pISSN 2073-5081
eISSN 2311-9381

Налоги и налогообложение

ЕВРОПЕЙСКИЙ И УКРАИНСКИЙ ОПЫТ ФИНАНСОВОЙ ПОДДЕРЖКИ ФЕРМЕРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ЗА СЧЕТ НАЛОГОВЫХ ИНСТРУМЕНТОВ[*]

Елена Александровна НЕПОЧАТЕНКО [a,•], Елена Тодоровна ПРОКОПЧУК [b], Богдан Степанович ГУЗАР [c]

[a] доктор экономических наук, профессор, ректор,
Уманский национальный университет садоводства,
Умань, Украина
kolos2000@i.ua
ORCID: отсутствует
SPIN-код: отсутствует

[b] кандидат экономических наук, старший преподаватель кафедры финансов, банковского дела и страхования, Уманский национальный университет садоводства,
Умань, Украина
pivotbi@mail.ru
ORCID: отсутствует
SPIN-код: отсутствует

[c] кандидат экономических наук, доцент кафедры финансов, банковского дела и страхования,
Уманский национальный университет садоводства,
Умань, Украина
bohdan.um@mail.ru
ORCID: отсутствует
SPIN-код: отсутствует

[•] Ответственный автор

История статьи:
Рег. № 1332/2016
Получена 14.11.2016
Получена в доработанном виде 07.03.2017
Одобрена 31.03.2017
Доступна онлайн 15.09.2020

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

Аннотация

Предмет. Опыт ведения сельского хозяйства в аграрно развитых европейских странах удостоверяет, что специфика данной отрасли обусловливает активное вмешательство государства в процесс ее функционирования. Финансовое регулирование путем использования налоговых механизмов является неотъемлемой составляющей экономической системы государства.

Цели. Оценка европейской и украинской практики финансового стимулирования фермерской деятельности за счет налоговых инструментов, ключевая роль среди которых принадлежит НДС.

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

Результаты. Обоснован вывод относительно направленности государственной поддержки на совершенствование налоговых процедур и устранение негативного влияния на деятельность экономических субъектов. Специальные режимы и порядки налогообложения (в том числе взимания НДС) применяются в основном в целях упрощения налоговых отношений для учета специфики фермерской деятельности, а не для улучшения финансового обеспечения субъектов аграрного бизнеса. Установлено, что для Украины в первую очередь основная задача заключается в финансовой поддержке агропромышленного производства.

Выводы. Опыт развитых стран Европы по использованию специальных

Ключевые слова: финансовое стимулирование, НДС, отрасль сельскохозяйственного производства, специальные режимы, сниженная ставка

режимов и порядков налогообложения фермерской деятельности должен стать примером для подражания. Как следствие, финансовое стимулирование развития агропромышленного производства должно осуществляться в рамках прямой государственной поддержки, а специальные налоговые режимы и порядки – направляться на упрощения налоговых отношений деятельности в области. Этот вывод основан на практике таких развитых европейских стран, как Великобритания, Германия, Италия и Франция.

Для цитирования: Непочатенко Е.А., Прокопчук Е.Т., Гузар Б.С. Европейский и украинский опыт финансовой поддержки фермерской деятельности за счет налоговых инструментов // Международный бухгалтерский учет. – 2020. – Т. 23, № 9. – С. 1040 – 1063.
https://doi.org/10.24891/ia.23.9.1040

Финансовое регулирование путем использования налоговых механизмов является неотъемлемой составляющей экономической системы государства. Среди его инструментов ключевая роль отводится универсальным акцизам, значение которых в современных финансовых системах растет. Отрасль сельского хозяйства является чрезвычайно важной для Украины, особенно в условиях финансового кризиса, когда сельскохозяйственная продукция формирует важную статью отечественного экспорта. Опыт ведения сельского хозяйства в аграрно развитых европейских странах удостоверяет, что специфика данной отрасли обусловливает активное вмешательство государства в процесс ее функционирования, особенно в условиях трансформации экономики. В обеспечении реализации мероприятий, направленных на повышение эффективности функционирования аграрного сектора, особенное место занимает фискальная политика. Используя рычаги фискальной политики, государство способно эффективно регулировать развитие сельского хозяйства.

Проблемы развития сельского хозяйства всегда находились в центре внимания экономистов. Еще физиократы (Ф. Кенэ и его последователи) во главу угла ставили вопросы регулирования экономических процессов с помощью механизмов и инструментов поземельного налогообложения. Налогам аграрного сектора экономики в развитых странах посвящены работы зарубежных ученых: Дж. Беккера, Н. Стерна, Б. Хилла, а также российских экономистов: В.Б. Кухаренко, Н.Н. Тютюрюкова и др. 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.Л. Андрущенко, Г.А. Гончаренко, Н.Н. Тюпаковой, Е.В. Серовой, Т.Н. Медведевой и др.

Также проблемы государственной поддержки сельского хозяйства освещены в работах таких российских ученых: А.А. Анфиногентовой, А.В. Петрикова, Р.С. Гайсина, Ю.В. Глухова, однако в качестве способа решения проблемы развития

[*] Статья подготовлена по материалам журнала «Финансы и кредит». 2017. Т. 23. Вып. 18.

АПК они видят не налоговое стимулирование, а увеличение субсидирования или таможенно-тарифное регулирование сельскохозяйственных товаропроизводителей. Формирование эффективного экономического механизма в агропромышленном комплексе, бюджетно-налоговой поддержки сельского хозяйства и рентного налогообложения в современной российской практике исследовалось Л.И. Абалкиным, О.Б. Ивановой, М.В. Романовским, В.В. Милосердовым, О.В. Иншаковым, А.Г. Папцовым, Л.В. Поповой, В.В. Кузнецовым, Л.Н. Усенко, В.Ф. Стукачом, Г.В. Тимофеевой, О.В. Чепик, Л.И. Ушвицким, И.А. Флейклер, Т.А. Хубаевым.

