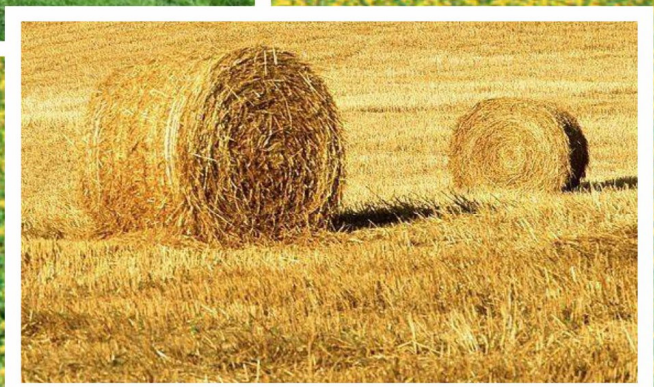


Леонід ТУЛУШ
Олена ПРОКОПЧУК

ФУНКЦІОНУВАННЯ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ

У СФЕРІ АГРОПРОМИСЛОВОГО ВИРОБНИЦТВА



Л.Д. ТУЛУШ, О.Г. ПРОКОПЧУК

**ФУНКЦІОНУВАННЯ ПОДАТКУ
НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ У СФЕРІ
АГРОПРОМИСЛОВОГО ВИРОБНИЦТВА**

Монографія

**Київ
ННЦ «Інститут аграрної економіки»
2011**

УДК 336.226.322:631.155

ББК 65.261.4

Т 82

Рецензенти: *В.І. Грушко*, доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри фінансів та банківського бізнесу Університету економіки та права «КРОК»;
М.Й. Малік, доктор економічних наук, академік НААНУ, професор кафедри фінансів Київського національного університету імені Тараса Шевченка;
О.О. Непочатенко, доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри фінансів і кредиту Уманського національного університету садівництва

Рекомендовано до друку вченою радою ННЦ «Інститут аграрної економіки» (протокол № 6 від 19 травня 2011 року).

Тулуш Л.Д., Прокопчук О.Т.

Т 82 Функціонування податку на додану вартість у сфері агропромислового виробництва : монографія. – К. : ННЦ ІАЕ, 2011. – 273 с.
ISBN 978-966-669-353-8

Наведено результати комплексного дослідження проблем функціонування податку на додану вартість у сфері агропромислового виробництва. Узагальнено теоретико-методологічні засади формування та представлено оцінку сучасного механізму справляння ПДВ у агропромислового секторі економіки, охарактеризовано практику застосування спеціальних режимів справляння ПДВ та окреслено їх перспективи, обґрунтовано нові підходи до формування механізму справляння ПДВ у сільському господарстві.

Розрахована на науковців, працівників державних установ, керівників підприємств, працівників економічних служб та спеціалістів аграрної сфери, викладачів економічних дисциплін, аспірантів, студентів та всіх зацікавлених осіб, які переймаються питаннями оподаткування.

УДК 336.226.322:631.155

ББК 65.261.4

ISBN 978-966-669-353-8

© Тулуш Л.Д., Прокопчук О.Т., 2011

ВСТУП

Побудова ефективної та збалансованої податкової системи є важливим питанням для будь-якої країни, а особливо в період ринкових перетворень. Необхідною для цього умовою є розвиток теорії оподаткування і, зокрема, дослідження та узагальнення природи окремих податкових форм.

За роки становлення ринкової економіки в Україні податкова політика щодо сільського господарства та механізми її реалізації набули особливого значення. Специфіка галузі вимагає відповідного відображення у податковому законодавстві особливостей оподаткування сільськогосподарських товаровиробників. Недостатнє її врахування при формуванні податкових механізмів призводить до спотворення їх впливу на економічні процеси, незабезпечення належного використання функцій податків.

Фінансове регулювання шляхом використання податкових механізмів є невід'ємною складовою економічної системи держави. Серед його інструментів ключова роль відводиться універсальним акцизам, значення яких у сучасних фінансових системах зростає.

Податок на додану вартість (ПДВ) є найбільш поширеною формою універсального акцизу. Він має характерні риси, які притаманні всім непрямим податкам, а також специфічні особливості – основною його рисою, на відміну від інших податків на споживання, є економічна нейтральність.

Незважаючи на тривалий період застосування в Україні, функціонування ПДВ зумовлює низку проблем, пов'язаних з адмініструванням даної податкової форми. Нині ПДВ у сільському господарстві використовуються у якості особливого інструмента державної фінансової підтримки, специфічного засобу формування фінансових ресурсів в умовах відсутності більш дієвих важелів підтримки. За таких умов не забезпечується функціонування регулюючої та фіскальної його функції в даній галузі.

Специфіка сільськогосподарського виробництва потребує зваженої державної політики протекціонізму – саме з врахуванням цього з кінця 90-х

років були запроваджені спеціальні режими справляння ПДВ. Практика їх функціонування у сфері агропромислового виробництва є неоднозначною, зумовлює економічні викривлення, в зв'язку з чим виникає необхідність комплексної оцінки діючого механізму оподаткування ПДВ операцій з поставок сільськогосподарської продукції та розробки конструктивних пропозицій щодо його удосконалення.

Попри значну кількість наукових праць щодо даної проблематики, ряд питань, пов'язаних із функціонуванням ПДВ у сфері агропромислового виробництва досліджено фрагментарно, без застосування комплексного підходу. Специфіка діяльності в агропромисловому секторі економіки вимагає адекватного її відображення при формуванні податкового механізму, що обумовило необхідність поглиблення наукових досліджень.

Податкове законодавство характеризується динамічністю і, як наслідок, вимагає постійної та пильної уваги з боку науковців та практиків. Прийняття Податкового кодексу, нові умови господарювання та перспективи розвитку аграрного сектору України в умовах міжнародної конкуренції вимагають посилення наукових досліджень в частині обґрунтування напрямів розвитку податкової політики щодо сільського господарства, формування ефективного інструментарію оподаткування аграрних товаровиробників.

Окремі підрозділи даної монографії підготували:

ТУЛУШ Леонід Дмитрович – к.е.н., доцент, завідувач відділу фінансово-кредитної та податкової політики ННЦ «Інститут аграрної економіки» НААН України, м. Київ (вступ, пп. 1.2, 1.3, 2.2, 2.4, 3.2, 3.3);

ПРОКОПЧУК Олена Тодорівна – к.е.н., старший викладач кафедри фінансів і кредиту Уманського національного університету садівництва Міністерства аграрної політики та продовольства України, м. Умань (пп. 1.1, 1.2, 2.1, 2.3, 3.1).

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ЗАСАДИ ФУНКЦІОНУВАННЯ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ

1.1. Сутність універсальних акцизів

Оподаткування є ключовою умовою існування держави, оскільки забезпечує формування необхідних доходів для здійснення покладених на неї суспільних завдань. Враховуючи, що держава є інститутом загально-суспільного представництва, то й її невід’ємна складова – податки – мають важливе соціально-економічне значення.

Податки є фінансовими регуляторами, які забезпечують вилучення та перерозподіл частини створеного валового внутрішнього продукту та формування фонду грошових ресурсів держави. З одного боку, податки – це фінансове підґрунтя існування держави, а з іншого – знаряддя перерозподілу доходів юридичних і фізичних осіб. В процесі свого розвитку суспільство використовувало різноманітні види податків, внаслідок еволюції яких з’явилися сучасні форми оподаткування. При цьому, кожен вид податків має свої специфічні риси, функціональне призначення і займає окреме місце в податковій системі [157].

Роль того чи іншого податку характеризується його приналежністю до певної групи у відповідності з існуючою класифікацією податків.

Найбільш поширеним критерієм класифікації податків є поділ за формою оподаткування – даний критерій виділяють практично всі дослідники [58; 117; 227; 258].

Відповідно до зазначеного критерію, всі податки поділяються на:

1) прями (прибутково-майнові) податки – податки, що встановлюються безпосередньо щодо платників, їх розмір прямо пропорційно залежить від результатів фінансової діяльності;

2) непрямі податки (податки на споживання) – податки, що обчислюються на основі цін або фізичних характеристик товарів та послуг, розмір яких безпосередньо не залежить від доходів платника, а визначається

за вартісними або кількісними характеристиками здійснюваних ним оподатковуваних операцій [231, с. 121].

Такий поділ необхідний, оскільки окремі групи податків потребують відповідних умов справляння, відповідних адміністративно-фінансових заходів. Саме тому в історії фінансової науки знання сутності окремих форм податків, зокрема непрямих, а серед них – універсальних акцизів, дає змогу осмислити світовий і вітчизняний досвід та побудувати оптимальну податкову систему в нашій державі.

Проблема використання податків на споживання (непрямих податків) та їх співвідношення із податками на доходи була і залишається однією з найсуперечливіших у фіскальній науці. Історично опосередкована форма одержавлення національного продукту з'явилась значно пізніше, ніж пряме оподаткування доходів, проте поступово перетворилася в найвідчутніший канал наповнення доходів державного бюджету [80, с. 160].

Переважання на початку і в середині ХХ ст. непрямих податків зумовлене низьким рівнем доходів більшості населення, що об'єктивно обмежувало масштаби прямих податкових вилучень, а також відносною простотою збирання непрямих податків. Адже пряме оподаткування потребує складного порядку обліку платників, визначення об'єкта оподаткування, механізму справляння податків.

Стосовно широкого розповсюдження непрямих податків у розвинутих країнах слід зазначити, що цей процес обумовлений дещо іншими причинами, зокрема, традиціями застосування даної форми оподаткування. Причому, у Німеччині, Франції та Італії непрямі податки традиційно відіграють значну роль при формуванні податкових надходжень, тоді як у США, Японії, Канаді, Англії переважають прямі податки [130, с. 121].

Однією з важливих причин розвитку непрямих податків в країнах ЄС стала, поряд з історичними традиціями, наполегливо впроваджувана політика уніфікації податкових систем країн співтовариства. Політика уніфікації була проголошена з самого початку інтеграційних процесів у Західній Європі. В

наш час результатом цієї політики стало наближення методів вилучення непрямих податків, тоді як у сфері прямого оподаткування окремим країнам надається більша самостійність [279; 281].

Значні масштаби поширення непрямих оподаткування у Франції, Італії, Німеччині, окрім вищезазначеної причини, зумовлені також особливостями соціально-економічної політики урядів цих країн. Остання спрямована на стимулювання за допомогою податків господарської активності суб'єктів підприємництва та передбачає застосування широкого спектра податкових пільг для корпорацій (тоді як, наприклад, у США податкова реформа 1986 р. скасувала більшість таких пільг). Це, в свою чергу, призводить до зменшення надходжень від податку на прибуток до бюджету (в Німеччині та Франції частка цього податку у загальних податкових надходженнях не перевищує 5 %) [152, с. 20].

Розвиток непрямих оподаткування пов'язується також з ідеями, які висловлюються, зокрема, німецькими вченими, згідно з якими «...оподаткування споживання становить меншу небезпеку для економічного зростання, ніж оподаткування особистих доходів і прибутку підприємств» [239, с. 171].

Значна роль непрямих податків у багатьох західних країнах викликана також їхньою високою фіскальною ефективністю і використанням цих податків для збалансування дохідної частини місцевих бюджетів (зокрема, в Німеччині). Можливість останнього зумовлена тим, що споживання є більш-менш рівномірним у територіальному розрізі, тому непрямі податки забезпечують рівномірність надходження до місцевих бюджетів [227, с. 38].

Причому структура непрямих податків розвинутих країн характеризується закономірним зменшенням питомої ваги специфічних і збільшенням питомої ваги універсальних акцизів. Така тенденція стала наслідком як політики ЄС, спрямованої на поширення використання універсального акцизу у формі ПДВ, так і об'єктивними перевагами цього податку, а саме його високою фіскальною ефективністю, зумовленою ширшою базою оподаткування, з одного боку, і високою еластичністю

споживання підакцизних товарів щодо цін і доходів споживачів, з іншого боку, а також нейтральністю ПДВ щодо ринкового механізму ціноутворення.

Аналізуючи історичний аспект встановлення та розвитку непрямих податків, необхідно виходити з двох наявних тенденцій в оподаткуванні: перша з них характеризує розвиток податків у європейських країнах (в яких основний акцент робився на майнові і прибуткові податки), друга – визначається умовами країн, територія яких лише освоювалась та в яких використовувались, переважно, непрямі податки [3, с. 117].

Розвиток непрямого оподаткування розпочався із специфічного акцизу, який і нині існує в Україні у вигляді акцизного збору (податку) [22, с. 228].

За економічною природою непрямі податки поділяються на такі групи:

- акцизи – податки на операції з реалізації товарів, що встановлюються у вигляді надбавки до ціни їх реалізації. У податковій системі України застосовуються два види акцизів – податок на додану вартість і акцизний збір;

- мита – податки (збори) на операції з переміщення товарів через митний кордон держави, що встановлюються у вигляді надбавки до митної вартості цих товарів.

Відповідно до бюджетної класифікації мито є податком на зовнішню торгівлю, а податок на додану вартість і акцизний збір є внутрішніми податками на споживання [12, с. 289].

За сферою застосування непрямі податки поділяються на універсальні та специфічні. Універсальними є непрямі податки, що справляються з усіх товарів і послуг, окрім тих, які звільнено від оподаткування. Універсальним непрямим податком у вітчизняній податковій системі є податок на додану вартість. У світовій практиці роль універсальних непрямих податків виконують також податок з обороту і податок з продажу [122, с. 198].

Специфічними є непрямі податки, що справляються лише з тих товарів і послуг, перелік яких визначено законодавством. Специфічними непрямими податками в податковій системі України є акцизний збір (податок) і мито.

