в рамках 11–16%.

<sup>4</sup> Прокопчук Е.Т. Классификационные характеристики современных налоговых систем // Экономика: вчера, сегодня, завтра. 2015. № 5. С. 81.

<sup>5</sup> Тулуш Л.Д., Прокопчук Е.Т. Функционирование налога на добавленную стоимость в сфере агропромышленного производства: монография. Киев: ННЦ ИАЭ, 2011. С. 124.

Наглядно показано (рис. 5), что за счет применения спецрежима НДС в 2015 г. прирост рентабельности основных видов продукции животноводства колебался в рамках 5,4–16,2% (в разрезе отдельных видов продукции животноводства этот показатель составлял: по свиньям – 8,6%, по КРС – 5,4%, по молоку – 12,4%, по птице – 8,6%, и по яйцам – 16,2%).

Вследствие этого сельскохозяйственное производство становилось конкурентоспособной отраслью как на внутреннем, так и на внешних рынках, а экспортный потенциал отрасли существенно повышался.

Вместе с тем, наряду с позитивными аспектами функционирования, спецрежим НДС имеет и негативные стороны. К ним следует в первую очередь отнести существенные потери бюджетных поступлений: в 2011–2013 гг. такие потери оценивались в более чем 10% общих поступлений по НДС за соответствующие годы; а в 2014 г. – более чем в 13,5% общих поступлений НДС в бюджет.

Также следует учитывать, что НДС-поддержка является проциклической, поскольку ее суммы возрастают при увеличении объемов производства и росте его рентабельности и, наоборот, уменьшаются при снижении ключевых показателей деятельности субъектов хозяйствования.

Кроме того, суммы НДС-поддержки неравномерно распределялись между отдельными видами сельскохозяйственных культур – львиная доля поддержки направлялась на высокомаржинальные и, наоборот, по низкорентабельным ее видам суммы НДС-поддержки были незначительными (как в абсолютном, так и относительном измерении).

В частности, почти треть сумм НДС-поддержки приходилась на три экспортно-ориентированные зерновые культуры (пшеницу, кукурузу, ячмень); более четверти – на три основные масличные культуры (подсолнечник, рапс и сою), еще одна шестая часть – на продукцию птицеводства (мясо птицы и яйца).

В целом на указанные восемь видов сельхозпродукции (шесть основных

сельхозкультур и два вида продукции птицеводства) приходилось более трех четвертей общих сумм НДС-поддержки. Причем в динамике доля указанных высокомаржинальных видов сельхозпродукции росла.

Это дает основания для вывода относительно недостаточной эффективности НДС-поддержки за счет применения спецрежима взимания НДС. Ведь основные суммы НДС-аккумуляции направлялись на стимулирование производства тех видов сельхозпродукции, рентабельность которых и без поддержки является высокой. С учетом этого можно вести речь о непроизводительных бюджетных потерях вследствие применения спецрежима НДС для сельхозпредприятий.

Кроме проциклическости механизму НДС-поддержки присущи и другие недостатки, в частности, определенное сдерживание инвестиционной активности субъектов хозяйствования в сельском хозяйстве. Сельхозпредприятия, осуществляющие техническое переоснащение производства, вкладывали значительные суммы в расширение производства, в результате чего, как правило, имели отрицательное сальдо по НДС. Это делает их пребывание на спецрежиме НДС нецелесообразным, поскольку условия его применения не предусматривают осуществления бюджетного возмещения сумм НДС, уплаченных в цене приобретенных материально-технических ресурсов (в случае формирования «дебетового сальдо» по НДС). Зато предприятия, которые не осуществляли значительных инвестиционных вложений в развитие производства, оказывались в более привилегированном положении, поскольку в полной мере пользовались преимуществами НДС-поддержки.

Однако с учетом временного характера поддержки, а также совокупности имеющихся недостатков для сельхозпредприятий за счет применения спецрежима взимания НДС в последнее время активно обсуждался вопрос отмены его действия. Полная отмена действия спецрежима НДС на Украине состоялась с 01.01.2017 (таким образом, утратила силу ст. 209 Налогового кодекса Украины, которая регламентировала специальный режим налогообложения НДС деятельности в сфере

сельского и лесного хозяйства, а также рыболовства).

Стоит упомянуть, что при введении специальных налоговых режимов (начиная с 1999 г.) в сельском хозяйстве предполагалось, что их действие будет ограничено пятилетним периодом – до 01.01.2004. Однако разработанный налоговый инструмент оказался настолько привлекательным, что функционировал в практически неизменном виде 18 лет.

### **Ключевые направления реформирования украинской системы налогообложения сельскохозяйственных товаропроизводителей**

Украинская система налогообложения сельскохозяйственных товаропроизводителей нуждается в реформировании в условиях завершения действия специальных налоговых режимов взимания НДС в отрасли и поэтапного ее приближения к общепринятой налоговой практике. Итак, по нашему мнению, финансовое стимулирование развития агропромышленного производства должно осуществляться в рамках прямой государственной поддержки, а специальные налоговые режимы и порядки (в том числе взимания НДС) – направляться на упрощения налоговых отношений, а базироваться этот подход должен на практике таких развитых стран Запада, как Великобритания, Германия, Италия и Франция.