Возможность целенаправленного государственного воздействия на развитие определенных сегментов экономики при помощи налоговых мер отмечается многими исследователями. Например, Е.В. Кудряшова выделяет такие объекты государственного регулирования экономики, реализуемого посредством налоговой политики, как хозяйственный цикл, секторальная, отраслевая и региональная структуры хозяйства, капиталовложения, цены, внешнеэкономические связи и окружающая среда[1]. М.А. Печенская отмечает, что налоги проявили себя действенным инструментом реализации промышленной, аграрной, социальной и внешнеэкономической государственной политики[2]. Н.А. Сибиряков акцентирует внимание на положительном влиянии налогов на изменение макроэкономических пропорций, уровень, структуру и размещение производства, реализуемое за счет понижения налоговой нагрузки при осуществлении политики поддержки приоритетных отраслей[3].

Вопросы государственной финансовой поддержки развития аграрного сектора экономики входят в сферу научных интересов значительного количества исследователей, среди которых стоит выделить Д.Б. Волкова [1], Г.А. Гончаренко [2], И.В. Горского [3], Н.Д. Зарипову[4], Н.Ф. Зарук [4], Е.В. Кудряшову [5], М.Ю. Малкину [6].

Общие вопросы налогообложения сельского хозяйства рассматривались следующими учеными: М.А. Печенской и Т.В. Усковой [7], Е.Т. Прокопчук [8, 9], М.В. Пьяновой [10], Н.А. Сибиряковым [11], А.И. Татаркиным [12]. А.Э. Сагайдак, М.Л. Бронштейн, Н.Н. Суханов, И.Н. Буздалов исследовали рентный доход и методы его налогового изъятия.

Налоговое регулирование применительно к отдельным секторам экономики осуществляется в целях максимизации общественных выгод в рамках общей

[1] *Кудряшова Е.В.* Акцизы: немного теории // Налоги. 2014. № 6. С. 42.

[2] *Печенская М.А., Ускова Т.В.* Межбюджетное распределение налогов в России: концентрация полномочий или децентрализация управления // Экономика региона. 2016. № 12. С. 877.

[3] *Сибиряков Н.А.* Налог на добавленную стоимость: основные условия для применения вычета по НДС // Налоги. 2015. № 2. С. 9.

[4] *Зарипова Н.Д.* Анализ практики налогового регулирования в зарубежных странах // Международный бухгалтерский учет. 2011. № 19. С. 44–50.

налоговой политики, занимающей подчиненное положение по отношению к общеэкономической, финансовой и бюджетной политике.

Таким образом, достижение целей управляемого воздействия обеспечивается применением широкого спектра налоговых инструментов. При этом выбор налоговых регуляторов поддержки АПК определяется как необходимостью нейтрализации потерь эффективности за счет сокращения налоговой нагрузки на прибыль производителей, увеличивающей их рентабельность и инвестиционные возможности, так и восстановлением интересов государства за счет применения косвенного налогообложения при реализации произведенной сельскохозяйственной продукции. Кроме того, композиция налоговых регуляторов связывается с поддержкой объективных закономерностей и приоритетов развития воспроизводственного процесса с учетом совокупности внешних и внутренних факторов, включая предоставление налоговых льгот для инвесторов, специальных налоговых режимов для малых форм хозяйствования и фермеров, стимулирование инноваций и экологических программ, установление удобных сроков уплаты налогов.

Проблемам функционирования НДС как специфического инструмента государственной финансовой поддержки сельскохозяйственных товаропроизводителей посвящали свои труды В.В. Березовский, Д.И. Дема, В.П. Синчак, Л.В. Синявская и другие 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.Д. Тулуша и Е.Т. Прокопчук [13].

Вместе с тем, подчеркивая эффективность специальных режимов и порядков налогообложения (в том числе взимания НДС) при финансовой поддержке агропромышленного производства, ученые отмечают временность данных мероприятий на Украине. По их мнению, в дальнейшем налоговая система Украины должна обеспечивать выполнение фискальных функций, а финансовое стимулирование развития агропромышленного производства должно осуществляться за счет прямой государственной поддержки.

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 [14, 15].

Цель статьи заключается в оценке европейской и украинской практики финансового стимулирования фермерской деятельности за счет налоговых инструментов, ключевая роль среди которых принадлежит НДС.

На Украине на протяжении 17 лет (1999–2015 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 позитивную 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[5]. 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 19,1 1 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 такого сельскохозяйственного предприятия. В первую очередь она направлялась на возмещение сумм налога за приобретенные

[5] *Прокопчук Е.Т.* Классификационные характеристики современных налоговых систем // Экономика: вчера, сегодня, завтра. 2015. № 5. С. 78.

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.

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 (в частности, в отношении финансирования производственных затрат).

Благодаря финансовым ресурсам, сформированным за счет спецрежима НДС, осуществлялось более интенсивное развитие сельскохозяйственного производства, о чем свидетельствует ощутимый рост урожайности сельхозкультур (как минимум в полтора раза с начала 2000-х гг.) и продуктивности сельскохозяйственных животных. Прирост рентабельности основных сельскохозяйственных культур и 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%.

За счет применения спецрежима НДС в 2015 г. (*рис. 5*) 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 внешнем рынках, а экспортный потенциал отрасли существенно повышался.