За механізмом справляння непрямі податки поділяються на однократні (одностадійні) і багатократні (багатостадійні). Однократними є непрямі податки, що одноразово стягуються на певному етапі товарообігу, тобто акцизний збір і мито.

Багатократними є непрямі податки, що підлягають стягненню на кожному етапі товарообігу – податок на додану вартість, який підлягає сплаті на кожній стадії реалізації товарів і послуг.

За наявністю кумулятивного (каскадного) ефекту непрямі податки поділяють на:

1) кумулятивні (каскадні) – непрямі податки, механізм стягнення яких передбачає повторне оподаткування товарів і послуг на всіх стадіях їх обігу;

2) некумулятивні (некаскадні) – непрямі податки, механізм стягнення яких виключає можливість повторного оподаткування товарів і послуг, забезпечуючи однакові податкові надходження за однаковими товарами і послугами незалежно від кількості етапів їх обігу на шляху від виробника до споживача [32, с. 199].

Механізм справляння податку на додану вартість, акцизного збору і мита за законодавством України визначає їх некумулятивний характер.

Виходячи з характеру торговельної діяльності, непрямі податки поділяються на такі групи:

– акцизи та фіскальні монополії, які використовуються у внутрішній торгівлі;

– мито, яке використовується у зовнішній торгівлі.

Непрямі податки за своїм змістом мають регресивний характер: чим більший дохід, тим менша питома вага непрямих податків у доході споживача, і навпаки: чим менший дохід, тим більша частка цих податків .

Сутність фіскальної монополії полягає у встановленні державою такої ціни, яка забезпечувала б їй певні надходження. Фіскальна монополія виражає прибуток держави від реалізації монопольних товарів. Вона може бути повною або частковою. При частковій держава монополізує тільки

процес ціноутворення або ціноутворення і процес виробництва певних товарів, або ціноутворення і реалізацію. При повній монополії держава залишає за собою виняткове право на виробництво і реалізацію окремих товарів за встановленими нею цінами. Об'єктом фіскальної монополії завжди були найбільш масові споживчі товари: сіль, алкогольні напої, тютюн, сирники тощо [118, с. 65].

Акцизний податок – непрямий податок на споживання окремих видів товарів (продукції), визначених Податковим кодексом України як підакцизні, що включається до ціни таких товарів (продукції) [172].

Характеризуючи позитивні й негативні сторони непрямого оподаткування, можна зробити висновок, що непряме оподаткування в період економічних реформ і досягнення суспільством належного рівня економічного розвитку є важливим гарантованим джерелом доходів бюджету і може слугувати важелем впливу на економічні процеси в державі. Непрямі податки можна визначити як податки, розмір яких для платника визначається рівнем споживання і прямо не залежать від доходів. Саме через це їх називають податками на споживання.

Непряме оподаткування має свої специфічні риси і функціональне призначення, а також переваги і недоліки. Головною ознакою непрямих податків є те, що вони визначаються розміром споживання і не залежать від доходу або майна платника, виступають у вигляді надбавки до ціни товару або послуги, їх платником є кінцевий споживач цього товару або послуги.

Податок на додану вартість має всі характерні риси непрямих податків, тобто податків на споживання, але у той же час має свої особливості як універсальний акциз, що буде нами досліджено далі.

Термін «акциз» походить від французького «*accise*» і латинського «*accidere*», означає «урізати». Застосування даного податку призводить до того, що вартість товару ніби «урізається», адже держава забирає частину вартості товару (послуги) у власне розпорядження [212, с. 193].

Хоча поняття акцизу в різний час застосовувалося по-різному, однак податки, що мають природу акцизів (у нинішньому їх значенні), існували вже в давнину. Цей непрямий податок на предмети споживання відомий був римлянам під ім'ям *vectigal*. У середньовічних державах акциз майже збігається із внутрішніми митами. В XII столітті акциз набув широкого поширення по всій Італії, в XIII столітті стає відомим в Іспанії (*sisal alcabala*), у Бельгії (*assisia rerum venalium*), а також в Англії – в 1574 р. зустрічається вказівка на акциз із м'яса, що стягується при забої худоби, а в 1646 р. існувало вже мито на сіль, що стягується на місцях її видобутку. У Голландії під час війни з Іспанією особливого значення набули непрямі податки, так звані ліценти (*licentia* – дозвіл), поширення яких спочатку було пов'язане з воєнними товарами, а незабаром акциз поширився майже на всі предмети споживання [141, с. 50].

Нижче розглянемо сукупність ознак характерних для акцизів (рис. 1.1).

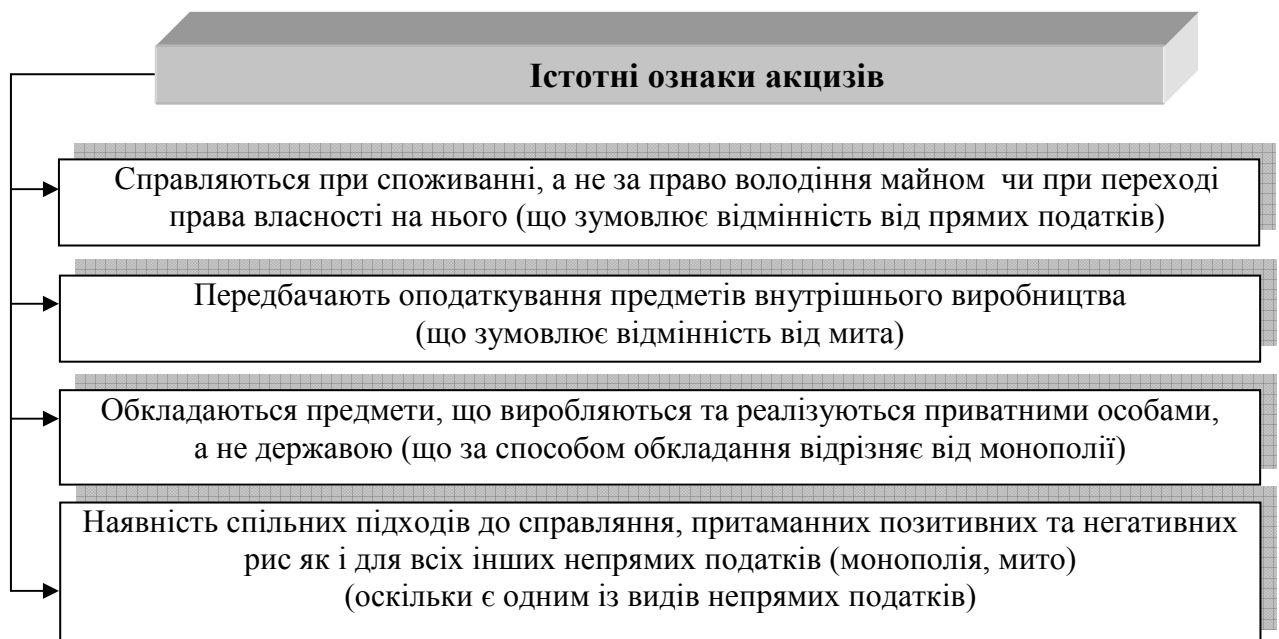


Рис. 1.1. Характерні ознаки акцизів

Акцизи існують у всіх державах Європи та Сполучених Штатах Америки і становлять одне з найголовніших джерел державного доходу, хоча як офіційна назва цих податків слово «акциз» збереглося лише в окремих країнах – в Англії (*excissa*), Нідерландах тощо. Варто відзначити, що механізм акцизного оподаткування в окремих європейських країнах дещо

різниться [228, с. 50].

Суть специфічних акцизів у тому, що не всі товари підпадають під акцизне оподаткування, а лише окремі їх види, причому є різні підходи до оподаткування різних груп товарів. Специфічний акциз встановлюється за диференційованими ставками на окремі види товарів, які не належать, як правило, до предметів першої необхідності і рівень рентабельності яких досить високий.

Історично першими знайшли своє застосування специфічні акцизи, але розвиток виробництва товарів, розширення асортименту споживчої продукції обмежували розвиток акцизів у специфічній формі. Введення нових акцизів на кожен новий товар та товарну групу збільшувало витрати на збір податків та суттєво ускладнювало адміністрування. Як наслідок, набуває розширення сфера застосування універсального акцизу, яким оподатковується валовий оборот торговельного або промислового підприємства – оподатковуватись почали усі товари, що надходять у продаж [85, с. 204–205].

На той час, коли надходжень від застосування специфічного акцизу вже не вистачало, починають використовуватись універсальні акцизи.

Останні розвивалися в певній послідовності й пройшли у своєму розвитку відповідні стадії:

- застосування специфічних акцизів (з широкою базою оподаткування);
- поява податку з обороту;
- застосування податку з продажу;
- запровадження податку на додану вартість.

Функціонування універсальних акцизів пов'язане із загальним підходом до оподаткування процесів споживання, внаслідок чого їм притаманні певні особливості порівняно зі специфічними акцизами (рис. 1.2).

Одним із критеріїв класифікації податків є їх класифікація відповідно до економічного змісту об'єкта оподаткування, за якою податки встановлюються на доходи, споживання та майно.

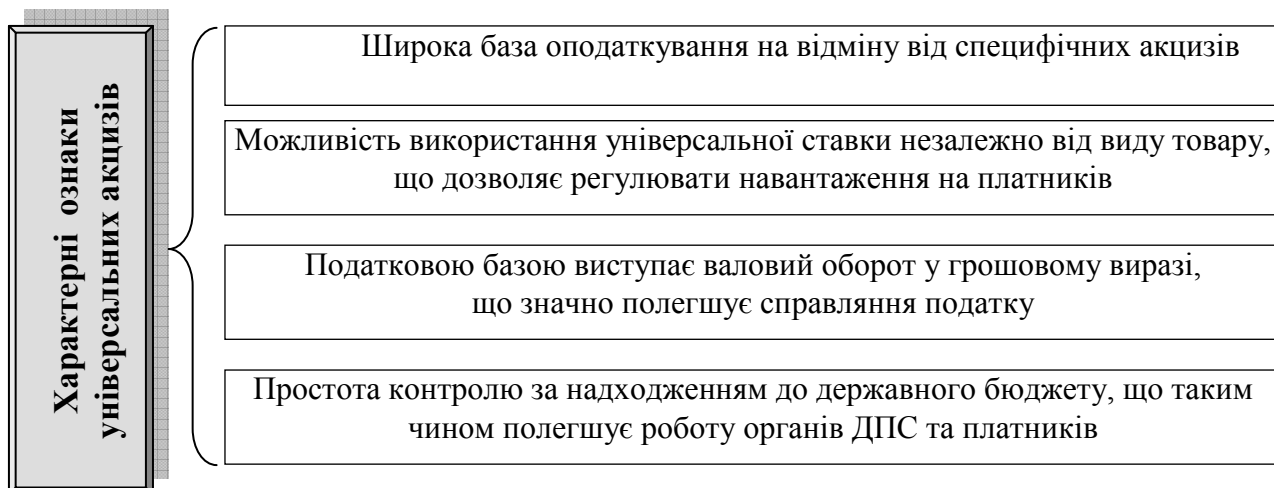


Рис. 1.2. Ознаки універсальних акцизів
[Складено за 28, с. 204; 3, с. 247].

До середини минулого століття ця група налічувала лише два податки: податок з обороту та податок з продажу. Особливість податку з обороту полягала у багаторазовому утриманні, тобто на кожному етапі проходження від виробника до кінцевої стадії – споживача. Другий податок утримувався одноразово у вигляді частки (у %) від вартості товару на завершальній стадії його реалізації. Згодом ця група податків доповнилася ПДВ, що став найбільш досконалою серед них формою, яка лаконічно поєднує основні переваги та позбавлена недоліків інших податків на споживання.

До основних ознак, що дозволяють виділити дані податкові форми в особливу групу податків на споживання є:

- чітко визначена спрямованість на кінцеве споживання, що є принциповою відмінністю від прямих податків зорієнтованих на обкладання доходів підприємств та населення;

- оподаткування кінцевого споживання (всієї його величини чи більшої частини) з використанням диференціації ставок та можливістю встановлення помірних їх розмірів для різних товарних груп, що є принциповою відмінністю від специфічних акцизів та мита направлених на оподаткування відповідних частин споживання;

- значні надходження до дохідної частини державного бюджету податки на споживання забезпечують без будь-яких чітко встановлених

завдань в частині подальшого використання отриманих податкових доходів.

У теорії оподаткування точаться дискусії з приводу ефективності податків на доходи та споживання у різних державах на етапі становлення податкової системи. Так, у структурі податкових систем розвинутих країн частка податків на споживання постійно зменшувалася з відповідним розширенням податкової бази для прибуткового податку з громадян. Але країнам, що розвиваються, притаманна протилежна тенденція: за низького рівня матеріальної забезпеченості населення неможливо за допомогою податків на доходи формувати необхідні фінансові ресурси [106, с. 10].

В теорії оподаткування розрізняють такі форми універсального акцизу:

– однорівневий податок з обороту, або податок з продажу чи купівель (*Sales Tax*). У даній формі він виступає як податок з продажу (США, Швеція до 1969 р., Норвегія до 1970 р.) чи податок із купівель (Великобританія до 1973 р., Данія до 1967 р., Португалія до 1986 р.), або як податок на виробників обробної промисловості (Франція, Греція, Фінляндія, Туреччина до податкових реформ відповідно 1968, 1987, 1964 та 1985 рр.) [245, с. 247];

– податку з обороту в багаторівневій формі (в даний час не використовується);

– податку на додану вартість (*Value Added Tax – VAT*) (найбільш поширена форма, що передбачена податковим законодавством ЄС, як єдино можлива форма для країн – членів ЄС).