Реформирование украинской системы налогообложения сельскохозяйственных товаропроизводителей в условиях завершения действия специальных налоговых режимов взимания НДС в отрасли предусматривает реализацию следующих мероприятий:

– реформирование механизма взимания НДС в агропромышленном комплексе Украины (постепенное реформирование спецрежима взимания НДС в сельском хозяйстве – режима НДС-аккумуляции, направленного на поддержку развития агропромышленного производства) в целях развития лишь приоритетных направлений деятельности и форм хозяйствования, и в дальнейшей перспективе – полная отмена его действия и переход на систему бюджетного дотирования отдельных отраслей, которые нуждаются в

этом. Указанный режим является уникальным и в соответствующем виде не применяется в западной практике;

– изменение сути спецрежима НДС для сельскохозяйственных товаропроизводителей в результате внедрения схемы с фиксированной компенсационной ставкой, направленной на упрощение налоговых отношений. Функционирование такой схемы для сельскохозяйственных товаропроизводителей предусматривает применение фиксированной компенсационной ставки, направленной на компенсацию начисленного входного НДС. Введение данной схемы непременно должно быть связано с одновременным применением пониженных ставок налога. Так, практика сочетания пониженных ставок НДС и схемы с фиксированной компенсационной ставкой получила широкое распространение в развитых странах Запада (Франции, Нидерландах и Германии)<sup>6</sup>. Фиксированные компенсационные процентные нормы могут различаться для предприятий агропромышленного комплекса (в частности, в разрезе его отраслей производства: растениеводства и животноводства) для целей предоставления последним возможности компенсации начисленного входного НДС по этой ставке. Расчеты таких норм производятся на основе данных макроэкономической статистики.

### **Расчет и обоснование оптимальных размеров ставок фиксированного сбора, обеспечивающих компенсацию сумм входного НДС в случае применения схемы с компенсационной ставкой (на примере сельхозпредприятий Черкасской области)**

Упрощение налоговых процедур в области сельскохозяйственного производства в развитых странах Запада предусмотрено в основном нормативно-правовом акте, регламентирующем порядок взимания НДС – Директиве Совета ЕС от 28.11.2006 № 112 «О совместной системе налога на добавленную стоимость» (гл. 2 «Общая схема с фиксированной ставкой для фермеров»,

<sup>6</sup> Горский И.В. Обоснованность стимулирующей роли налоговых льгот // Финансовый журнал. 2013. № 4. С. 168; Заринова Н.Д. Анализ практики налогового регулирования в зарубежных странах // Международный бухгалтерский учет. 2011. № 19. С. 49; Пьянова М.В. Зарубежный опыт налогового стимулирования аграрного сектора экономики // Налоги и налогообложение. 2009. № 8. С. 63.

которая отражает специфику взимания НДС с фермеров)<sup>7</sup>.

Поскольку Директивой Совета ЕС фиксированные компенсационные процентные нормы рекомендуется рассчитывать на основе показателей макроэкономической статистики, целесообразно остановиться на этом вопросе более подробно и выяснить особенности расчета данных показателей в пределах украинской практики на примере Черкасского региона.

Так как в основе определения компенсационных процентных норм лежит макроэкономический подход, в этом контексте наиболее целесообразным является использование таблиц «затраты–выпуск», позволяющих проследить за различными стадиями создания добавленной стоимости, в частности в области сельскохозяйственного производства, и таким образом определить доли тех статей расходов, которые обуславливают возникновение входного НДС и тех, которые не приводят к его возникновению.

С учетом изложенного для обоснования величины размера ставки НДС больше всего подходит методика, предусматривающая анализ структуры затрат на производство сельскохозяйственной продукции. Структуру расходов в разрезе статей затрат и составляющих элементов добавленной стоимости предприятий АПК рассмотрим, пользуясь данными статистической финансовой отчетности предприятий отрасли сельского хозяйства Черкасской области (форма 50-с.-х. «Основные экономические показатели работы сельхозпредприятий») за три года (2013–2015 гг.).

Главным критерием, по которому должно осуществляться обоснование величины размера ставки данного налога (фактически расчета компенсационных процентных норм, обеспечивающих обнуление сальдо по данному налогу) – является покрытие сумм входного и выходного НДС (то есть сумм

НДС, уплаченных в цене приобретения факторов производства и полученных в составе цены поставок продукции).

С учетом этого возникает вопрос рассмотрения и анализа ориентировочной структуры затрат (в разрезе элементов) на производство продукции сельского хозяйства. При этом необходимо предварительно разделить статьи расходов. Таким образом, по нашему мнению, удастся систематизировать составляющие элементы добавленной стоимости сельскохозяйственных предприятий. Разделим расходы на две группы в соответствии с их влиянием на размер входного НДС (рис. 6).