Вместе с тем наряду с позитивными аспектами функционирования, спецрежим НДС имеет и негативные стороны. К последним следует в первую очередь отнести существенные потери бюджетных поступлений: в 2011–2013 гг. они составили более 10% за каждый год; а в 2014 г. – более 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 виды продукции и, наоборот, по низкорентабельным ее видам суммы НДС-поддержки были незначительными (как в абсолютном, так и относительном измерении).

Это дает основания для вывода относительно совокупности имеющихся недостатков НДС-поддержки за счет применения спецрежима взимания НДС (которые говорят об имеющихся проблемах в стимулировании отдельных видов производства или производителей, а также формировании доходов бюджета).

С учетом имеющихся недостатков спецрежима НДС для сельхозпредприятий в последнее время активно обсуждался вопрос отмены его действия. Так, полная отмена действия спецрежима НДС на Украине предполагается уже с 01.01.2017.

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 инструментарий оказался насколько привлекательным, что функционировал в практически неизменном виде 17 лет.

Поэтому целесообразно рассмотреть европейскую практику применения упрощенных (специальных) режимов налогообложения сельскохозяйственного производства и необходимость ее адаптации и применения на Украине.

Одной из самых распространенных форм стимулирования развития сельскохозяйственного производства, что в большей мере касается средних и малых по размеру хозяйств, в развитых странах является создание для них преференций в налогообложении путем введения специальных налоговых правил (Франция) или применения общих правил с отдельными льготами для средних и малых хозяйств (Италия, Великобритания).

В большинстве стран с фермерами трудно сотрудничать как с налогоплательщиками. Преимущественно они не ведут надлежащего учета и регистрации всех операций. Однако уместно отметить несколько исключений из этого общего утверждения и указать на то, что в некоторых странах фермеры похожи на любых других продавцов и имеют дело с полным и обычным законодательством с НДС (например, в Дании, Швеции, Новой Зеландии, Великобритании).

По этому поводу подчеркнем, что меньше чем 3% фермеров ведут надлежащий бухгалтерский учет своей деятельности в Италии, Ирландии, Франции и Австрии, тогда как больше чем 80% фермеров его осуществляют в Нидерландах и Великобритании[6].

Специфические особенности аграрной экономики неминуемо накладывают свой отпечаток на ввод и функционирование НДС в отрасли сельскохозяйственного производства. При этом заметим, что возникновение определенных объективных трудностей характерно даже для упрощенной системы НДС в сельском хозяйстве.

В европейских странах для сельского хозяйства характерным является применение режимов взимания НДС, которые имеют специфический характер, направлены на льготное налогообложение и упрощение налоговых процедур. По результатам обобщения зарубежной практики государственной финансовой поддержки сельскохозяйственных товаропроизводителей охарактеризованы наиболее распространенные ее формы (*рис. 6*).

Из проведенного исследования очевидно, что финансовое стимулирование фермерской деятельности осуществляется преимущественно методами прямого бюджетного финансирования, тогда как роль налоговых инструментов в этом процессе является незначительной.

Следует отметить, что в целом в странах ЕС для механизма функционирования НДС характерны единство и сходство в администрировании. При этом размер ставок и их количество может различаться по отдельно взятым странам. Кроме того, в отличие от Украины, имеет место дифференциация распределения поступлений от уплаты данного налога между бюджетами разных уровней. В частности, такая дифференциация характерна для Германии, зато во Франции в национальный бюджет направляется вся сумма налога.

Сначала остановимся на рассмотрении специальных режимов взимания НДС. Примером льготного режима является схема НДС, известная как «схема дополнения общей тарифной ставки» фермеров, которая используется мелкими фермерами и садоводами (в подавляющем большинстве во Франции и Италии). Его суть заключается в установлении дополнения к фиксированным компенсационным процентным нормам. Фермеры, которые используют этот специальный льготный режим, не зарегистрированны плательщиками НДС (преимущественно это совсем мелкие фермерские хозяйства), и, соответственно, они не могут компенсировать входной налог. Однако, формируя цену, фермеры имеют право получить дополнение

[6] *Волков Д.Б.* Проблемы налогового стимулирования субъектов сельского хозяйства // Налоговая политика и практика. 2010. № 5. С. 56; *Гончаренко Г.А.* Эффективность специального налогового режима для сельскохозяйственных товаропроизводителей // Вестник Алтайского государственного аграрного университета. 2010. № 8. С. 111–112; *Горский И.В.* Обоснованность стимулирующей роли налоговых льгот // Финансовый журнал. 2013. № 4. С. 167; *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. 200.

общей тарифной ставки (которая составляет 4%) во время реализации товаров и услуг клиентам, зарегистрированным плательщиками НДС[7]. Это дополнение не является НДС, но действует как компенсация потери входного налога на закупки.

Таким образом, в этих странах при условиях применения данного льготного режима взимания НДС государству удается в определенной мере уравновесить налоговые условия для разных категорий сельскохозяйственных товаропроизводителей (которые имеют разный налоговый статус, являются разными по величине). То есть в таких европейских государствах приоритетным является всевозможное содействие производству сельскохозяйственной продукции вне зависимости от размеров фермерских хозяйств, которые ее производят. Напротив, правительство прибегает к разным мероприятиям поддержки небольших фермерских хозяйств и уравновешиванию условий ведения хозяйства для всех производителей отрасли.

Как свидетельствует анализ практики налогообложения, имеется достаточно большое разнообразие ставок НДС, то есть действует принцип дифференцированных ставок. Сниженные ставки налога устанавливают обычно на продовольственные товары, товары первой необходимости. Сниженные ставки НДС на продовольственные товары действуют в Германии – 7% (при этом основная ставка налога – 19%), Италии – 4% (основная ставка налога – 22%), Греции – 8% (основная ставка налога – 23%), Франции – 5,5% (основная ставка налога – 20%), Нидерландах – 6% (основная ставка налога – 21%) и Польше – 7% (основная ставка налога – 23%)[8]. По этому поводу отметим, что на Украине в последнее время значительная часть научных публикаций посвящена вопросам снижения уровня ставок налога на добавленную стоимость, а также их дифференциации.