Податок з обороту (акциз універсальної форми) або податок на суму товарного обороту – найбільш пізня форма оподаткування, запровадження якої (1916 р. в Німеччині) викликало неоднозначні відзиви. Даний податок отримав неоднозначну характеристику – найчастіше у ньому вбачали різновид прибуткового оподаткування, величина зобов'язання при справлянні якого залежала не від величини доходу платника, а від обсягу його споживання [245, с. 246–247].

Податок з обороту в однорівневій формі справляється на одному етапі руху товару, що суттєво звужує сферу його застосування, фіскальне та

регулююче значення. Друга форма податку з обороту складніша, оскільки при її застосуванні обкладається валовий оборот на всіх етапах руху товару викликаючи кумулятивний ефект. До оподаткованого обороту потрапляють суми податків, сплачені при купівлі виробничих факторів.

Тобто податок утримується не лише з обороту товарів і послуг, а й із податків, раніше сплачених за рахунками-фактурами. Кумулятивний ефект негативно впливає на поділ праці. Перевагу здобувають фірми, у витратах виробництва яких менша частка сировина і напівфабрикатів, послуг та інших виробничих факторів. Ця форма штучно збільшує оподатковуваний оборот та стимулює до вертикальної інтеграції господарюючих суб'єктів [86, с. 10].

Третьою формою універсального акцизу є податок на додану вартість (ПДВ), що поєднує в собі переваги багаторівневого податку з обороту щодо оподаткування усіх ступенів руху товару з одночасним ліквідуванням його основного недоліку – кумулятивного ефекту. Специфіка ПДВ полягає в тому, що така форма універсального акцизу нараховується та сплачується на кожному етапі руху товару від виробника до споживача [82, с. 206–207].

Характеристика форм універсальних акцизів представлена в табл. 1.1.

При цьому, виключенню з оподаткованого обороту підлягають податки сплачені на попередніх етапах. Стосовно податку з обороту, об'єктом його оподаткування є валовий оборот торговельного чи промислового підприємства. При цій системі податок «накручується» на податок, що призводить до створення кумулятивного ефекту, тобто до оподаткованого обороту потрапляють суми податків, що сплачені при купівлі товарів виробничого призначення та послуг. Що ж стосується ПДВ, об'єктом оподаткування є додана вартість, тобто вартість створена на даному конкретному ступені руху товару.

«Модернізація» податку з обороту обумовила винайдення ПДВ, для якого характерні добрі фіскальні властивості, а також він не має недоліків, які притаманні іншим формам універсального акцизу.

Форми універсальних акцизів та їх порівняльна характеристика

Критерії	Податок на додану вартість	Податок з обороту	Податок з продажу
Об'єкт оподаткування	Додана вартість	Валовий оборот	Валовий оборот
Особливості справляння	Багатократно, на всіх етапах руху товарів (послуг) до їх кінцевого споживача	Багатократно, на всіх етапах руху товарів (послуг) до їх кінцевого споживача	Однократно – оподаткування здійснюється лише раз (на одному обраному етапі руху товару) – кінцевому етапі реалізації чи виробництва
Особливості формування ставок	Ставки, як правило, диференціюються (встановлюються для окремих груп товарів)	Диференційовані за видами товарів	Оподаткування відбувається за єдиною ставкою
Досвід застосування	Широко використовується в світі, особливо поширений в країнах Європи. В Україні запроваджений з 1992 р.	Практично не використовується. Використовувався в СРСР протягом 60 років (з початку 30-х до початку 90-х років)	Застосовується в деяких країнах (зокрема, в США, Індії). Використовувався в СРСР як перехідна форма перед запровадженням ПДВ (1 рік - у 1991 -1992 р.)
Ключові недоліки	Складність справляння і наявність можливостей для зловживань в адмініструванні, вимивання державних коштів	Наявність кумулятивного ефекту (в об'єкт оподаткування включаються податки, що були сплачені на попередніх етапах руху товарів)	Охоплює лише один етап руху товару, внаслідок чого суттєво втрачається фіскальна значимість та існують можливості для ухилення від сплати
Переваги	Яскраво виражені фіскальні властивості, відсутність кумулятивного ефекту, забезпечення нейтральності при оподаткуванні	Висока фіскальна ефективність	Простота справляння

Найбільшими (за чисельністю населення) країнами світу, в яких відсутній федеральний ПДВ є Індія та Сполучені Штати Америки. Існує кілька пояснень цього факту: наприклад, у США, обговорюючи доцільність введення федерального податку на споживання, іноді висловлюють стурбованість тим, що за рахунок ПДВ можна буде занадто легко збільшувати доходи бюджету [84, с. 57].

Як показав проведений аналіз літературних джерел, не є збігом обставин те, що саме в цих країнах – Індії та США, що мають аналогічний федеральний державний устрій, штати наділені більшими правами щодо зборів податків на споживання. Водночас, слід зазначити, що існують серйозні труднощі у зборі ПДВ як місцевого податку [53, с. 542].

Нині серед високорозвинених країн лише США відмовилися від введення ПДВ у своїй державі. Натомість вони використовують податок з продажу (ПП). Об'єктом оподаткування ПП є виручка від реалізації товарів населенню та оборот з надання населенню послуг. Ставки податку з продажу в США залежать від штату і коливаються у межах від 4% до 11,5%. У США цей податок є місцевим [218, с. 71].

Термін «податок з продажу» (*Sales Tax*) в загальному розумінні у США вживається по відношенню до податків, які штати накладають на роздрібний продаж. В дійсності ж існують різні види податків з продажу, серед яких можна виділити основних три:

- податки на продавців (стягується з роздрібних продавців за право здійснювати цей вид діяльності в конкретному штаті. При цьому продавці зазвичай мають вибір: або самим нести податковий тягар, або перекладати податок на покупців);

- податки на споживачів (стягуються з осіб, які здійснюють роздрібні покупки в конкретному штаті. В штатах, які стягують ці види податків, продавці виступають як агенти, які повинні збирати податок на користь штату. Через те, що податок стягується з споживачів, продавці не мають вибору по його сплаті і, звичайно, повинні виділяти податок окремою стрічкою, згідно квитанціям чи рахункам, які підтверджують покупку);

- податок на роздрібний продаж (стягується з роздрібних продажів як таких, причому зобов'язання по сплаті податку покладаються як на продавця, так і на покупця. Продавці відповідають за збір та сплату податку до бюджету, покупці відповідають за сплату податкової суми продавцю) [211].

Отже, з усього вище сказаного видно, що різні види податку з продажу у США мають спільні елементи, одним з яких є те, що оподатковувана операція – це роздрібний продаж.

Стосовно інших країн, що не застосовують ПДВ їх можна представити двома групами. Перша група – невеликі держави, здебільшого острівні. Економіка цих країн, в першу чергу, пов'язана з митами, що мають широку податкову базу. Друга група країн, де ПДВ не набув широкого розповсюдження – країни Близького та Середнього Сходу а також держави Північної Африки. Ці країни мають досить високі доходи від наявних там природних ресурсів, чим і пояснюється відсутність в цих країнах ПДВ.

Якщо теоретичні та практичні зв'язки між етапами поширення ПДВ простежуються досить чітко, то мотивація прийняття ПДВ у кожному окремому випадку була різною. Так, у Західній Європі схвалення ПДВ було пов'язане з кампанією щодо посилення економічної інтеграції країн – членів Європейського Співтовариства: ПДВ найбільшою мірою сприяв усуненню деформацій у торгівлі, пов'язаних з непрямими податками, які він і замінив.

У Південній Америці ПДВ розглядали як ефективний податок, який забезпечує можливість збільшення податкових надходжень до бюджету та сприяє зростанню орієнтації на зовнішній ринок. Швидке введення ПДВ у країнах з перехідною економікою віддзеркалило нагальну потребу заміни традиційних джерел бюджетних доходів (таких, як податки, які сплачують державні підприємства), які помітно скоротилися в результаті економічних перетворень новим податком пристосованим до ринкової економіки, що знаходиться на стадії зародження. У низці випадків введення ПДВ було попередньою умовою для вступу країни до Європейського Союзу.

У багатьох країнах, що розвиваються, додатковим імпульсом до введення ПДВ стало зменшення бюджетних доходів у результаті торгівельної реформи. Остання передбачала лібералізацію торгівлі, і доходи від податків з торгівлі виявилися під сумнівом, тому аргументи на користь економічної ефективності ПДВ знайшли підтримку [63, с. 541].

Нині ПДВ використовується в 42 країнах, в тому числі 17 Європейських. На нього припадає в середньому 14 % від податкових надходжень в бюджети країн, що його використовують, і 5,5% від валового внутрішнього продукту [163, с. 52–53]. Етапи запровадження та ставки ПДВ, а також дані щодо часток податку у структурі податкових доходів та у ВВП деяких країн ЄС узагальнено в табл. 1.2.

Таблиця 1.2

Етапи запровадження ПДВ у різних країнах*

Етапи запровадження	Країна	Питома вага в податкових доходах, %	Питома вага у ВВП, %	Базова ставка	
				початкова	нині діюча
1960 – 1970 рр.	Франція	19,9	9,0	20,0	20,6
	Німеччина	16,9	6,3	10,0	19,0
	Нідерланди	15,7	6,2	12,0	19,0
	Швеція	13,4	6,8	11,1	25,0
	Данія	20,6	9,9	10,0	25,0
	Норвегія	17,1	6,8	20,0	22,0
1970 – 1980 рр.	Австрія	21,7	9,1	16,0	20,0
	Люксембург	13,0	5,4	8,0	15,0
	Бельгія	16,5	7,5	18,0	21,0
	Великобританія	14,7	5,7	10,0	17,5
	Ірландія	21,3	8,4	16,4	21,0
	Італія	15,1	6,2	12,0	20,0
1980 – 1990 рр.	Греція	14,9	5,3	16,0	19,0
	Португалія	13,3	4,3	16,0	21,0
	Іспанія	13,9	3,9	12,0	16,0
1990 – 2000 рр.	Швейцарія	17,7	7,9	6,5	7,5
	Україна	27,0	7,7	28	20

* Узагальнено за даними [309].

З даних табл. 1.2 видно, що частка ПДВ у податкових доходах досліджуваних європейських країн наближається до 20 % (лише в двох країнах перевищуючи цей рівень – в Данії та Ірландії), а також характерною є закономірність щодо збільшення величини ставок податку після його запровадження. Що ж до України, то закономірності, характерні для досліджуваних європейських країн, є протилежними – частка ПДВ у податкових доходах перевищує 30 %, а запровадження податку відбувалося зі встановлення високої ставки (28 %), що в подальшому була зменшена до 20 %.

Широке використання та поширення ПДВ обумовлене фіскальними, психологічними та економічними перевагами даного податку.

У країнах Євросоюзу, як справедливо зауважує Д. Волков, ПДВ відіграє суттєву роль через те, що завдяки цьому податку реалізується основна мета інтеграції країн – забезпечення вільного переміщення товарів, послуг і капіталу. В ЄС прийнято такі схеми адміністрування ПДВ, які дають змогу здійснювати точне нарахування і відшкодування податку на товари й послуги експортного призначення. Але при надходженні в країну призначення імпортовані товари й послуги обкладаються ПДВ так само, як і товари власного виробництва. Це створює однорідне податкове середовище для товарів, що пропонуються на міжнародних ринках [30, с. 119].

Водночас, в економічній літературі можна знайти і неприйняття застосування ПДВ, що пояснюється окремими недоліками даного податку.

Зокрема, окремі вчені вважають ПДВ «антисоціальним податком». Недоліки цього податку, як наголошує Н.І. Сидорова, полягають у його регресивності, тобто більший тягар падає на низькі доходи малозабезпечених людей. Населення купує одні і ті ж товари (послуги) за однаковими цінами, які включають однакову суму ПДВ незалежно від величини своїх доходів, тому у видатках малозабезпечених суми ПДВ складають вищу частку, ніж у видатках заможних категорій населення [219, с. 36].

Критичне ставлення до ПДВ з боку окремих економістів і практиків сформувалося й через ряд інших причин, на які звертає увагу С.О. Осадчий. Однією з них є та, що введення даного податку в Україні було викликане гострою необхідністю формування власної податкової політики і дуже обмеженим в часі, без належної підготовки і відпрацювання механізму функціонування податку. В розумінні механізму функціонування ПДВ є певні складнощі, внаслідок чого в окремих економістів з'являється думка про багаторазове зростання ціни за рахунок оподаткування на всіх стадіях руху товару [157, с. 63]. Не розуміння змісту ПДВ (його економічної суті) стає причиною помилкових трактувань наслідків його дії.

Відповідно, періодично виникають різні дискусії щодо доцільності подальшого функціонування ПДВ; обґрунтовуються пропозиції щодо скасування ПДВ та запровадження іншого універсального акцизу у вигляді податку з продажу, податку з обороту; зміни способу вирахування ПДВ; запровадження диференціації ставок податку.

Оскільки розглянуті вище три види універсальних акцизів належать до однієї групи та мають деякі спільні ознаки, окремі вчені не вбачають принципових відмінностей між ними. Наприклад, В.О. Щербак податок на додану вартість називає податком з продажу, тому що він застосовується до ціни товару [283, с. 67].

Також існують пропозиції ввести комбінований податок, який обчислюється як податок на додану вартість, а сплачується як податок з продажу [167, с. 52]. На нашу думку ці форми універсальних акцизів хоча і відзначаються певною схожістю, проте мають різні об'єкти та способи нарахування, а отже ототожнювати їх некоректно.

В частині пропозицій щодо скасування ПДВ і запровадження податку з обороту ми поділяємо думку відомого українського дослідника проблем оподаткування А.М. Соколовської, яка переконана, що в наш час скасування ПДВ і запровадження податку з обороту не можна вважати конструктивною пропозицією [238, с. 59]. Така ідея була слушною лише в перші роки формування своєї власної податкової системи, тобто коли податком з обороту можна було скористатися як перехідною формою до ПДВ.