К статьям расходов, приводящих к возникновению входного НДС, относятся материальные расходы (семена и посадочный материал; корма, остальная продукция сельского хозяйства, минеральные удобрения; нефтепродукты, электроэнергия, топливо; запчасти, ремонтные и строительные материалы для ремонта; оплата услуг и работ, выполненных сторонними организациями, и прочие материальные затраты. К статьям расходов, которые не приводят к возникновению входного НДС, относятся: расходы на оплату труда; начисления на заработную плату; амортизация, другие расходы (плата за пай, арендная плата за земельные доли).

Для того чтобы выяснить, какие доли необходимы для расчетов, учтем норму прибыли исходя из уровня рентабельности сельскохозяйственных предприятий Черкасской области. Структура стоимости продукции в предприятиях АПК Черкасской области представлена в табл. 1.

Согласно полученным данным наибольшая доля в структуре производственных затрат принадлежит материальным затратам, при этом она имеет устойчивую тенденцию к росту. Зато доля расходов на оплату труда в динамике за исследуемый период уменьшается. При сравнении отдельных отраслей сельскохозяйственного производства следует отметить, что доля добавленной стоимости в растениеводстве преобладает над этой долей в животноводстве почти вдвое. Это обусловлено превалированием составных частей добавленной стоимости растениеводства над соответствующими элементами отрасли

<sup>7</sup> Arendonk H., Jansen S., Paardt R. VAT in an EU and International Perspective. IBFD. Amsterdam, The Netherlands, 2014, p. 205; Aujean M. Harmonization of VAT in the EU: Back to the Future. EC Tax Review, 2012, no. 21(3), p. 143; Browne J., Roantree B. Office for Budget Responsibility of the UK. Economic and Fiscal Outlook. Norwich, TSO, 2014, March, p. 127.

животноводства (в частности, наличием прибыли в отрасли растениеводства и доминирующим положением амортизационных отчислений).

На рис. 7 отражены доли расходов, обуславливающие возникновение входного НДС, и доли добавленной стоимости, сформировавшиеся в растениеводстве, животноводстве и в целом по сельскохозяйственным предприятиям. Кроме того, отражены компенсационные ставки данного налога в разрезе отраслей сельскохозяйственного производства.

Итак, изложенное позволяет сделать вывод о том, что для компенсации сумм входного налога сельскохозяйственным предприятиям необходимо применять ставку фиксированного сбора с НДС, что составляет не менее 63% размера стандартной ставки налога (стандартная ставка НДС на Украине – 20%) (то есть  $20\% \cdot 0,63 = 12,6\%$ ); предприятиям растениеводческой специализации – 55% ( $20\% \cdot 0,55 = 11\%$ ); животноводческой – 78% ( $20\% \cdot 0,78 = 15,6\%$ ).

Таким образом, проведенным исследованием установлено, что ставки НДС, при которых бы достигалось равновесие между суммами входящего и исходящего НДС для сельскохозяйственных предприятий (в том числе в разрезе их производственной специализации), различны. Это связано с особенностями структуры затрат на производство продукции отдельных отраслей, а фактически – с различным соотношением между частями статей расходов, обуславливающих возникновение входного НДС и теми, которые не облагаются входным НДС.

На основе применения макроэкономического подхода выявлено, что ставки налога

(компенсационные процентные нормы), которые обеспечат покрытие сумм входного НДС составляют: по сельхозпредприятиям в целом – 13%, для отрасли растениеводства – 11%, для животноводческой отрасли – 16%.

## Выводы

Учитывая временность действующих спецрежимов взимания НДС и соответствующий зарубежный опыт, в частности, Директиву Совета ЕС «О совместной системе НДС», нами уточнены методические подходы к определению ставки фиксированного сбора для компенсации сумм входного НДС в случае возможного применения компенсационной схемы с фиксированной ставкой, и произведен расчет ее величины в целом для отрасли сельского хозяйства и дифференцированно для отдельных видов деятельности. Величину компенсационной ставки целесообразно определять на основе оценки структуры производственных затрат по соответствующей форме отчетности (с группировкой их на облагаемые и необлагаемые входным НДС), а также нормативного уровня рентабельности соответствующего вида сельскохозяйственной деятельности. При этом целесообразно обеспечение дифференциации ставки сбора в зависимости от производственной специализации плательщика.

По результатам проведенного расчета величины компенсационных процентных норм, которые позволят товаропроизводителям отрасли покрыть суммы входного НДС, обосновано оптимальное их значение: в целом для отрасли сельского хозяйства – 13%, а с учетом производственной специализации предприятия: для растениеводческого направления – 11%, для отрасли животноводства – почти 16%.

Таблица 1

Структура стоимости продукции в предприятиях АПК Черкасской области (2013–2015 гг.)