В развитых странах широко используется практика освобождения от уплаты НДС, а также применения сниженной ставки налога на средства производства, которые используются в сельском хозяйстве. В *табл. 1* сгруппированы данные относительно ставок НДС на средства производства для сельского хозяйства в некоторых развитых странах.

Во всех странах ЕС небольшие и средние по размеру хозяйства могут применять режим уплаты налога согласно итогам года, выходя из общей суммы оборота (для них характерным является ведение простой бухгалтерии, при этом налог подлежит уплате в конце года на основе итоговой суммы продаж и покупок)[9].

[7] *Зарипова Н.Д.* Анализ практики налогового регулирования в зарубежных странах // Международный бухгалтерский учет. 2011. № 19. С. 44; *Зарук Н.Ф.* Налоговые реформы в сельском хозяйстве // Экономика сельского хозяйства России. 2006. № 7. С. 34.

[8] *Arendonk H., Jansen S., Paardt R.* VAT in an EU and International Perspective. IBFD. Amsterdam, The Netherlands, 2014, p. 159; *Aujean M.* Harmonization of VAT in the EU: Back to the Future. EC Tax Review, 2012, no. 21(3), p. 142; *Малкина М.Ю., Балакин Р.В.* Оценка взаимосвязи риска и доходности налоговой системы в регионах России // Экономика региона. 2015. № 3. С. 246.

[9] *Hill B., Cahill C.* Taxation of European Farmers. EuroChoices, 2007, no. 6(1), p. 45; *Пьянова М.В.* Зарубежный опыт налогового стимулирования аграрного сектора экономики // Налоги и налогообложение. 2009. № 8. С. 62.

Данный режим направлен на упрощение налоговых отношений, сельскохозяйственные товаропроизводители получают возможность максимально сконцентрироваться на главном своем задании – производстве качественной продукции, не отвлекаясь (ежемесячно или ежеквартально) на расчеты и уплату налога.

В странах ЕС широкое распространение приобрел режим уплаты НДС, при котором этап сельскохозяйственного производства лишен уплаты НДС в бюджет, а сельскохозяйственные предприятия, которые осуществили переход на спецрежим, получают возможность начисления и уплаты данного налога в бюджет по ставке, отличающейся от стандартной, – фиксированной ставкой (flate rate), расчет которой осуществляет каждая страна, взяв за основу национальные счета[10].

Следовательно, основную цель отмеченного режима можно определить как достижение покрытия сумм оплаченного и начисленного налога, то есть фактически сумма уплаты налога в бюджет равна нулю.

Однако здесь важным становится вопрос правильности и точности расчета компенсационных процентных норм для предотвращения перекомпенсации и превращения названного режима в субсидирование сельского хозяйства[11].

В *табл. 2* представлены данные относительно размера ставок НДС на сельскохозяйственную продукцию в некоторых развитых странах и отмечены компенсационные ставки указанного налога, которые рассчитаны для основных видов сельскохозяйственной продукции.

Из данных *табл. 2* видно, что компенсационная ставка налога может различаться не только по странам, но и в пределах одной страны в разрезе отраслей сельскохозяйственного производства.

Отметим, что наибольшее распространение, так называемая система общей тарифной ставки получила в трех странах: Франции, Италии и Германии. Разница в пропорции фермеров в системе общей тарифной ставки НДС свидетельствует, что немецкие фермеры имеют соответствующий экономический интерес со ставкой в 9% сравнительно с 7-процентной льготной ставкой, которая применяется в обычной системе[12].

Налогообложение фермеров в Великобритании и Дании осуществляется на общих основаниях вместе с плательщиками других категорий. Заметим, что в Соединенном Королевстве ставка НДС на продукцию сельскохозяйственного производства

[10] *Agha A., Haughton J.* Designing VAT Systems: Some Efficiency Considerations. *The Review of Economics and Statistics*, 1996, p. 307.

[11] *Adam S., Browne J.* A Survey of the UK Tax System. Institute for Fiscal Studies, London, UK, 2006.

[12] *Aujean M.* Harmonization of VAT in the EU: Back to the Future. *EC Tax Review*, 2012, no. 21(3), p. 140.

составляет 0%, но фермеры имеют возможность получения компенсации налога из бюджета в установленный срок.

В качестве итога, отметим, что практика налогообложения сельского хозяйства как развитых европейских стран, так и Украины характеризуется льготным характером.

Таким образом, исследование и обобщение зарубежной практики финансового стимулирования фермерской деятельности в целом и за счет налоговых инструментов в частности является чрезвычайно важным для Украины, особенно на данном этапе. Необходимо формирование системы налогообложения сельскохозяйственных товаропроизводителей в условиях завершения действия специального налогового инструментария (в частности, спецрежимов взимания НДС), который применяется в отрасли сельскохозяйственного производства с конца 1990-х гг., и уже не в полной мере обеспечивает эффективную реализацию аграрной политики государства.

Украинская система налогообложения сельскохозяйственных товаропроизводителей нуждается в реформировании в условиях поэтапного ее приближения к общепринятой налоговой практике. Итак, финансовое стимулирование развития агропромышленного производства должно осуществляться в рамках прямой государственной поддержки, а специальные налоговые режимы и порядки (в том числе взимание НДС) – направляться на упрощения налоговых отношений деятельности в области. Этот вывод мы делаем, основываясь на практике развитых стран Европы, в числе которых Великобритания, Германия, Италия и Франция.