У додатку Б (рис. Б.1) узагальнено основні переваги та недоліки, що властиві ПДВ.

Тому, на наше переконання, скасування ПДВ і запровадження будь-якої іншої форми універсального акцизу в Україні – це крок назад, тому що тривале функціонування ПДВ у різних країнах світу засвідчує його відповідність вимогам ринкової економіки. Обрання країнами ЄС податку на додану вартість важелем, який створює умови для нормального функціонування економік країн-учасників, зобов'язує Україну, яка

проголосила курс на співпрацю і поступове входження до Європейського Союзу одним із пріоритетів, врахувати ці вимоги.

Інше питання – вдосконалення законодавчих актів, що регламентують нині застосування ПДВ, механізму його справляння та адміністрування. Зокрема, на думку С.О. Осадчого окремі положення Закону потребують уточнення або ширшого роз'яснення [157, с. 67].

Подібних поглядів притримується і А.І. Крисоватий, який наголошує на тому, що ПДВ потрібно вдосконалювати, а не переходити до нижчих форм універсального акцизу – податку з продажу чи податку з обороту. На його думку, функціонування ПДВ вимагає великих фінансових витрат і високої податкової техніки, тоді як функціонування податку з продажу не вимагає таких компонентів. Проте, він ставить під сумнів доцільність переходу на нижчі ступені універсального акцизу, адже світова теорія і практика рухаються в іншому напрямку. Тим паче, на переконання вченого, окремі засади функціонування ПДВ в Україні уже відпрацьовані і виправдовують себе [106, с. 10].

Таким чином, узагальнюючи вищевикладене, слід зазначити, що податок на додану вартість є різновидом непрямого оподаткування, являє собою найбільш поширену форму універсального акцизу, внаслідок чого поєднує характерні риси усіх непрямих податків, а також має специфічні властивості, переваги та недоліки, притаманні лише даній податковій формі.

Його еволюційний розвиток характеризується трансформацією від простої форми (податку з обороту) до більш складної та досконалої (податку на додану вартість), яка зберігає при цьому переваги багаторівневого податку з обороту, в частині що стосується оподаткування усіх ступенів руху товару, а з іншого – усуває його головний недолік – кумулятивний ефект.

Узагальнивши та згрупувавши всі ознаки, властиві для ПДВ, вчені дали ряд визначень даної форми оподаткування, що узагальнені в табл. 1.3.

Широке поширення ПДВ в сучасних податкових системах обумовлене фіскальними, психологічними та економічними перевагами даного податку.

Протиріччя та неприйняття ПДВ пояснюється його певними недоліками.

Таблиця 1.3

Дефініції податку на додану вартість

Податок на додану вартість	Автор
Багатоступеневий непрямий податок, що стягується на кожній стадії руху товару (послуг), починаючи з першого виробничого циклу і закінчуючи продажем товару споживачеві	Г.П. Толстоп'ятенко [249, с. 156]
Форма універсального акцизу, що нараховується та сплачується на кожному етапі руху товару від виробника до споживача при цьому платником податку виступає підприємство, яке реалізує продукцію, а податковий тягар перекладається на покупця, який виступає фактичним носієм податку	А.І. Крисоватий, О.М. Десятнюк [107, с. 207]
Податок, що має широку податкову базу, стягується з доданої вартості продукції, що реалізується і охоплює щонайменше стадію виробництва; з регулярним вирахуванням податку, сплаченого за придбані товари і послуги (за винятком, можливо, основних засобів), із податку, що включається у додану вартість продукції, яка реалізується	Л.Эбріл, М.Кін, Ж. Боден, В. Саммерс [236, с. 2]
Найновіша та остаточна форма історичної еволюції податків з обороту	К. Шоуп [302, с. 250]

Сутність ПДВ розкривається через призму функцій, які йому притаманні. Адже, податкам, як економічній категорії, притаманні відповідні функції, за допомогою яких розкривається їх суть, характерні ознаки та місце в економічних процесах.

Перш за все, потрібно зазначити, що науковці не мають однаковості у поглядах щодо функцій ПДВ. Найпоширенішою є думка про те, що дана податкова форма виконує фіскальну та регулюючу функцію. Водночас, більшість вчених звертають увагу на те, що окремі функції податків мають підфункції, тобто функції другого порядку.

Фіскальна функція (від лат. *fiscus* – державна казна) ПДВ полягає в мобілізації надходжень від даного податку до бюджету. Фіскальні переваги податку полягають в його високій дохідності, він має широку податкову базу, і практично кожна особа сплачує цей податок незалежно від того, який дохід отримує. Податковий тягар розподіляється на ширший діапазон товарів,

робіт та послуг, ніж в інших непрямих податків. ПДВ дозволяє оперативно реагувати на необхідність додаткових доходів простим підняттям ставки податку [219, с. 36].

У структурі доходних джерел бюджетів різних країн частка ПДВ досить суттєва: у Франції він забезпечує понад 40 % усіх податкових надходжень; у Данії ПДВ посідає друге місце після прибуткового податку з фізичних осіб і забезпечує маже 20 % суми податкових надходжень; у Німеччині серед податків на юридичних осіб найвищі доходи приносить державі саме ПДВ – його питома вага в доходах бюджету становить близько 28 % (другий результат після прибуткового податку). У Великобританії ПДВ формує 17 % бюджету країни [135, с. 83].

Вказуючи на фіскальні переваги ПДВ, професор В.М. Федосов зазначає, що надійні і стабільні бюджетні надходження забезпечує широка база оподаткування, а справляння ПДВ на всіх етапах руху товарів, робіт, послуг має наслідком рівномірний розподіл податкового тягара між усіма суб'єктами підприємницької діяльності. На думку цього відомого дослідника, оподаткування доданої вартості, а не обсягу реалізації, сплата податку пропорційно до вартості, створеної саме на цьому етапі виробництва товару, наближають ПДВ з точки зору прогресивності об'єкта оподаткування до прямих податків [168, с. 164].

Отже, широке використання ПДВ в більшості країн зумовлене в першу чергу фіскальними вигодами – він має широку базу оподаткування. Проте, слід зазначити, що фіскальна ефективність ПДВ в Україні не є дуже високою і це, перш за все, пов'язано із не відпрацьованістю та певними недоліками механізму бюджетного відшкодування даного податку.

Однак, було б неправильно заперечувати і регулюючі властивості ПДВ. Як зауважує інший відомий вітчизняний фінансист А. Крисоватий, хибним є тлумачення, що непрямі податки виступають лише основним джерелом податкових надходжень [106, с. 15].

Важливою є регулююча функція ПДВ, адже його застосування здійснює вплив на інфляцію та ціноутворення. Податок на додану вартість, як і специфічні акцизи та мито, включається в ціну товару, тобто наділений властивостями впливати на ціноутворювальні механізми в суспільстві. Адже на суму акцизу відповідно зростає ціна товарів, що впливає на обсяги їх реалізації [251, с. 118]. Із категорією «ціна» пов'язані поняття споживання та доходи громадян. Регулюючи величину цін за допомогою ПДВ, можна безпосередньо впливати на споживання та доходи суб'єктів господарювання.

Але цей процес повинен проходити не хаотично і спонтанно, а відповідно до критеріїв економічної ефективності та соціальної справедливості. В цьому контексті окремі вчені наголошують, що ПДВ призводить до зростання цін в країні та відзначають його регресивний характер відносно незабезпечених верств населення [112, с. 44].

Водночас, В.М. Федосов зазначає, що «рівень цін є надто складним і багатофакторним явищем, щоб можна було з абсолютною точністю виміряти вплив лише єдиного фактора – ПДВ» [245, с. 270]. Вплив ПДВ може накладатись на дію інших чинників, як було в країнах, де його впровадження збіглося з підвищенням цін на нафту в 1972 –1976 рр.

Ціноутворюючий ефект ПДВ у великій мірі залежить від того, зменшує ПДВ бюджетні доходи чи просто заміщує собою інші податки, скасовані або зменшені в результаті його впровадження [302, с. 194]. За даними відомого дослідника А. Тайта проблематики справляння ПДВ, зібраними ним по 36 країнах, які запровадили ПДВ, в 21 країні (тобто у близько 60 % випадків) ПДВ лише компенсує втрачені доходи від податків, котрі замінив собою.

В Мексиці та Болівії фіскальний результат залишився невизначеним між незмінною і збільшеною величинами доходів. В Англії та Норвегії уряди, впровадивши ПДВ, навіть програли з фіскальної точки зору. І лише 11 країн домоглися приросту доходів. З цими результатами корелюють і дані про зміни рівня цін, приписувані ПДВ – підвищення відбулося у 15 країнах, але в 12 з них зростання цін було менше ніж на 10 %. У 18 країнах взагалі не

спостерігалось ніякої цінової реакції на ПДВ або ж вона була майже непомітною. При цьому варто нагадати, що з досліджуваної групи в 25 країнах (майже 70 %) немає ніякого державного контролю над цінами, тобто там вільне ціноутворення [303, с. 194–197].

Розглядаючи питання впливу ПДВ на процеси ціноутворення, доцільно також звернути увагу на те, що при заміні декількох податків на ПДВ здійснюється доволі складний процес, що виявляється у змінах цін виробничих факторів (землі, капіталу, праці) та цін відпуску фірм-виробників. На думку В.М. Федосова, ПДВ завжди перекладається, просуваючись від продавця до покупця, проте повне перекладання податкових зобов'язань на споживачів можливе лише за умови, якщо розмір податку та його економічний ефект не порушують дії закону попиту й пропонування [245, с. 271].

Якщо ж доходи покупців не зростають відповідно до збільшення цін, сукупний попит скорочується, то підприємці вимушені прийняти частину ПДВ на себе, а це означає зниження прибутку. А. Тайт йде далі і зазначає, що немає підстав вважати ПДВ інфляційним чинником – його вплив на ціни, якщо взагалі матиме місце, буде разовим [303, с. 200]. Окрім цін, ПДВ стосується й інших сторін економічного життя: розподілу доходів, процесу нагромадження та інвестицій, ефективності виробництва, зовнішньої торгівлі, розвитку державного сектора, управління економікою – тобто має досить чітко виражену економічну функцію [245, с. 272].

Серед функцій, притаманних ПДВ, окремі вчені виділяють розподільчу функцію – суть її полягає в тому, що до бюджету вилучається частина доходів від високорентабельних видів діяльності, яка потім спрямовується у збиткові, але важливі для життя суспільства сфери економіки [135, с. 84].

За допомогою системи податкових пільг і преференцій реалізується стимулююча функція ПДВ. Зокрема, на думку В. Безкоровайної, вона насамперед проявляється в зовнішньоекономічній діяльності – шляхом застосування нульової ставки ПДВ на експортну продукцію. Саме посилення

використання цієї функції сприяє закріпленню та розширенню присутності підприємств України на світових ринках [7, с. 41].

На думку російського дослідника Н.І. Сидорової, психологічними перевагами ПДВ є те, що надходження до бюджету забезпечуються майже непомітно – кінцеві споживачі несвідомо сплачують ПДВ у вартості товарів, і в такий спосіб запобігається конфронтація з фактичними платниками податку та зменшується опір суспільства при сплаті податку [224, с. 36].

Як відомо, важливою теоретичною вимогою до формування системи оподаткування є забезпечення нейтральності оподаткування. Нейтральний податок – оптимальний податок, оскільки під його впливом кожен суб'єкт господарювання і весь ринок у цілому діють так, як би вони діяли за відсутності оподаткування. Нейтральність впливу податків на інвестиції означає, що податкова система не впливає на рішення економічних суб'єктів.

На думку І.О. Луніної та Н.Б. Фролової, податки на споживання є більш нейтральними щодо впливу на економічні процеси, ніж податки на доходи [123, с. 18].

На нейтральності оподаткування наголошує й російська дослідниця Н.І. Сидорова. Вона зазначає, що ПДВ забезпечує нейтральність оподаткування за умови правильного застосування та врахування особливостей даного податку [224, с. 36].

Причому, нейтральність оподаткування в більшості випадків не є притаманною та властивою іншим податковим формам, тоді як ПДВ має нейтральний та всеохоплюючий характер, що призводить до позитивного та благодійного впливу на економіку.

Водночас, окрім загальних, до яких дослідженням віднесено фіскальні, регулюючі, психологічні, забезпечення нейтральності оподаткування, можна виділити також і специфічні властивості ПДВ, що реалізуються в окремих галузях економіки. Специфічна функціональна спрямованість ПДВ пов'язана з особливим проявом даної податкової форми щодо окремих галузей.

У галузі сільськогосподарського виробництва податку на додану вартість притаманні специфічні властивості – захисна та підтримуюча, а також забезпечення спрощення податкових відносин (рис. 1.3).