Table 1

Structure of the cost of production at the enterprises of the agro-industrial complex of the Cherkassy region (2013–2015)

Статьи расходов, которые определяют возникновение входного НДС				Статьи расходов, не определяющие возникновение входного НДС			
Наименование	Доля в общей сумме, %			Наименование	Доля в общей сумме, %		
	2013	2014	2015		2013	2014	2015
Сельскохозяйственная продукция							
Материальные затраты	71,1/1,1 64,5	72,2/1,15 62,6	70,8/1,16 60,3	Расходы на ОТ	12,0/1,1 10,9	11,1/1,15 9,7	9,6/1,16 8,3
				Отчисления на социальные мероприятия	1,5/1,1 1,4	1,8/1,15 1,6	2,2/1,16 1,9
				Прочие расходы (плата за пай, арендная плата за земельные доли)	11,0/1,1 10	10,8/1,15 9,4	13,6/1,16 11,7
				Амортизация	4,4/1,1 4	4,1/1,15 3,6	3,8/1,16 3,3
Вместе	64,5	62,6	60,3	Вместе	26,3	24,3	25,2
				Прибыль дополнительно	9,2	13,1	14,5
Растениеводческая продукция							
Материальные затраты	68,4/1,15 59,5	67,1/1,3 51,6	65,3/1,19 54,9	Расходы на ОТ	10,2/1,15 8,9	9,4/1,3 7,2	8,4/1,19 7,1
				Отчисления на социальные мероприятия	1,3/1,15 1,1	1,6/1,3 1,2	2,0/1,19 1,7
				Прочие расходы (плата за пай, арендная плата за земельные доли)	15,0/1,15 13	16,7/1,3 12,8	19,7/1,19 16,6
				Амортизация	5,1/1,15 4,4	5,2/1,3 4	4,6/1,19 3,9
Вместе	59,5	51,6	54,9	Вместе	27,4	25,2	29,3
				Прибыль дополнительно	13,1	23,2	15,8
Животноводческая продукция							
Материальные затраты	75,9	79,6	79,1	Расходы на ОТ	15,2	13,5	11,2
				Отчисления на социальные мероприятия	1,8	2,3	2,6
				Прочие расходы (плата за пай, арендная плата за земельные доли)	3,9	2,2	4,5
				Амортизация	3,2	2,4	2,6
Вместе	75,9	79,6	79,1	Вместе	20,9	20,4	20,9

Источник: составлено и рассчитано автором по данным формы 50 с.-х. «Основные экономические показатели работы сельхозпредприятий Черкасской области»

Source: Authoring, based on the data of Form 50 Key Economic Indicators of Agricultural Enterprises in the Cherkassy Region



**Рисунок 1****Специальные режимы администрирования НДС в сфере сельского хозяйства Украины****Figure 1****Special regimes of VAT administration in the agriculture of Ukraine**

<b>СПЕЦИАЛЬНЫЕ РЕЖИМЫ АДМИНИСТРИРОВАНИЯ НДС</b>	
<b>I</b>	<b>Спецрежим взимания НДС в сфере сельского хозяйства</b> <i>(режим НДС-аккумуляции)</i> Предусматривал оставление НДС-обязательств в распоряжении сельхозпредприятий (режим аккумуляирования НДС в соответствии с нормами ст. 209 раздела V Налогового кодекса Украины (НКУ)). Начиная с 01.01.2016 изменен порядок функционирования спецрежима в части применения дифференцированного подхода, согласно которому доля НДС-аккумуляции ставится в зависимость от рентабельности производства определенного вида сельхозпродукции. Начиная с 01.01.2017 прекратил свое существование
	→
<b>II</b>	<b>Спецпорядок уплаты НДС перерабатывающими предприятиями</b> <i>(режим выплаты дотаций)</i> Предусматривал выплату ими дотаций за счет сумм НДС, причитающихся бюджету (в соответствии с нормами п. 1 пр. 2 раздела XX «Переходные положения» НКУ (режим дотирования)). Начиная с 01.01.2015 прекратил свое существование
	→
<b>III</b>	<b>Освобождение от налогообложения НДС операций по поставке зерновых культур</b> Кроме первой поставки сельхозпредприятиями-производителями и предприятиями, которые непосредственно приобрели такие зерновые у сельхозпредприятий-производителей, а также Аграрным фондом
	→

Источник: авторская разработка

Source: Authoring

**Рисунок 2**

**Доля НДС-аккумуляции в общих объемах государственной финансовой поддержки сельхозпредприятий (2011–2015 гг.)**

**Figure 2**

**The share of VAT accumulation in total volumes of public financial support to farms (2011–2015)**



*Источник:* данные Государственной службы статистики Украины, Государственной фискальной службы Украины

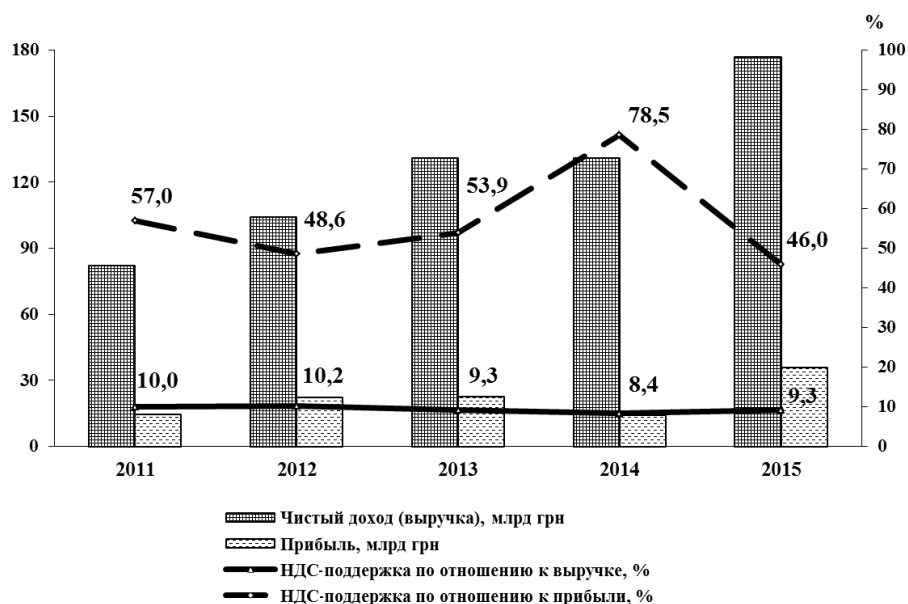
*Source:* The State Statistics Service of Ukraine, the State Fiscal Service of Ukraine