По результатам проведенного анализа указанной практики обоснован вывод относительно ее направленности на упрощение налоговых процедур и устранение негативного влияния на деятельность экономических субъектов. Европейская государственная финансовая поддержка не предусматривает существенной роли налогового механизма – налогообложение используется по назначению для выполнения финансовых и регулирующих задач.

Специальные режимы и порядки налогообложения (в том числе взимания НДС) применяются в основном в целях упрощения налоговых отношений для учета специфики фермерской деятельности, а не для улучшения финансового обеспечения субъектов аграрного бизнеса. По результатам обобщения механизмов взимания НДС в сельском хозяйстве развитых стран Европы отмечено существенное их разнообразие: освобождение от уплаты НДС, а также применение сниженной ставки налога на средства производства, которые используются в сельском хозяйстве в Великобритании, Германии, Италии и Франции.

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, а в перспективе – полная отмена его действия и переход на систему бюджетного дотирования отдельных отраслей сельского хозяйства, которые нуждаются в такой поддержке. Указанный режим является уникальным и в подобном 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 относительно механизма взимания НДС. Функционирование такой схемы для сельскохозяйственных товаропроизводителей предусматривает применение фиксированной компенсационной ставки, направленной на компенсацию начисленного входного НДС. Введение схемы с фиксированной компенсационной ставкой в отрасли сельскохозяйственного производства непременно 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, Италии и Германии). 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.

По нашему мнению, опыт развитых стран Европы по использованию специальных режимов и порядков налогообложения (в том числе взимания НДС) в фермерской деятельности должен стать примером для Украины. Ведь налогообложение должно использоваться по назначению, а функционирование специальных режимов и порядков налогообложения (в том числе взимания НДС) в сельском хозяйстве должно ориентроваться на упрощение налоговых отношений для учета специфики деятельности в отрасли, а не для улучшения финансового обеспечения субъектов аграрного бизнеса.

Таблица 1
Ставки НДС на средства производства для сельского хозяйства в некоторых развитых странах Европы на 01.01.2015, %

Table 1
Rates of VAT on agricultural means of production in some developed countries of Europe in 01/01/2015, percentage

Страна	Горюче-смазочные материалы	Строительные материалы работы, услуги	Удобрения, пестициды, химикаты	Покупка и аренда земли	Корма для животных	Электроэнергия
Великобритания	17,5	0	17,5	–*	0	0
Германия	**	15	15	–	7	**
Италия	10	19	4	–	10	19
Франция	**	18,6	5,5	–	5,5	**

* Не облагаются налогом.
** Подлежат налогообложению по общей ставке.
Источник: обобщено по данным [16, 17]

Source: Authoring, based on [16, 17]

Таблица 2
Ставки НДС на продукцию сельскохозяйственного производства в некоторых развитых странах Европы на 01.01.2015, %

Table 2
Rates of VAT on agricultural products in some developed countries of Europe as of 01.01.2015, percentage

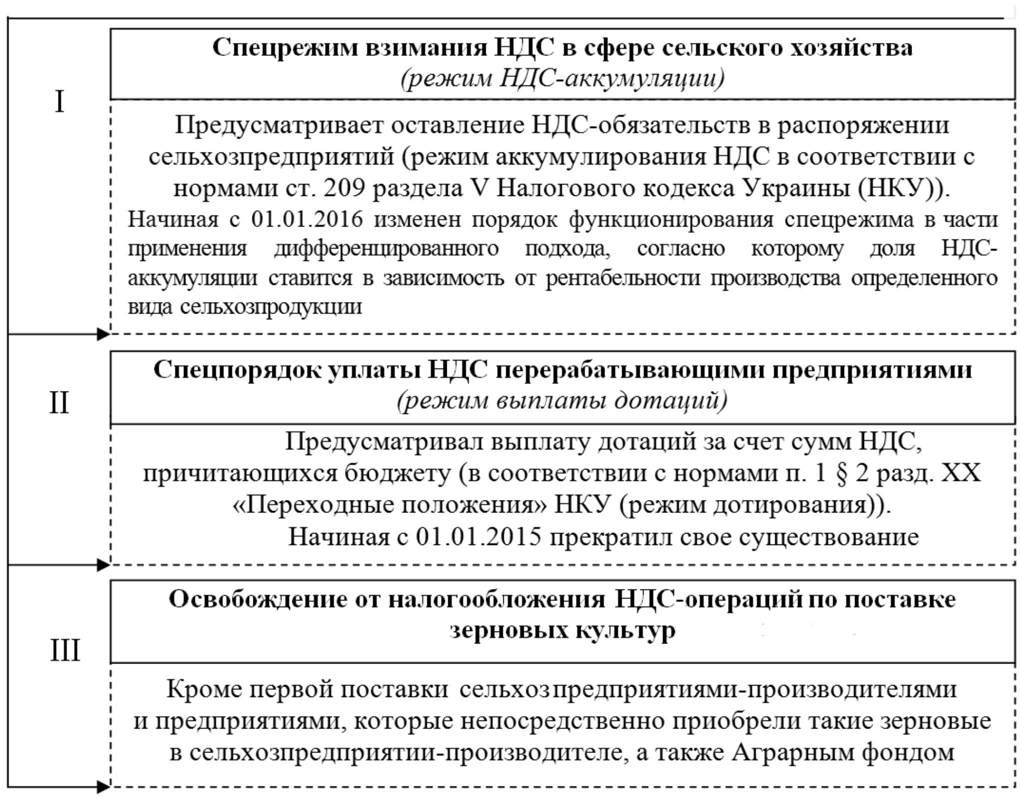
Страна	Продукты продовольственного потребления		Другие товары и услуги		Вино и напитки	
	Обычная ставка	Компен-сационная ставка	Обычная ставка	Компен-сационная ставка	Обычная ставка	Компен-сационная ставка
Великобритания	0	4	17,5	4	17,5	4
Германия	7	9	7	9	15	15
Италия	16	9	19	4	10	9
Франция	–	4	–	4	18,6	–