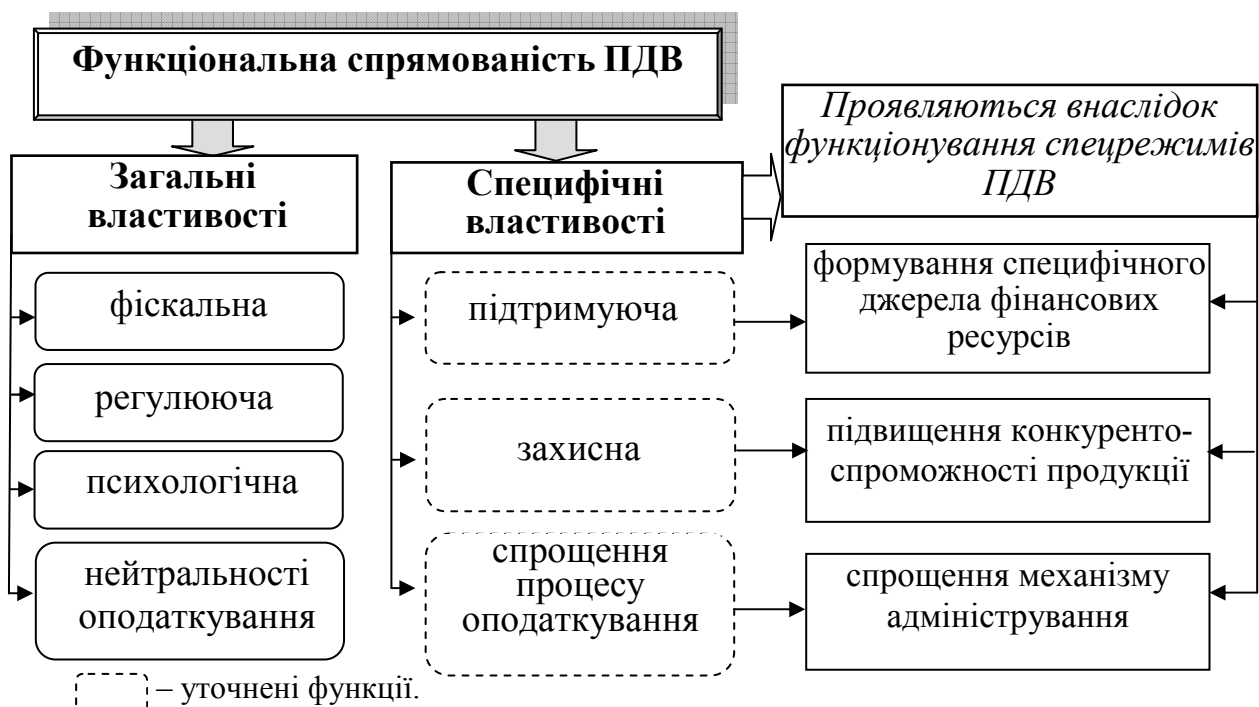


Рис. 1.3. Функціональна спрямованість ПДВ щодо сільського господарства

Наслідком реалізації такого механізму є те, що ПДВ перетворюється з інструменту фіску в елемент фінансового забезпечення, завдяки чому покращується рівень фінансування підприємств АПК, здійснюється їх фінансова підтримка.

Таким чином, ПДВ є відносно новим податком, механізм адміністрування якого належним чином ще не відпрацьований. ПДВ є найбільш досконалою формою серед універсальних акцизів, однак практика його справляння показує, що він є найбільш складним у адмініструванні, що пов'язано з механізмом справляння даної податкової форми.

Аналіз функціональної спрямованості даної податкової форми дає змогу виділити загальні та специфічні властивості ПДВ. Причому, якщо властивості першого блоку є загальними для податку, то другого – проявляються в певних галузях і є особливими (пов'язані з виконанням поставлених завдань, які покладаються на дану форму оподаткування).

1.2. Методологічні засади формування механізму справляння податку на додану вартість

Механізм справляння ПДВ досить громіздкий, зокрема в частині визначення об'єкта оподаткування, розрахунку податкових зобов'язань, а відтак, складністю характеризується й механізм адміністрування податку.

Водночас, незважаючи на складність механізму ПДВ, особливості справляння даної податкової форми можуть зумовлювати виникнення суттєвих проблем при адмініструванні лише за окремих обставин – до їх числа, зокрема, можна віднести нестабільність законодавчої бази, недостатній рівень податкової і правової культури, непрозорість операцій купівлі-продажу, що створює можливості для застосування різноманітних тіньових схем.

Перш ніж розглянути методологічні засади формування механізму справляння ПДВ, потрібно з'ясувати суть поняття «механізм». Так, якщо розглядати поняття «механізм» у загальному розумінні, то слід зазначити, що це багатозначний термін, який залежно від контексту застосування може суттєво різнитися за змістом. В даному дослідженні під механізмом ми розуміємо неподільну єдність окремих сфер та ланок, що в сукупності передбачає функціонування певного явища чи процесу як єдиного цілого.

Механізм справляння ПДВ являє собою сукупність елементів оподаткування, що забезпечують функціонування даної податкової форми та включає в себе визначення кола суб'єктів та особливості їх реєстрації, засади формування об'єкта оподаткування, підходи до встановлення податкових ставок та їх оптимізацію, обґрунтування податкових пільг, застосування санкцій за порушення податкових норм.

Водночас, кожен елемент податкового механізму має свої особливості, пов'язані з обґрунтуванням підходів до його формування, і, зокрема, передбачає розв'язання наступних завдань:

- обґрунтування методологічних засад визначення об'єкта справляння

ПДВ, тобто форм, способів та методів обрахунку оподатковуваних оборотів;

- регламентування порядку визначення суб'єктів податку – формування кола платників та особливостей їх реєстрації;
- встановлення підходів до формування податкових ставок – встановлення уніфікованих чи диференційованих ставок податку;
- формування системи пільг та преференцій при справлянні податку (звільнення від оподаткування, застосування понижених ставок, застосування спеціальних режимів справляння податку і т.д.).

Ключовим елементом механізму справляння ПДВ є об'єкт оподаткування. Дана податкова форма характеризується наявністю номінального (визначеного законодавством, як виручка від реалізації товарів, робіт, послуг) та реального (додана вартість) об'єкта оподаткування. Така особливість об'єкта ПДВ робить його схожим на прямі податки.

Тому, деякі вчені звертають увагу на те, що ПДВ є гібридним (змішаним) податком, що поєднує в собі найбільш характерні риси, властиві прямому та непрямому оподаткуванню. Адже за формою оподаткування він є непрямим, водночас, виходячи з бази оподаткування – прямим податком. Особливістю непрямих податків є те, що вони сплачуються споживачами за рахунок цінової надбавки, а відповідальність за сплату – несуть або виробники або продавець продукції, тобто суб'єкти оподаткування [3, с. 139; 245, с. 241].

Відомий український фінансист, професор В.Опарін звертає увагу на те, що чітких відмінностей між прямими та непрямими податками поступово стає все менше, зокрема універсальні форми акцизів характеризуються багатьма ознаками прямого оподаткування, зокрема, об'єктом оподаткування, яким виступає додану вартість [153, с. 143].

Таким чином, за об'єктом оподаткування ПДВ можна вважати прямим податком (об'єкт – додана (в тому числі, новостворена) вартість на певному етапі руху товару, а за способом стягнення – непрямим (податок справляється у вигляді надбавки до ціни). Враховуючи вищезазначене, відразу слід

зазначити, що дана податкова форма не може бути включена до складу будь-якого комплексного (єдиного) податку, оскільки має специфічну базу нарахування та сплати, що відповідним чином відобразиться на розподілі навантаження серед платників.

В теоретичному розумінні ПДВ є часткою (вираженою у відсотках) вартості, що додається з кожною стадією виробництва та обороту (з кожною стадією «шляху» товару від виробника до кінцевого споживача).

Величина доданої вартості розраховується підприємством шляхом віднімання від виручки від реалізації сум матеріальних затрат (за виключенням тих, що амортизуються). Натомість, оподаткована база включає заробітну плату з нарахуваннями, амортизацію, витрати пов'язані з просуванням продукції, фінансові витрати (ренту) та прибуток.

Оподаткування доданої вартості дає можливість врахувати всі ті податки, які дана господарська одиниця сплатила при купівлі товарів виробничого призначення. Саме це і призводить до ліквідації кумулятивного (каскадного) ефекту.

Відомі вітчизняні фінансисти – В. Суторміна, В. Федосов, В. Андрущенко у своїх працях звертають увагу на те, що поняття доданої вартості в теоретичному плані ґрунтується на вченні про суб'єктивну вартість, яке не вбачає різниці між матеріальними і нематеріальними благами, між продуктивною і непродуктивною працею, і таким чином, використовують загальні поняття корисності та споживчої вартості. В статистичному аспекті показник доданої вартості є простим і зручним – це різниця між вартістю реалізованої продукції і витратами на її виробництво, між виручкою і витратами діяльності, пов'язаної з її отриманням [245, с. 248].

Додану вартість можна також інтерпретувати як створений дохід (*income produced*) або вартість чистої продукції. В такому випадку додану вартість вираховують шляхом підсумування її складових елементів – заробітної плати, позичкового відсотка, прибутку (дивіденди плюс нерозподілений прибуток), ренти – тобто всіх платежів на сторону, крім

платежів тим господарським суб'єктам, які самі є платниками ПДВ. Проте аналогічний результат простіше отримати вирахуванням вартості закупок з вартості продажу [152, с. 63].

Слід зазначити, що досить часто поняття «додаткова вартість» та «додана (добавлена) вартість» ототожнюють, вважають ідентичними, а терміни додаткова та додана – взаємозамінними. Насправді це зовсім не так. Для того, щоб це довести та розібратися у суті цих понять, розглянемо та проаналізуємо думки різних вчених з цього приводу.

Перш за все, зупинимось на визначенні категорії «вартість». Під нею розуміють втілену й уречевлену в продукті суспільну працю; економічну категорію, яка виражає відносини між суб'єктами господарської діяльності, що пов'язані суспільним поділом праці і обміном товарами та послугами. За означенням класичної економіки, вартість – це суспільно необхідна праця, яку потрібно затратити на виготовлення продукту. Вартість отримує грошовий еквівалент лише тоді, коли продукт стає товаром при товарних відносинах у суспільстві. Категорія вартості включає поняття: споживча вартість, собівартість, ціна, додаткова вартість, мінова вартість [118, с. 425].

Великий тлумачний словник сучасної української мови трактує додаткову вартість як вартість, створювану працею найманого робітника понад вартість робочої сили [27].

Отже, додаткову вартість слід трактувати як вартість, створену понад вартість робочої сили, що належить власнику засобів виробництва.

Питанню розкриття сутності поняття доданої вартості у своїх працях приділялась увага багатьох вчених. Тому, ми вважаємо доцільним в даній праці розглянути деякі окремі визначення доданої вартості, які, на нашу думку, найбільш точно розкривають суть цього поняття (табл. 1.4).

Отже, узагальнюючи існуючі підходи, вважаємо доцільним структурувати елементи доданої вартості, виділивши серед них три групи:

- додаткова вартість (прибуток, рента);
- окремі види витрат (оплата праці з нарахуваннями, витрати пов'язані

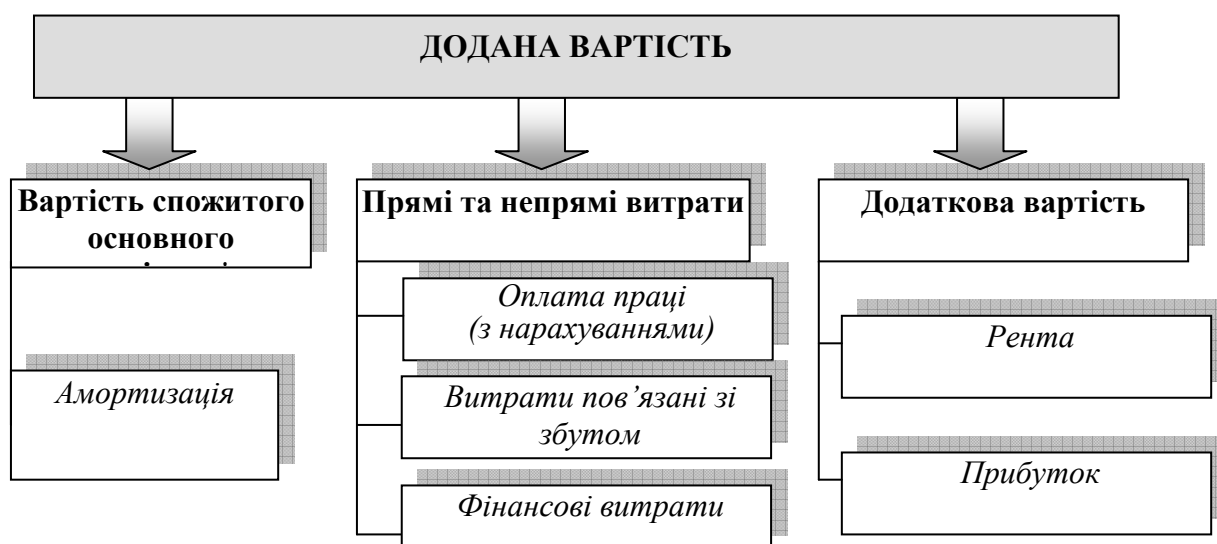
зі збутом, фінансові витрати (відсоток позичкового капіталу), інші витрати);

Таблиця 1.4

Трактування поняття «додана вартість» як об'єкта оподаткування ПДВ

Додана вартість	Автори
Вартість, яку торговець, рекламний агент, фермер ... і т. д. прирощує до вартості власної сировини й матеріалів або купує (крім праці) перед тим, як реалізувати нову або поліпшену продукцію чи послугу	А. Тайт [303, с. 4]
Прибуток + заробітна плата = вартість випущеної продукції – затрати на виробництво	В. Суторміна, В. Федосов, В. Андрущенко [245, с. 250]
Вартість, яку, наприклад, підприємець в сфері розподілу, агент реклами, виробник в переробній промисловості, фермер та ін. додають до вартості матеріалів, сировини або до вартості тих товарів і продуктів, які він придбав для створення нового виробу або послуги	В. Дадалко [49, с. 69]
Різницю між виручкою підприємства від продажу своїх товарів і вартістю придбаних матеріалів, використаних у їх виробництві	С. Алексашенко [1, с. 94]
Різниця між вартістю реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) та вартістю матеріальних витрат, віднесених на затрати виробництва й обороту	[169, с. 33]
Ринкову ціну обсягу продукції, виробленою фірмою, за вирахуванням вартості спожитих речовини та матеріалів, які були придбані у постачальників	Л. Коноводченко, Б. Кушнарєва, Н. Лаюк [149, с. 212]

– вартість спожитого основного капіталу у вигляді річних амортизаційних відрахувань (рис. 1.4).