**Рисунок 3**

**НДС-аккумуляция по отношению к ключевым показателям деятельности сельскохозяйственных предприятий (2011–2015 гг.)**

**Figure 3**

**Accumulation of VAT with respect to key metrics of agricultural enterprises (2011–2015)**



*Источник:* данные Государственной службы статистики Украины, Государственной фискальной службы Украины

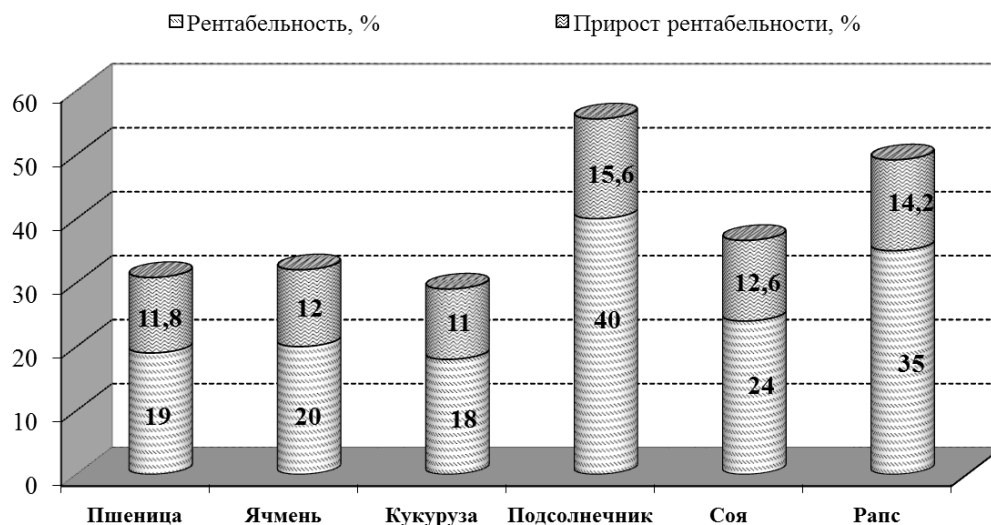
*Source:* The State Statistics Service of Ukraine, the State Fiscal Service of Ukraine

**Рисунок 4**

**Прирост рентабельности основных сельскохозяйственных культур за счет применения спецрежима НДС в 2015 г.**

**Figure 4**

**Increase in the profitability of major crops through the use of special VAT regimes in 2015**



*Источник:* данные Государственной службы статистики Украины, Государственной фискальной службы Украины

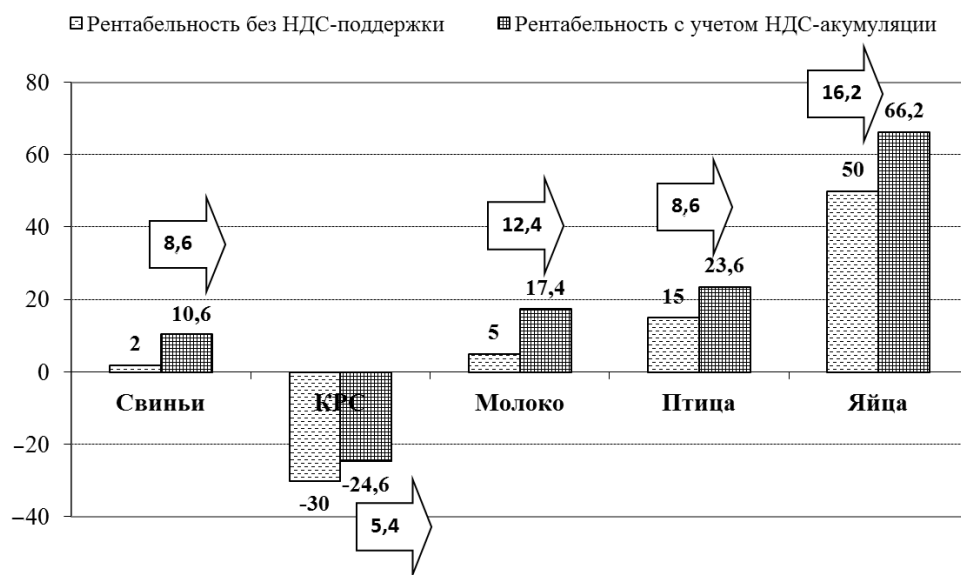
*Source:* The State Statistics Service of Ukraine, the State Fiscal Service of Ukraine