Источник: обобщено по данным [16–20]

Source: Authoring, based on [16–20]

Рисунок 1
Специальные режимы администрирования НДС в сфере сельского хозяйства Украины

Figure 1
Special regimes of VAT administration in the agricultural sector of Ukraine

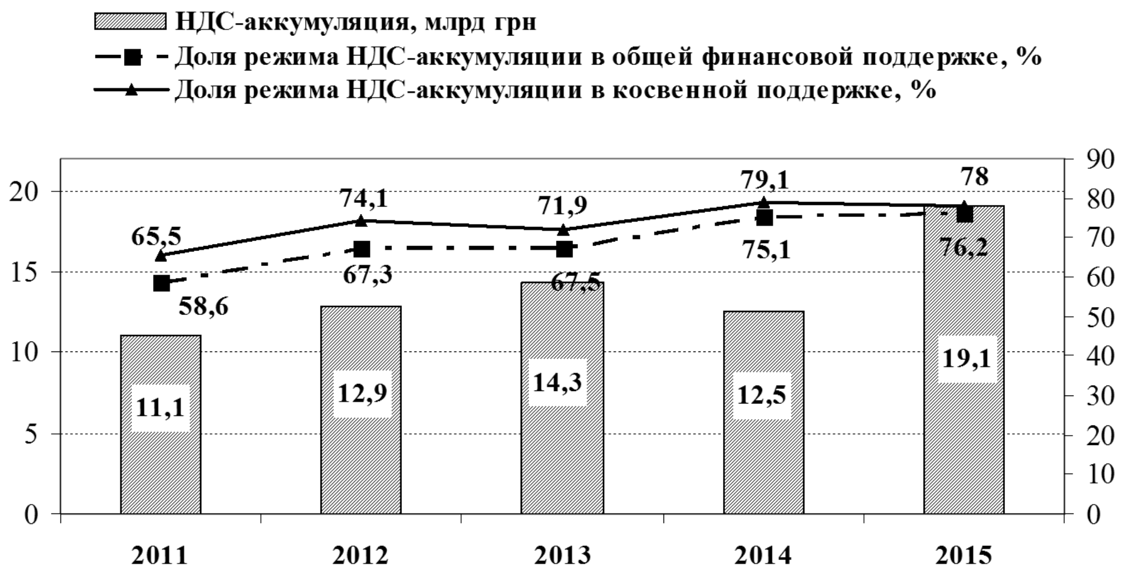


Источник: составлено авторами

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 amounts of public financial support to farms, 2011–2015



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

Source: State Statistics Service of Ukraine, State Fiscal Service of Ukraine

Рисунок 3
НДС-аккумуляция по отношению к ключевым показателям деятельности сельскохозяйственных предприятий (2011–2015 гг.)

Figure 3
VAT-accumulation with respect to key metrics of agricultural enterprises, 2011–2015

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

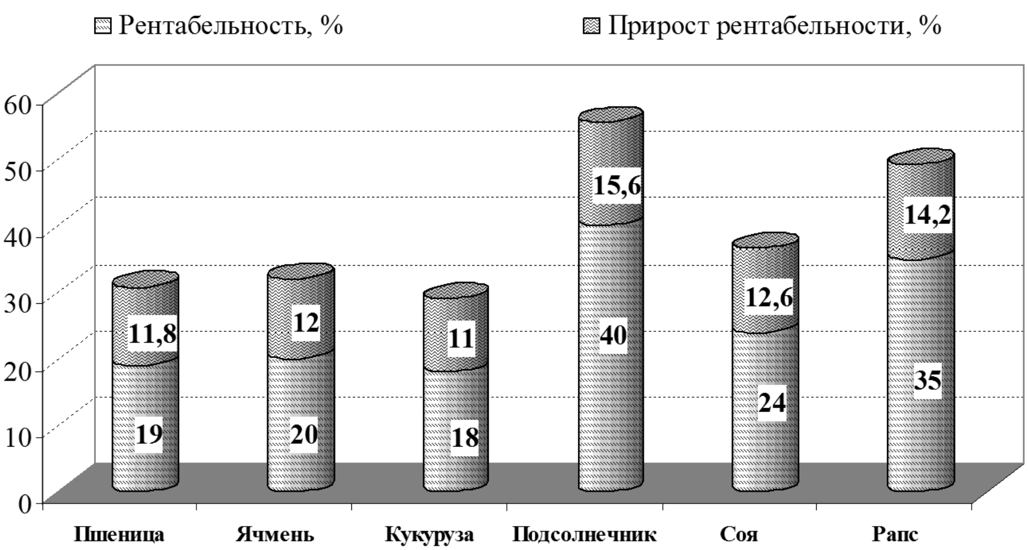
Source: State Statistics Service of Ukraine, State Fiscal Service of Ukraine

Рисунок 4

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

Figure 4

Increase in profitability of major crops owing to applying the special regimes of VAT in 2015