*у вигляді річних амортизаційних відрахувань.

Рис. 1.4. Складові елементи доданої вартості

Заробітна плата з нарахуваннями, витрати пов'язані із рекламою та просуванням товару а також інші супутні витрати – це прямі та непрямі витрати, що збільшують вартість продукції внаслідок певної доробки, певних дій над засобами та предметами праці.

Водночас, збільшення вартості товару пов'язане і з додатковою вартістю – тією величиною, яку підприємство виплачує у вигляді відшкодування (відсоток, рента або орендні платежі і прибуток) тим, хто вкладає свій капітал у підприємство, надає можливість оренди та тим, хто володіє ним. Тобто, додаткова вартість відображає доходи різних власників.

Що ж до амортизації, то з одного боку, засоби виробництва – це ресурси (виробничі фактори), які раніше придбавало підприємство. Однак, перенесення їх вартості на новостворений продукт відбувається не відразу, а частинами в процесі виробництва протягом тривалого терміну. Виходячи з цього, амортизація є частиною доданої вартості.

Таким чином, слід розмежовувати поняття «додаткової вартості» («прибавочная стоимость», «*value surplus*») та «доданої вартості» («прибавленная стоимость», «*value added*»).

Отже, додана вартість – це вартість створена даним підприємством в результаті дії над предметами праці (відповідно, вона включає в себе оплату праці з нарахуваннями та інші супутні витрати), з допомогою засобів праці (відповідно, вона включає в себе амортизаційні відрахування), що включає в себе додаткову вартість (прибуток, орендну плату (ренту) та відсоток позичкового капіталу).

Вищевикладене дає підставу сформулювати наступні висновки:

– поняття «додана» та «додаткова» вартість суттєво різняться, причому додаткова вартість є складовою доданої вартості;

– поняття «додана» та «добавлена» (як це було записано у законодавстві в перші роки після запровадження ПДВ в Україні) вартість є ідентичними.

Основа розрахунку податку на додану вартість базується на методиці визначення величини доданої вартості (ДВ) (рис. 1.5).

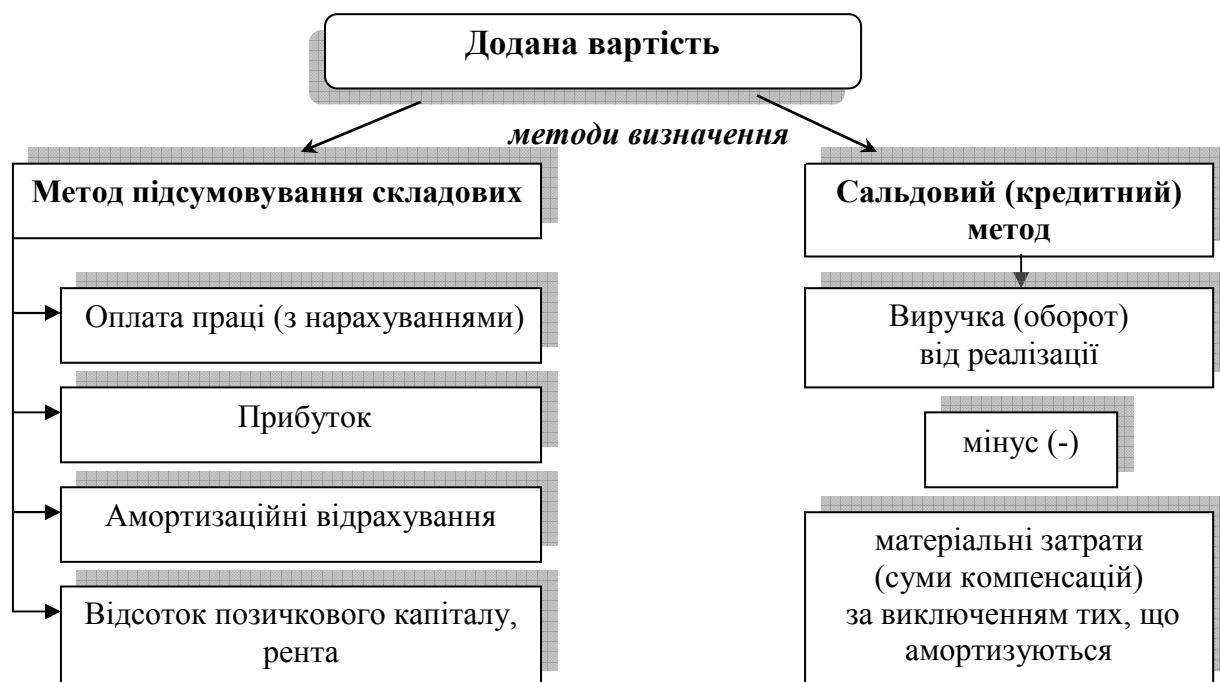


Рис.1.5. Методи визначення доданої вартості

Її суть полягає у знаходженні різниці між обсягами виробленої продукції і поточними витратами на придбання сировини, палива, матеріалів, енергії, послуг в інших підприємствах. Тобто, фактично додана вартість становить різницю ринкової ціни продуктів підприємства та ринкової ціни спожитої сировини та матеріалів, придбаних у постачальників.

Отже, додана вартість – приріст вартості продукту, що створюється на певному етапі виробництва (перетворення) товару (послуги) і являє собою різницю між вартістю реалізованої продукції та вартістю спожитих виробничих ресурсів за виключенням вартості робочої сили та амортизаційних відрахувань (частини витрат на придбання основних засобів в межах прийнятих норм амортизації).

Таким чином, при розрахунку об'єкта справляння ПДВ застосовується методика визначення величини доданої вартості, вирахування якої пов'язано з двома методами: підсумовуванням складових елементів та сальдовим методом. Різні методи визначення величини доданої вартості пов'язані з

різною її інтерпретацією – як створюваний дохід або вартість чистої продукції – у цьому випадку вирахування доданої вартості пов'язане з сумуванням її складових. Однак, тотожний результат простіше отримати використовуючи сальдовий метод.

Тому, очевидною є залежність розміру суми ПДВ, що підлягає сплаті до бюджету конкретним учасником руху товару, від величини доданої вартості, формування якої відбувається у даного учасника.

Технічна і організаційна складність утримання сум ПДВ полягає в необхідності оподаткування не всього обороту, а саме доданої вартості, а, отже, необхідності визначення різниці між загальною сумою податкових зобов'язань, що виникають у зв'язку з будь-яким продажем товарів, та попередньо сплаченими сумами ПДВ у ціні придбаних ресурсів, вартість яких відноситься на собівартість (валові витрати та основні фонди чи нематеріальні активи, що підлягають амортизації). Такий спосіб справляння податку обумовлює необхідність відшкодування з бюджету сум ПДВ в разі, якщо зазначена різниця має від'ємне значення.

Вищезазначене вимагає :

- прозорості операцій купівлі-продажу, зведення до мінімуму можливостей фіктивних операцій купівлі-продажу сировини, матеріалів, які можуть призвести до відшкодування з бюджету сум фактично несплаченого податку;

- високого рівня податкової культури, правосвідомості суб'єктів оподаткування ;

- добре налагодженого механізму адміністрування податків, створення автоматизованої інформаційної системи податкової служби [188, с. 239].

При визначенні величини податку на додану вартість можливе використання чотирьох методів залежно від особливостей застосування податкової ставки щодо об'єкта оподаткування:

- адитивного методу (прямого або непрямого), що пов'язаний із додаванням складових елементів доданої вартості та відповідним

застосуванням ставки податку до них;

- методу вирахування (прямого або непрямого) (обрахунок величини податку не пов'язаний із безпосереднім визначенням складових доданої вартості).

Найбільше поширення у більшості країн, що використовують ПДВ, дістав останній метод – непрямого вирахування (зустрічаються різні назви: метод заліку, кредитний, рахунку-фактур, відшкодування), що пов'язано в першу чергу з його простотою та легкістю застосування.

Запровадження ПДВ в Україні з 1992 р. одразу поставило питання, яким методом мають обчислюватися зобов'язання по цьому податку. З чотирьох відомих методів обчислення в Україні було застосовано найбільш розповсюджений і досконалий кредитний метод [184, с. 56].

Переваги кредитного (залікового) методу полягають у наступному:

– розрахунок величини доданої вартості не здійснюється, що сприяє полегшенню процесу визначення зобов'язань до сплати в бюджет платниками податку та контролю з боку податкових органів за правильністю обчислення сум ПДВ;

– можливість встановлення менших часових інтервалів (проміжків часу) між строками сплати;

– зацікавленість платників ПДВ у правильності визначення сум податку, яку вони сплачують постачальникам у ціні придбання факторів виробництва, тобто у правильності формування величини податкового кредиту (як додатковий елемент контролю);

– можливість застосування різних ставок податку (перші три методи вимагають застосування до всіх товарів та послуг однієї ставки);

– обов'язкове документальне оформлення операцій купівлі-продажу шляхом складання податкової накладної (полегшується контроль податкових органів за рухом товарів та сумою сплачених податків з боку податкових органів;

– мінімізація можливостей щодо існування схем пов'язаних з ухиленням

від сплати податку.

Отже, усе вище сказане дає підстави зробити висновок, що обчислення ПДВ за допомогою кредитного (залікового) методу є простим та досить зручним, а тому й набуло найбільшого поширення.

Однак деякі дослідники вважають помилковим надання переваги у застосуванні саме цього методу. Свою позицію вони пояснюють невідповідністю теоретичної бази ПДВ методу його нарахування, що сприяє виведенню значних сум доданої вартості з-під оподаткування. Тому, обґрунтованим рішенням, на їх переконання, повинен бути перехід до прямого адитивного методу вирахування ПДВ, що дозволить даному податку не лише за назвою, але і за економічною суттю стати податком саме на додану вартість [185, с. 41].

Схожої наукової позиції дотримується й відомий вітчизняний дослідник А.М. Соколовська, яка вказує на те, що основа проблем функціонування ПДВ приховується в особливостях визначення об'єкта оподаткування та методах обрахування податкових зобов'язань. Так, застосування кредитного методу обчислення зобов'язань з ПДВ призводить до існування розриву в часі між сплатою суми податку в ціні придбаних матеріальних ресурсів та її відшкодуванням після реалізації підприємством виробленої продукції внаслідок перерахування до бюджету різниці отриманого та сплаченого податку.

Величина часового лагу поставлена в залежність від тривалості виробничого циклу, що в окремих галузях може бути доволі значною. А від так, як зазначає А.М. Соколовська, в системі ПДВ, обтяженій численними звільненнями, застосування кредитного методу обчислення зобов'язань з ПДВ призводить до виникнення низки проблем. За таких умов, перевагу слід надати прямому методу віднімання [183, с. 34].

Академік М.Я. Дем'яненко є прихильником четвертого методу, зазначаючи, що завдяки специфічному механізму обчислення податку реально оподатковується додана вартість, хоч її визначення здійснюється

поетапно через інші показники [58, с. 38–39]. Наочно механізм справляння ПДВ, що відображає використання залікового методу нарахування податку наведено в додатку Б на рис. Б.2.

Потрібно зазначити, що кожен акт купівлі-продажу супроводжується нарахуванням податку за стандартною ставкою (20 %), водночас фактична виплата здійснюється в сумі, що зменшена на величину ПДВ, сплата якої здійснена на попередній стадії. Кінцеві споживачі оплачують товар за ціною, що збільшена на всю суму платежів ПДВ, авансованих на попередніх стадіях виробництва та руху товару.

Проведений аналіз позицій вчених щодо використання методів визначення сум податку дав змогу зробити висновок про доцільність застосування кредитного методу обчислення зобов'язань з ПДВ. Щодо ж до неоднотайності наявних підходів (окремі вчені науково обґрунтовують доцільність застосування кредитного (залікового) методу, інші навпаки, вказують на його недоліки і наголошують на необхідності застосування інших методів, детально не зупиняючись на оцінці їх вад), то це свідчить про недостатнє розуміння природи податку, яке ліквідується в процесі функціонування даної податкової форми.

На нашу думку, використанню методу обчислення зобов'язань з ПДВ у заліковій формі альтернативи немає, оскільки переваги його застосування значно превалюють над недоліками. Крім того, слід зважати на досвід країн ЄС, де при запровадженні податку використаний був саме цей метод.

Система нарахування ПДВ досить складна та передбачає необхідність визначення дати виникнення податкових зобов'язань і дати визнання права на податковий кредит (залік податку). В світовій практиці в цьому контексті використовуються три методи: метод нарахувань або поставки, касовий або метод оплати та гібридний.

Переваги та недоліки кожного з наявних методів згруповано в табл. 1.5.

У міжнародній практиці найбільше поширення дістав метод поставки (нарахувань), проте використовуються й інші методи. Слід підкреслити, що

перевага у застосуванні методу нарахувань надається в країнах з ринковою економікою базуючись на існуванні в них стабільної фінансової системи (тобто відсутності так званої «кризи платежів»).