**Рисунок 5**

**Прирост рентабельности основных видов продукции животноводства за счет применения спецрежима НДС в 2015 г., %**

**Figure 5**

**Increase in the profitability of major livestock products through the use of special VAT regimes in 2015, percentage**



*Источник:* данные Государственной службы статистики Украины, Государственной фискальной службы Украины

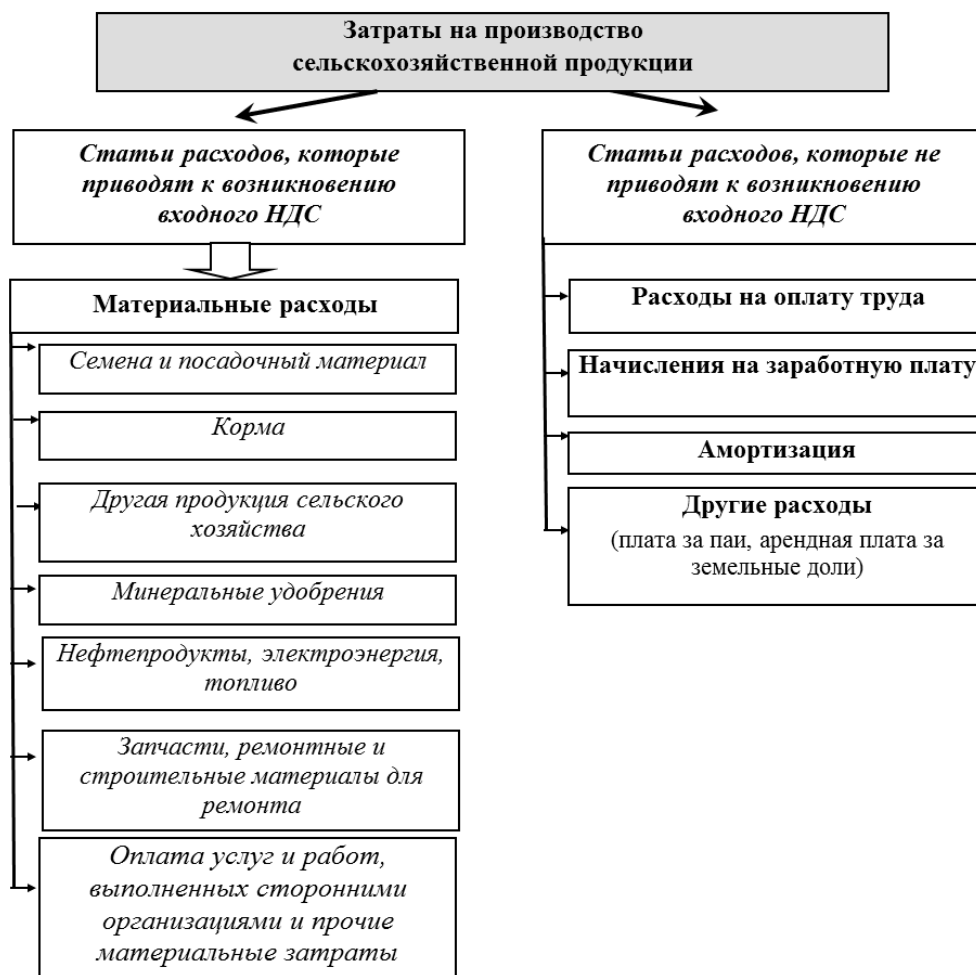
*Source:* The State Statistics Service of Ukraine, the State Fiscal Service of Ukraine

Рисунок 6

Группировка затрат на производство сельскохозяйственной продукции в зависимости от их влияния на величину входного НДС

Figure 6

Grouping the cost of agricultural production depending on its impact on the value of input VAT



Источник: авторская разработка

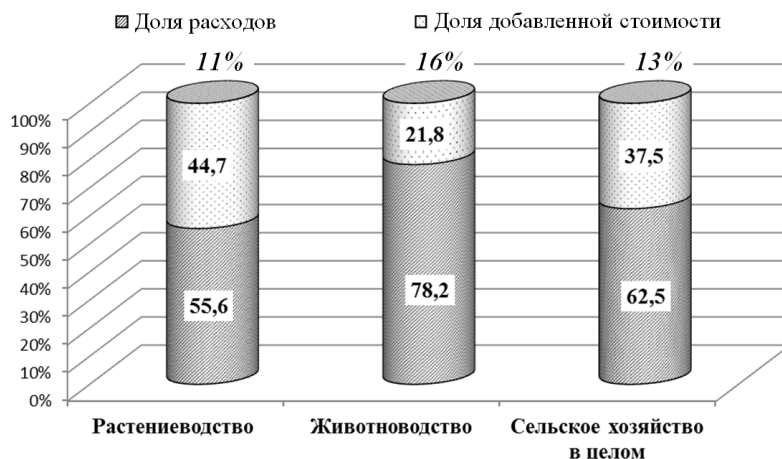
Source: Authoring

Рисунок 7

Структура цены и размеры ставок фиксированного сбора, обеспечивающих компенсацию сумм входного НДС в случае применения схемы с компенсационной ставкой

Figure 7

Structure of price and rates of fixed fee, which provide compensation for the amounts of input VAT in case of applying a compensation rate scheme



Источник: рассчитано и представлено автором по данным ф. 50 с.-х. «Основные экономические показатели работы сельскохозяйственных предприятий» на примере предприятий Черкасской области, в среднем за 2013–2015 гг.