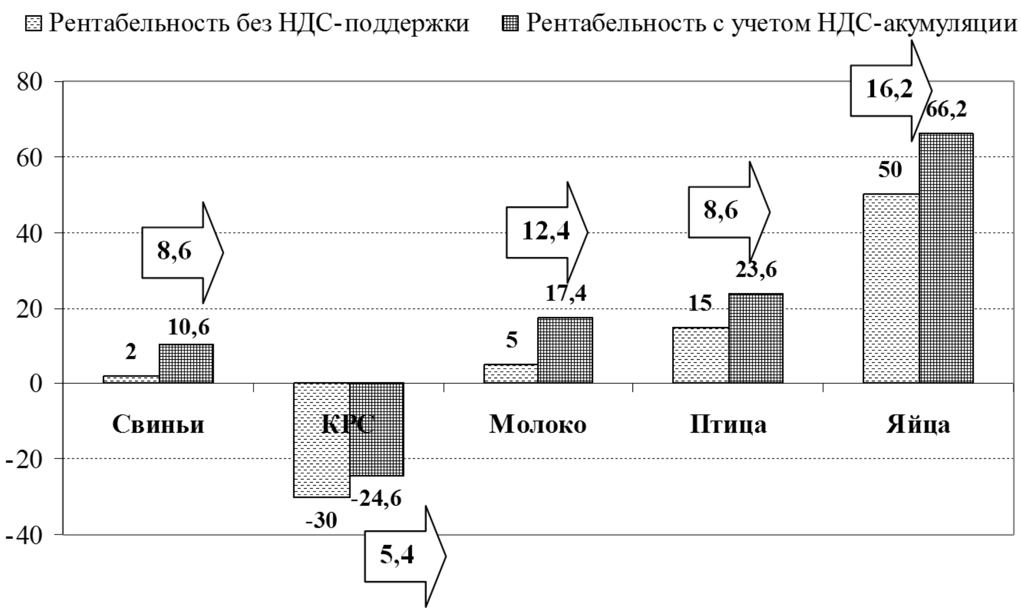


Источник: данные Государственной службы статистики Украины, Государственной фискальной службы Украины

Source: State Statistics Service of Ukraine, 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 profitability of major livestock products owing to applying the special regimes of VAT in 2015, percentage



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

Source: State Statistics Service of Ukraine, State Fiscal Service of Ukraine

Рисунок 6
Формы прямой и косвенной (за счет механизма НДС) государственной финансовой поддержки сельхозтоваропроизводителей в европейских странах

Figure 6
Forms of direct and indirect (through the VAT mechanism) public financial support to agricultural producers in Europe

Источник: составлено авторами

Source: Authoring

Список литературы

1. *Волков Д.Б.* Проблемы налогового стимулирования субъектов сельского хозяйства // Налоговая политика и практика. 2010. № 5. С. 52–57.
2. *Гончаренко Г.А.* Эффективность специального налогового режима для сельскохозяйственных товаропроизводителей // Вестник Алтайского государственного аграрного университета. 2010. № 8. С. 111–115.
3. *Горский И.В.* Обоснованность стимулирующей роли налоговых льгот // Финансовый журнал. 2013. № 4. С. 167–170.
4. *Зарук Н.Ф.* Налоговые реформы в сельском хозяйстве // Экономика сельского хозяйства России. 2006. № 7. С. 30–39.
5. *Кудряшова Е.В.* Акцизы: немного теории // Налоги. 2014. № 6. С. 40–44.
6. *Малкина М.Ю., Балакин Р.В.* Оценка взаимосвязи риска и доходности налоговой системы в регионах России // Экономика региона. 2015. № 3. С. 241–255.
7. *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.
8. *Прокопчук Е.Т.* Классификационные характеристики современных налоговых систем // Экономика: вчера, сегодня, завтра. 2015. № 5. С. 77–91.
9. *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.
10. *Пьянова М.В.* Зарубежный опыт налогового стимулирования аграрного сектора экономики // Налоги и налогообложение. 2009. № 8. С. 62–64.
11. *Сибиряков Н.А.* Налог на добавленную стоимость: основные условия для применения вычета по НДС // Налоги. 2015. № 2. С. 8–14.
12. *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.
13. *Тулуш Л.Д., Прокопчук Е.Т.* Функціонування податку на додану вартість у сфері агропромислового виробництва : монографія. Киев: ННЦ ИАЭ, 2011. 280 с.
14. *Adam S., Browne J.* A Survey of the UK Tax System. London, UK, Institute for Fiscal Studies, 2006. URL: http://discovery.ucl.ac.uk/14872/1/14872.pdf

15. *Agha A., Haughton J.* Designing VAT Systems: Some Efficiency Considerations. *Review of Economics and Statistics*, 1996, vol. 78, iss. 2, pp. 303–308.

16. *Arendonk H., Jansen S., Paardt R.* VAT in an EU and International Perspective: Essays in Honor of Han Kogels. Amsterdam, IBFD, 2014, 359 p.

17. *Browne J., Roantree B.* Office for Budget Responsibility of the UK. Economic and Fiscal Outlook. *Norwich: TSO*, 2014, March iss., pp. 127–135.

18. *Dowell S.* History of Taxation and Taxes in England. Routledge, 2013, 1705 p.

19. *Aujean M.* Harmonization of VAT in the EU: Back to the Future. *EC Tax Review*, 2012, vol. 21, iss. 3, pp. 134–143.

20. *Hill B., Cahill C.* Taxation of European Farmers. *EuroChoices*, 2007, vol. 6, iss. 1, pp. 44–49.

Информация о конфликте интересов

Мы, авторы данной статьи, со всей ответственностью заявляем 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.

pISSN 2073-5081
eISSN 2311-9381

Tax and Taxation

EUROPEAN AND UKRAINIAN EXPERIENCE IN FINANCIAL SUPPORT TO FARMING ACTIVITIES THROUGH FISCAL INSTRUMENTS

Elena A. NEPOCHATENKO [a,•], Elena T. PROKOPCHUK [b], Bogdan S. GUZAR [c]

[a] Uman National University of Horticulture,
Uman, Ukraine
kolos2000@i.ua
ORCID: not available

[b] Uman National University of Horticulture,
Uman, Ukraine
pivotbi@mail.ru
ORCID: not available

[c] Uman National University of Horticulture,
Uman, Ukraine
bohdan.um@mail.ru
ORCID: not available

[•] Corresponding author

Article history:
Article No. 1332/2016
Received 14 Nov 2016
Received in revised form
7 March 2017
Accepted 31 March 2017
Available online
15 September 2020

JEL classification: H21, H30, Q1, Q18

Keywords: fiscal stimulus, agricultural production, VAT, special tax treatment, reduced rate

Abstract

Subject. The article considers financial regulation through the use of tax mechanisms.