Таблиця 1.5

Сукупність переваг та недоліків методів визначення дати виникнення податкового кредиту і податкового зобов'язання

Методи	Переваги	Недоліки
Метод нарахувань	<ol style="list-style-type: none"> 1. Забезпечує полегшення роботи податківцям при здійсненні контролю за сплатою податку – встановлення факту поставки є простішим, ніж факту отримання платежу. 2. Дозволяє формувати суттєве джерело надходжень фінансових ресурсів до бюджету, що досягається більш стабільними надходженнями до бюджету. 3. Наявність зв'язку між моментом поставки та об'єктом обкладання податком 	Вимагає існування високого рівня платіжної дисципліни у партнерських взаємовідносинах, культури виконання договірних зобов'язань за встановленими правилами.
Касовий метод	Виступає стимулом для покупців щодо своєчасності розрахунків за придбані товари	Фіскальний ефект є нижчим порівняно з іншими методами
Гібридний метод	<ol style="list-style-type: none"> 1. Забезпечення стабільності надходжень до бюджету. 2. Стимулює своєчасність розрахунків покупців за придбані товари 	Характеризується жорстким характером по відношенню до платників податку, тому його застосування пов'язує з існуванням суттєвої потреби у бюджетних коштах.
Метод першої події	Можливість отримання підприємством права на податковий кредит після поставки постачальником товарів незалежно від розрахунку з останнім	Сприяє загостренню проблеми щодо бюджетної заборгованості та заборгованості перед бюджетом щодо ПДВ.

Із наведених у табл. 1.5 даних можна зробити висновок, що при заданих умовах (використовуючи метод заліку) метод нарахувань та гібридний метод дозволяють забезпечити стабільно вищі надходження ПДВ, порівняно з касовим методом. Таким чином, комбінація методів нарахування ПДВ дозволяє регулювати величину отриманого податку, внаслідок чого виникає можливість досягнення більших обсягів податкових надходжень лише завдяки наданню переваги певним методам його нарахування.

Вищезазначене обумовлює не лише переважання комбінації методу поставки та кредитного (залікового) методу нарахування ПДВ у більшості

економічно розвинених країн, а й визначає специфічну особливість податку – за рахунок комбінації методів нарахування податку з'являється можливість регулювання його надходжень. Така особливість ПДВ стала однією з причин швидкого його розповсюдження та завоювання ним чільного місця у податкових системах країн з розвинутою ринковою економікою.

В Україні початково застосовувався касовий метод визначення дати виникнення податкових зобов'язань, а потім було здійснено перехід до їх визначення за правилом першої події.

Така зміна викликала неоднозначну позицію вчених, зокрема, негативну оцінку з боку відомого дослідника проблем функціонування ПДВ А.М. Соколовської. Вона звертала увагу на те, що використовуючи правило першої події, підприємство може здобути право на податковий кредит після поставки йому постачальником товарів незалежно від того, розрахувалося воно з останнім чи ні. Така ситуація обумовила загострення проблеми податкової заборгованості перед бюджетом та бюджетної заборгованості з ПДВ [231, с. 26–27].

Загальна структура, а також характеристика складових елементів механізму справляння ПДВ відображена в додатку Б на рис. Б.3.

Як видно даних додатку Б, специфіка ПДВ полягає у можливості використання різних варіантів розрахунку об'єкта оподаткування:

- продуктова форма податку на додану вартість – визначення доданої вартості пов'язане з вирахуванням з ціни реалізації товарів вартості використаних при їх виробництві матеріальних ресурсів;
- дохідна форма – пов'язана з додатковим вирахуванням витрат, що пов'язані з придбанням основних засобів в розмірі амортизації;
- споживча форма дозволяє додатково вираховувати всі витрати, що понесені із придбанням основних засобів [242, с. 117].

Важливим елементом формування механізму справляння ПДВ є вибір принципу утримання податку. В Україні, як і у більшості розвинених країн світу, утримання ПДВ здійснюється за принципом країни призначення.

У системах ПДВ, розроблених тільки для оподаткування внутрішнього споживання, всі експортні операції оподатковуються за нульовою ставкою, тобто експортні товари залишають країну без нарахування на їхню вартість ПДВ. Це погоджено з принципом країни призначення товару, що є міжнародною нормою. Відповідно до цього принципу, сума податку розраховується за ставкою, яку прийнято в країні – кінцевому споживачі цього товару. Принцип країни походження товару, навпаки, передбачає, що сплата податку здійснюється в країні-виробнику товару за діючим в ній ставками [63, с.570–571].

Однак, окремі дослідники вказують на існування окремих негативних аспектів, пов'язаних з утриманням ПДВ за принципом країни призначення. Так, за умов його застосування, додана вартість продукції, що експортується, виступає складовою податкової бази країни-імпортера, позбавляючи країну-виробника бюджетних надходжень [237, с. 25].

Невід'ємним елементом механізму справляння ПДВ є суб'єкт або платник податку – будь-яка особа (фізична або юридична), що здійснює господарську діяльність на території України та:

- підлягає обов'язковій реєстрації (у разі, коли обсяг продажу товарів (послуг) перевищує 300 тис грн. за рік без урахування ПДВ),
- реєструється добровільно як платник податку (у разі прийняття відповідного рішення);
- імпортує товари (супутні послуги).

Термін суб'єкт оподаткування (платник податку) визначає особу, на яку покладено податковий обов'язок – внесення належної суми податку до бюджету. Як зазначає В.М. Опарін, суб'єкт є лише посередньою ланкою надходження доходів до державного бюджету, оскільки він виступає лише у якості податкового агента, перераховуючи частку отриманих доходів до бюджету. Носієм, тобто реальним платником податку, є кінцевий споживач. Ця особливість розмежування податкових обов'язків найбільш яскраво проявляється саме при сплаті ПДВ [152, с. 139].

Ще наприкінці XIX ст. російський економіст Л. Ісаєв, розглядаючи платника податку (суб'єкта податку), визначив, що ним є особа, яка повинна сплачувати податки. Разом з тим, він зазначав, що, ведучи мову про платника податку, не слід забувати про різницю між суб'єктом (агентом) і носієм податку: перший – особа, яка початково сплачує податок, другий – той, хто несе на собі податок через господарські процеси, відомі під назвою перекладання [80, с. 3].

ПДВ сплачує кінцевий споживач – ним може бути будь-яка фізична особа, що придбає харчові продукти, будь-яка компанія, що придбає товари й послуги для невиробничих потреб. Логічно, що платником ПДВ мав би бути кожний споживач. Проте у разі визначення споживача платником податку систему адміністрування ПДВ практично не можливо сформуванати (нереально проконтролювати розміри споживання окремих громадян).

Враховуючи це, платником ПДВ доцільно визначати не покупця, а продавця товарів (послуг). Продавець, надаючи покупцеві товари (послуги), включає до ціни ПДВ й отримує разом з вартістю товарів (послуг) і суму податку, яку потім вносить до бюджету. Таким чином, продавець нараховує ПДВ і одночасно на нього покладено функцію платника [74, с. 259].

Варто відмітити, що у сільському господарстві визначення кола платників пов'язане з певними проблемами, зумовленими тим, що оборот у фермерів досить часто не досягає встановленого законодавством мінімального рівня для реєстрації. Тому, з одного боку, виникають труднощі для держави – обкладення даної категорії платників є досить складним та обтяжливим в адмініструванні, а з іншого – виникає ситуація, за якої товаровиробники придбають засоби виробництва, сплачуючи у їх ціні ПДВ, однак, не будучи платниками податку, не можуть претендувати на відшкодування понесених витрат, що негативно позначається на доходності їх діяльності.

Ще однією проблемою пов'язаною із визначенням суб'єкта ПДВ у сфері сільського господарства є складність контролю за сплатою податку,

враховуючи складові об'єкта нарахування ПДВ (зокрема таких як прибуток, заробітна плата тощо).

З метою вирішення даної проблеми у аграрно розвинених європейських країнах застосовують особливий підхід до формування механізму адміністрування ПДВ, який передбачає диференціацію фермерів відповідно до обсягів їх поставок. Як наслідок, віднесення їх до певної класифікаційної групи супроводжується й можливістю використання відповідних пільгових режимів справляння ПДВ.

Одним із найбільш поширеніших серед спеціальних режимів є застосування «схеми з фіксованою компенсаційною ставкою для фермерів», що передбачає компенсацію сільськогосподарським товаровиробникам сум податку, сплачених у ціні придбання необхідних засобів виробництва.

Застосування такого спеціального режиму справляння ПДВ дозволяє фермерам залишатися в системі справляння податку (що позитивно впливає на взаємовідносини з контрагентами) та, водночас, звільняє їх від необхідності перерахування податку до бюджету.

Відповідно, можна констатувати, у європейських країнах у фермерів є можливість залишатися у системі ПДВ на умовах спрощеного порядку адміністрування податку.

Невід'ємною складовою механізму справляння ПДВ є податкова ставка – розмір податку на одиницю оподаткування. В Україні ставка ПДВ встановлена з використанням універсального підходу, тобто диференціація ставок податку не передбачена.

Як свідчить практика оподаткування, в різних країнах спостерігається досить велика різноманітність ставок ПДВ.

Так, стандартна ставка податку коливається від 3% в Сингапурі до 25% в Данії та Швеції. Крім того, в одних країнах встановлюється одна ставка податку, а в інших – застосовується диференційований підхід, тобто встановлюється кілька ставок (виділяється основна та знижені й підвищені ставки) [236, с. 77].

Аналізуючи світовий досвід в частині диференціації ставок ПДВ, слід зазначити, що в країнах ЄС така практика є поширеною – частка країн ЄС, де застосовується єдина ставка становить 8 % серед загальної сукупності країн союзу, натомість для інших країн характерною є протилежна тенденція – застосування єдиної ставки ПДВ превалює у понад 42 % країн (рис. 1.6.) [236, с. 77].

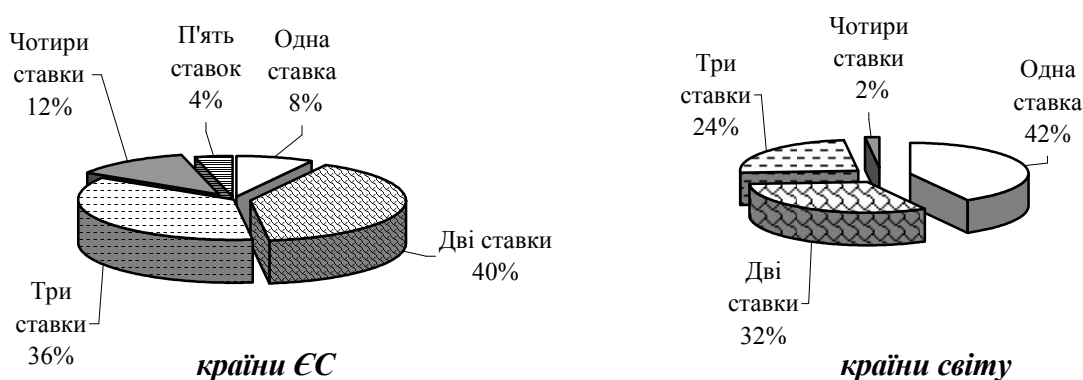


Рис. 1.6. Диференціація ставок ПДВ в різних країнах
[Складено за даними джерела 236].

Наприклад, кількість ставок податку варіюється від однієї, що застосовується для всіх товарів в Данії, до семи у Франції. Зниженими ставками від 2,1 до 13% обкладаються у Франції товари та послуги першої необхідності (в тому числі більшість видів продовольчих товарів), натомість стандартна ставка – 20,6% – застосовується до промислових товарів і вища – 33,3% – до товарів, що є предметами розкоші [291, с. 56].

Проте, практика функціонування ПДВ свідчить, що найефективніше його адміністрування відбувається тоді, коли діє єдина ставка, а тому й рекомендації Шостої Директиви ЄС свого часу відображали саме такий підхід. Розмір ставки податку може визначатися за різними національними методами та розрахунками, однак, сума ПДВ, що надходить до бюджету, не повинна перевищувати критичну позначку – до 15% ВВП. У деяких

випадках, визначаючи ставку ПДВ, є необхідність враховувати й економічні умови, за яких здійснюється запровадження податку: попередній рівень податкового навантаження, рівень ставок прямих податків тощо [63, с. 570].

На відміну від багатьох європейських країн, які широко використовують пільгові ставки ПДВ для товарів першої необхідності, в Україні пільгові ставки податку не застосовуються, а чинним законодавством встановлено дві ставки:

- базова – 20% бази оподаткування;
- нульова, застосування якої, як правило, пов'язане зі здійсненням експортних операцій і є винятком із загальних правил [107, с. 223].

Оподаткування за нульовою ставкою означає, що ставка податку на реалізовані товари й послуги дорівнює нулю, але при цьому підприємства мають право на повне відшкодування «вхідного» податку, сплаченого при закупівлі товарів.

Слід зауважити, що звільнення від сплати ПДВ дещо відрізняється від оподаткування за нульовою ставкою – податок на реалізовані товари не нараховується, однак при цьому не компенсується «вхідний» податок.

В Україні останнім часом значна частина наукових публікацій присвячена питанням зниження рівня ставок ПДВ, а також їх диференціації. Однак, чіткої та одностайної позиції вітчизняні дослідники з цього приводу поки не сформулювали.

Значна група дослідників дотримується позиції доцільності зниження стандартної ставки ПДВ (20 %), адже вона характеризується регресивним спрямуванням по відношенню до населення з низьким рівнем життя.

Протилежну точку зору підтримують В. Мельник та О. Солдатенко, які вказують на те, що встановлення диференційованих ставок ПДВ «може лише ускладнити процес його обчислення й адміністрування та призвести до численних зловживань» [135, с.85–86].

Інша група фахівців дотримується думки, що величина ставки ПДВ в Україні є досить прийнятною у порівнянні з величиною ставок даного

податку в країнах ЄС [127, с.14]. Крім того, вони висловлюють думку за збереження існуючої стандартної ставки ПДВ та доцільності запровадження диференціації ставок ПДВ [166, с. 7].