Source: Authoring, based on the data of Form 50 Key Economic Indicators of Agricultural Enterprises in the Cherkassy Region on the case of enterprises of the Cherkassy region, average figures for 2013–2015

## Список литературы

1. Волков Д.Б. Проблемы налогового стимулирования субъектов сельского хозяйства // Налоговая политика и практика. 2010. № 5. С. 52–57.
2. Горский И.В. Обоснованность стимулирующей роли налоговых льгот // Финансовый журнал. 2013. № 4. С. 167–170.
3. Зарук Н.Ф. Налоговые реформы в сельском хозяйстве // Экономика сельского хозяйства России. 2006. № 7. С. 30–39.
4. Малкина М.Ю., Балакин Р.В. Оценка взаимосвязи риска и доходности налоговой системы в регионах России // Экономика региона. 2015. № 3. С. 241–255.
5. Оробинская И.В. Особенности и анализ применения различных режимов налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей в России // Налоги и налогообложение. 2013. № 2. С. 85–95.
6. Печенская М.А., Ускова Т.В. Межбюджетное распределение налогов в России: концентрация полномочий или децентрализация управления // Экономика региона. 2016. Т. 12. № 3. С. 875–886.
7. Прокопчук Е.Т. Классификационные характеристики современных налоговых систем // Экономика: вчера, сегодня, завтра. 2015. № 5. С. 77–91.
8. Прокопчук Е.Т. Особенности трансформации специального режима взимания НДС в сфере производства и переработки сельскохозяйственной продукции // Перспективы науки и образования. 2014. № 4. С. 167–173.

9. Пьянова М.В. Зарубежный опыт налогового стимулирования аграрного сектора экономики // *Налоги и налогообложение*. 2009. № 8. С. 61–65.
10. Татаркин А.И., Максимов А.Д., Максимов Т.А. Оптимизация методического сопровождения применения налоговых льгот в регионах: практика Пермского края // *Экономика региона*. 2015. № 1. С. 197–213.
11. Тулуш Л.Д., Прокопчук Е.Т. Функционирование налога на добавленную стоимость в сфере агропромышленного производства: монография. Киев: ННЦ ИАЭ, 2011. 280 с.
12. Agha A., Haughton J. Designing VAT Systems: Some Efficiency Considerations. *The Review of Economics and Statistics*, 1996, vol. 78, iss. 2, pp. 303–308.
13. Adam S., Browne J. A Survey of UK Tax System. Institute for Fiscal Studies. UK, London, 2006. URL: <http://discovery.ucl.ac.uk/14872/1/14872.pdf>
14. Arendonk H., Jansen S., Paardt R. VAT in an EU and International Perspective. IBFD. Amsterdam, The Netherlands, 2014, 359 p.
15. Aujean M. Harmonization of VAT in the EU: Back to the Future. *EC Tax Review*, 2012, vol. 21, iss. 3, pp. 134–143.
16. Dowell S. History of Taxation and Taxes in England. London, Routledge, 3rd UK edition, 2013, 1705 p.
17. Hill B., Cahill C. Taxation of European Farmers. *EuroChoices*, 2007, vol. 6, iss. 1, pp. 44–49.

#### **Информация о конфликте интересов**

Я автор данной статьи, со всей ответственностью заявляю о частичном и полном отсутствии фактического или потенциального конфликта интересов с какой бы то ни было третьей стороной, который может возникнуть вследствие публикации данной статьи. Настоящее заявление относится к проведению научной работы, сбору и обработке данных, написанию и подготовке статьи, принятию решения о публикации рукописи.

**PROSPECTS FOR APPLYING THE COMPENSATION RATE OF VAT IN THE AGRICULTURE OF UKRAINE****Elena T. PROKOPCHUK**Uman National University of Horticulture, Uman, Ukraine  
pivotbi@mail.ru**Article history:**Received 13 April 2017  
Received in revised form  
27 April 2017  
Accepted 16 May 2017  
Available online  
15 November 2017**JEL classification:** H21, H30,  
Q1, Q18**Keywords:** tax system,  
farming, taxpayer support,  
tax incentives, agricultural  
commodity producer**Abstract****Importance** The current fiscal policy of the State with regard to the agrarian sector has a number of shortcomings preventing to create a favorable institutional environment in the industry for boosting an effective and competitive agricultural production.**Objectives** The purpose of the study is to designate general areas of reforming the Ukrainian taxation system for agricultural producers under termination of special tax regimes for VAT in the industry.**Methods** In the study, I apply economic and statistical methods of research, in particular, monographic, comparison, tabular, and scientific generalization.**Results** I refined methodological approaches to determining the fixed fee in case of applying a compensation rate scheme. It is the most common practice of VAT rules for farmers in Europe. I also calculated and justified optimal fixed fees ensuring the compensation of input VAT (on the farms of the Cherkassy region case). Based on the results of the calculations, the paper underpins the optimal compensation rates for the entire agricultural sector.**Conclusions and Relevance** The findings show that the Ukrainian system of taxation of agricultural producers needs to be reformed in the context of termination of the special tax regimes of VAT collection in the industry and its phased convergence with the generally accepted tax practice.