Objectives. The aim of the study is to evaluate European and Ukrainian practices of fiscal incentives for farming through fiscal instruments with VAT playing the key role.

Methods. In the study we employed economic and statistical research methods, like monographic, comparison, scientific generalization.

Results. Based on the analysis of VAT implementation on farmers in developed countries in Europe we substantiated the conclusion about its focus on simplifying the tax procedures and eliminating the negative impact on operations of economic entities. Special tax treatment (including VAT collection) is mainly used to streamline tax relations, taking into account the specifics of farming, rather than to improve the financial support to farms. We revealed that in the Ukrainian practice its main task is financial support to agricultural production.

Conclusions and Relevance. The experience of developed European countries on the use of special tax regimes and taxation procedures should serve as a model for Ukraine. Financial incentives for agricultural production development should be directly supported by the State, and special tax treatment and tax administration should be focused on streamlining tax relations in the region, based on the practice of developed European countries such as UK, Germany, Italy and France.

Please cite this article as: Nepochatenko E.A., Prokopchuk E.T., Guzar B.S. European and Ukrainian Experience in Financial Support to Farming Activities Through Fiscal Instruments. *International Accounting*, 2020, vol. 23, iss. 9, pp. 1040–1063.
https://doi.org/10.24891/ia.23.9.1040

Acknowledgments

The article was adapted from the *Finance and Credit* journal, 2017, vol. 23, iss. 18.

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. Goncharenko G.A. [Efficiency of special tax regime for agricultural producers]. *Vestnik Altaiskogo gosudarstvennogo agrarnogo universiteta = Bulletin of Altai State Agrarian University*, 2010, no. 8, pp. 111–115. (In Russ.)
3. Gorskii I.V. [Feasibility of stimulating role of tax concessions]. *Finansovyi zhurnal = Financial Journal*, 2013, no. 4, pp. 167–170. (In Russ.)
4. 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.)
5. Kudryashova E.V. [Excise tax: Some theory]. *Nalogi = Taxes*, 2014, no. 6, pp. 40–44. (In Russ.)
6. Malkina M.Yu., Balakin R.V. [Assessing the relationship of risk and return of the tax system in Russian regions]. *Ekonomika regiona = Economy of the Region*, 2015, no. 3, pp. 241–255. (In Russ.)
7. Pechenskaya M.A., Uskova T.V. [Inter-budgetary distribution of taxes in Russia: Concentration of powers or decentralization of management]. *Ekonomika regiona = Economy of Region*, 2016, vol. 12, no. 3, pp. 875–886. (In Russ.)
8. Prokopchuk E.T. [Classification characteristics of modern tax systems]. *Ekonomika: vchera, segodnya, zavtra = Ekonomy: Yesterday, Today, Tomorrow*, 2015, no. 5, pp. 77–91. (In Russ.)
9. Prokopchuk E.T. [Specifics of transformation of special tax regime of VAT collection in the sphere of agricultural production and processing]. *Perspektivy nauki i obrazovaniya. = Prospects of Science and Education*, 2014, no. 4, pp. 167–173. (In Russ.)
10. P'yanova M.V. [Foreign experience in tax incentives for agricultural sector]. *Nalogi i nalogooblozhenie = Taxes and Taxation*, 2009, no. 8, pp. 62–64. (In Russ.)
11. Sibiryakov N.A. [Value added tax: Basic conditions for application of VAT deductions]. *Nalogi = Taxes*, 2015, no. 2, pp. 8–14. (In Russ.)

12. Tatarkin A.I., Maksimov A.D., Maksimov T.A. [Optimization of methodological support for application of tax benefits in regions: the Perm Krai case]. *Ekonomika regiona = Economy of the Region*, 2015, no. 1, pp. 197–213. (In Russ.)

13. *Тулуш Л.Д., Прокопчук Е.Т.* Функціонування податку на додану вартість у сфері агропромислового виробництва : монографія. Киев: ННЦ ИАЭ, 2011, 280 p.

14. Adam S., Browne J. A Survey of the UK Tax System. London, UK, Institute for Fiscal Studies, 2006. URL: http://discovery.ucl.ac.uk/14872/1/14872.pdf

15. Agha A., Haughton J. Designing VAT Systems: Some Efficiency Considerations. *Review of Economics and Statistics*, 1996, vol. 78, iss. 2, pp. 303–308.

16. Arendonk H., Jansen S., Paardt R. VAT in an EU and International Perspective: Essays in Honor of Han Kogels. Amsterdam, IBFD, 2014, 359 p.

17. Browne J., Roantree B. Office for Budget Responsibility of the UK. Economic and Fiscal Outlook. *Norwich: TSO*, 2014, March iss., pp. 127–135.

18. Dowell S. History of Taxation and Taxes in England. Routledge, 2013, 1705 p.

19. Aujean M. Harmonization of VAT in the EU: Back to the Future. *EC Tax Review*, 2012, vol. 21, iss. 3, pp. 134–143.

20. Hill B., Cahill C. Taxation of European Farmers. *EuroChoice*s, 2007, vol. 6, iss. 1, pp. 44–49.

Conflict-of-interest notification

We, the authors 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.