© Publishing house FINANCE and CREDIT, 2017

**Please cite this article as:** Prokopchuk E.T. Prospects for Applying the Compensation Rate of VAT in the Agriculture of Ukraine. *International Accounting*, 2017, vol. 20, iss. 21, pp. 1255–1270.  
<https://doi.org/10.24891/ia.20.21.1255>**Acknowledgments**The article is adapted from the *Finance and Credit* journal, 2017, June, vol. 23, iss. 23.**References**

1. Volkov D.B. [Problems of tax incentives for agricultural entities]. *Nalogovaya politika i praktika = Tax Policy and Practice*, 2010, no. 5, pp. 52–57. (In Russ.)
2. Gorskii I.V. [Justification of the stimulating role of tax benefits]. *Finansovyi zhurnal = Financial Journal*, 2013, no. 4, pp. 167–170. (In Russ.)
3. Zaruk N.F. [Tax reforms in agriculture]. *Ekonomika sel'skogo khozyaistva Rossii = Economics of Agriculture of Russia*, 2006, no. 7, pp. 30–39. (In Russ.)
4. Malkina M.Yu., Balakin R.V. [Correlation Assessment of Tax System Risk and Profitability in Russian Regions]. *Ekonomika regiona = Economy of Region*, 2015, no. 3, pp. 241–255. (In Russ.)
5. Orobinskaya I.V. [Specifics and analysis of applying various tax regimes for agricultural producers in Russia]. *Nalogi i nalogooblozhenie = Taxes and Taxation*, 2013, no. 2, pp. 85–95. (In Russ.)

6. Pechenskaya M.A., Uskova T.V. [Interbudgetary Distribution of Taxes in Russia: Concentration of Power or Management Decentralization]. *Ekonomika regiona = Economy of Region*, 2016, vol. 12, no. 3, pp. 875–886. (In Russ.)
7. Prokopchuk E.T. [Classification characteristics of modern tax systems]. *Ekonomika: vchera, segodnya, zavtra = Economy: Yesterday, Today, Tomorrow*, 2015, no. 5, pp. 77–91. (In Russ.)
8. Prokopchuk E.T. [Features of transformation of a special regime of VAT in the production and processing of agricultural products]. *Perspektivy nauki i obrazovaniya = Perspectives of Science and Education*, 2014, no. 4, pp. 167–173. (In Russ.)
9. P'yanova M.V. [Foreign experience in tax incentives for agricultural sector]. *Nalogi i nalogooblozhenie = Taxes and Taxation*, 2009, no. 8, pp. 61–65. (In Russ.)
10. Tatarkin A.I., Maksimov A.D., Maksimov T.A. [Optimization of methodological support for application of tax benefits in regions: Practice of the Perm oblast]. *Ekonomika regiona = Economy of Region*, 2015, no. 1, pp. 197–213. (In Russ.)
11. Tulush L.D., Prokopchuk E.T. *Funktsionirovanie naloga na dobavlenuyu stoimost' v sfere agropromyshlennogo proizvodstva: monografiya* [Function of the value added tax in agrarian business: a monograph]. Kiev, NNTs IAE Publ., 2011, 280 p.
12. Agha A., Haughton J. Designing VAT systems: Some efficiency considerations. *The Review of Economics and Statistics*, 1996, vol. 78, iss. 2, pp. 303–308.
13. Adam S., Browne J. A Survey of UK Tax System. Institute for Fiscal Studies. UK, London, 2006. URL: <http://discovery.ucl.ac.uk/14872/1/14872.pdf>
14. Arendonk H., Jansen S., Paardt R. VAT in an EU and International Perspective. Amsterdam, the Netherlands, IBFD, 2014, 359 p.
15. Aujean M. Harmonization of VAT in the EU: Back to the Future. *EC Tax Review*, 2012, vol. 21, iss. 3, pp. 134–143.
16. Dowell S. History of Taxation and Taxes in England. London, Routledge, 3rd UK edition, 2013, 1705 p.
17. Hill B., Cahill C. Taxation of European Farmers. *EuroChoices*, 2007, vol. 6, iss. 1, pp. 44–49.

### **Conflict-of-interest notification**

I, the author of this article, bindingly and explicitly declare of the partial and total lack of actual or potential conflict of interest with any other third party whatsoever, which may arise as a result of the publication of this article. This statement relates to the study, data collection and interpretation, writing and preparation of the article, and the decision to submit the manuscript for publication.