Отже, усе вище сказане дає нам підстави констатувати, що дискусія довкола величини розміру ставки ПДВ в нашій державі не є завершеною, спільна думка щодо цього питання її учасниками поки-що не знайдена.

Ми вважаємо, що прийняття такого складного рішення, як зміна величини ставки ПДВ має ґрунтуватися на декількох критеріях. Крім орієнтації на формування доходів бюджету доцільно також врахувати регулюючі властивості даного податку.

Ключові параметри механізму справляння ПДВ в Україні узагальнено на рис. 1.7.

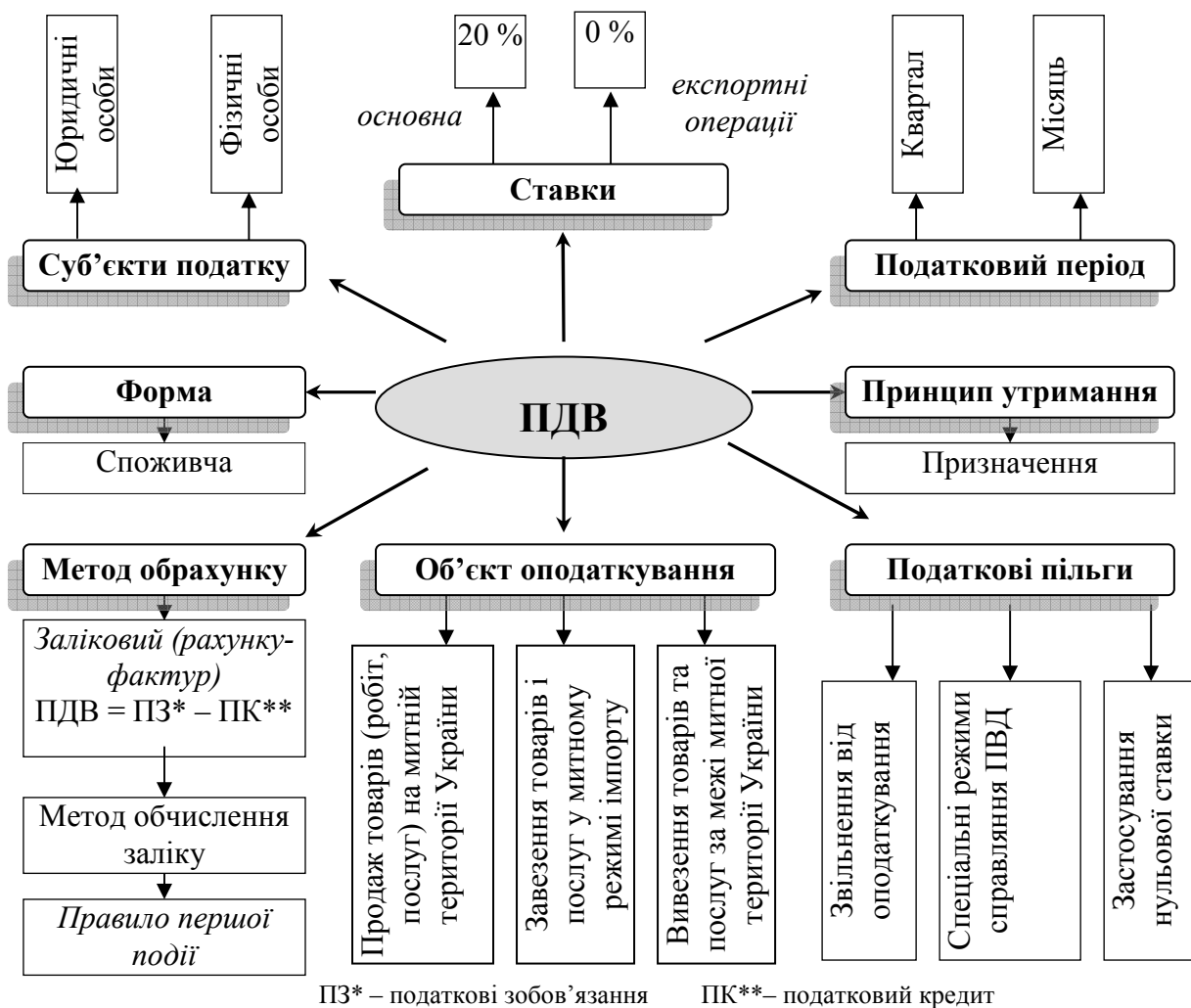


Рис. 1.7. Ключові елементи механізму справляння ПДВ в Україні

Особливо важливе значення встановлення оптимальної ставки ПДВ має в галузі сільського господарства – з однієї сторони продукти сільськогосподарського виробництва є стратегічно важливими для населення країни, а тому їх доступність для споживачів є важливою та необхідною, з іншої – нині діюча ставка податку (20 %) забезпечує можливість акумулювати сільськогосподарським товаровиробникам значні суми підтримки в рамках функціонування спеціальних режимів справляння.

Таким чином, як свідчить здійснений аналіз, механізм справляння ПДВ характеризується складністю та специфічністю, що вимагає наявності стабільної та досконалої законодавчої бази, високого рівня податкових знань та податкової культури як у платників, так і працівників податкових органів.

1.3. Генезис механізму справляння універсального акцизу у сільському господарстві

За умов ринкових відносин аграрний сектор економіки є чи не найбільш вразливою та незахищеною галуззю народного господарства. Про це, зокрема, свідчить той факт, що на підтримку розвитку сільського господарства, поряд із вугільною галуззю, в Україні спрямовується суттєва частка бюджетних видатків за напрямом функціональної класифікації видатків бюджету «економічна діяльність».

Розглядаючи це питання докладно, автори монографії «Держава-податки-бізнес» звертають увагу на те, що функціонування ПДВ у сільському господарстві пов'язане зі специфічними особливостями аграрної економіки. Оподаткування фермерства складніше, ніж малого промислового підприємства, адже селянське господарство переважно виробляє та реалізує декілька видів продукції (наприклад, м'ясо, молоко, зерно та інше) податкова політика щодо яких може бути різною. Крім того, сільське господарство характеризується сезонним характером, часто комбінуючись з іншими видами виробничої та комерційної діяльності [3, с. 265].

Розвиток інтеграційного законодавства ЄЕС про ПДВ безпосередньо пов'язаний з процесом європейської економічної інтеграції. З початку утворення ЄЕС непрямі кумулятивні податки, які існували в державах-членах, відрізнялися як за способом стягнення, так і за розміром ставок, що призводило до ускладнення руху товарів всередині спільного ринку. Як наслідок, виникла ідея гармонізації непрямих податків, що полягала у запровадженні єдиного непрямих податку на споживання та встановленні єдиних принципів його справляння.

Договір про створення ЄЕС сформував юридичні підстави для проведення Радою ЄЕС гармонізації податків з обігу в державах-членах. В 1967 р. Рада ЄС прийняла Першу й Другу директиви про гармонізацію законодавств держав-членів, що регулювали порядок справляння непрямих податків. В подальшому Рада ЄЕС дійшла висновку про необхідність деталізації інтеграційних правил справляння податку, і в 1977 р. було прийнято Шосту директиву 77/388/ЄЕС «Про гармонізацію законодавств держав-членів у сфері податків з обігу – спільна система податку на додану вартість» [281].

На етапі ринкових перетворень податкової системи нашої держави, в світлі необхідності гармонізації механізму непрямих оподаткування до вимог директив ЄС, доцільно проаналізувати проблеми функціонування ПДВ в Україні. Варто відзначити, що для країн-учасниць Європейської Співдружності ПДВ є основним податком на споживання. Основні риси даного податку визначались Шостою Директивою ЄС (від 17.05.1977 р.) – вона містила загальні правила, які визначали необхідні елементи оподаткування: об'єкт податку; методи розрахунку податкової суми; місце, де операція підлягає оподаткуванню; випадки, коли ПДВ не стягується; порядок відшкодування ПДВ, сплаченого на попередніх стадіях реалізації, а також звільнення від нього експортних товарів і оподаткування імпортованих [54, с. 115]. Згідно з цією Директивою, європейський ПДВ представляє собою універсальний податок на споживання, що охоплює торгівлю, промисловість,

сільське господарство, надання послуг.

Необхідно відмітити, що до впровадження ПДВ наша держава мала певний досвід обігового оподаткування – до 1991 року на території колишнього СРСР використовувався податок з обігу. Останній визначався як частина чистого доходу суспільства, що надходила до бюджету після реалізації продукції, в ціну якої цей податок закладався заздалегідь. Отже, за своєю суттю податок з обігу виступав централізованим доходом держави, фіксованою частиною чистого доходу в ціні товару. Причому ціна товару встановлювалась планово і чітко відповідала загальнодержавному товарно-матеріальному балансу.

Головним завданням, що ставилося перед даною податковою формою, було регулювання рівня рентабельності кожного підприємства (він забезпечувався на рівні 15%). Виходячи з цього, ставки податку розроблялися за розрахунками рентабельності – тому, фактично це був прогресивний податок на прибуток підприємств, оскільки ставки обігового податку встановлювалися для конкретного підприємства чи об'єднання на групу товарів з урахуванням рівня рентабельності, незалежно від того, до яких груп входили товари [168, с. 71–72].

При цьому, слід зважати, що в СРСР податок з обороту суттєво відрізнявся від свого аналогу, що використовувався у високорозвинених країнах. В Радянському Союзі податок з обороту включався до ціни продукції конкретної галузі – його справляння відбувалося з обороту не на всіх стадіях руху товарів, а лише на стадії оптової торгівлі. Ставки були індивідуальними і встановлювалися конкретно для галузі і виду продукції. Натомість, у розвинутих країнах податок з обороту рівномірно розподілявся між всіма ланками виробництва та обігу товарів, та включався до цін всіх видів товарів і послуг за єдиною ставкою. Отже, податок з обороту в СРСР для більшості товарів та послуг по своїй суті був різновидом податку з продажу, а для деяких видів товарів (лікеро-горілчаних і тютюнових виробів) – різновидом специфічного акцизу [157, с. 65].

З 1 січня 1991 року в Радянському Союзі було введено новий обіговий податок – податок з продажу. Його обрахунок здійснювався у розмірі 5% від реалізації продукції виробничо-технічного призначення, товарів народного споживання, виконаних робіт та наданих платних послуг.

Підхід до нарахування та сплати цього податку був неоднозначним. Так, підприємства, що транспортували газ, нафтопродукти та теплову енергію, сплачували податок у вигляді різниці між сумою податку, отриманою від покупців, та сумою податку, попередньо сплаченою постачальникам продукції та енергії. Підприємства роздрібно́ї торгівлі були платниками даного податку у випадку отримання товару за вільними відпускними цінами і реалізації його за договірними роздрібними цінами та сплачували його з різниці.

Заготівельні, хлібоприймальні, оптові, постачально-збутові й інші організації, що виконували функції з подальшого просування продукції і товарів від виробників до споживачів, або здійснювали збут, не були платниками даного податку, оскільки отримували цю продукцію і товари за цінами з податком з продажу і продавали їх за цінами, що включали даний податок [32, с. 72–73]. Податок з продажу в СРСР функціонував протягом року (1991–1992 рр.) і був використаний як перехідна форма перед запровадженням ПДВ.

Універсальні акцизи еволюціонували в нашій державі подібно до їх розвитку у високорозвинених країнах – від простої форми до більш складнішої – Закон України «Про податок на добавлену вартість» від 20 грудня 1991 року запровадив ПДВ замість раніше діючих податку з обороту та податку з продажу. Застосування ПДВ є обов'язковою умовою членства ЄС, відповідно, наша країна на шляху до ЄС повинна рахуватися з умовами даної організації.

Не важко помітити, що в системі ПДВ виняткове значення має досконалий і вичерпний бухгалтерський облік, реєстрація всіх ділових операцій. Проте, найбільша неповнота обліку властива саме сільському

господарству. У високо розвинутих країнах – Франції, Італії, Австралії – лише 3 % фермерів ведуть адекватний бухгалтерський облік своєї господарської діяльності. Ще гірша ситуація має місце в країнах з рудиментарним сільським господарством, де фермер не веде ніяких записів [303, с. 141].

Так чи інакше, запровадження й функціонування ПДВ у сільському господарстві пов'язане зі специфічними особливостями аграрної економіки. Навіть в самому центрі цивілізованої Західної Європи адміністративні структури «Спільного ринку» визнають об'єктивні труднощі навіть для спрощеної системи ПДВ у сільському господарстві [245 с. 265].

Відомий західний дослідник проблем справляння ПДВ А.Тайт свою позицію цього питання формулює наступним чином: «Головна мета політики Європейського співтовариства щодо ПДВ – дати фермеру спокій, звільнити його від офіційної писанини, не турбувати відвідуваннями податкового інспектора» [303, с. 142].

Шоста директива тривалий час (до 2007 року) була базовим нормативно-правовим актом ЄС з питань справляння ПДВ і за обсягом регулювання її можна прирівняти до національного закону. З 2007 р. набула чинності нова Директива Ради 2006/112/ЄС «Спільна система ПДВ» [281]. Серед питань, що врегульовуються даною директивою, є й порядок справляння ПДВ із сільськогосподарських товаровиробників (фермерів).

Для них передбачено спеціальну схему з фіксованою ставкою - при цьому директивою визначено, що у разі, коли у країні-члені ЄС до набуття нею чинності використовувалась інша форма пільгового оподаткування сільгосптоваровиробників (відповідно до статті 14 Директиви Ради 67/228/ЄЕС від 11.04.1967 р.), то вона може використовувати таку практику оподаткування і з набуттям чинності директиви 2006/112/ЄС, за умов відповідності її загальним правилам справляння ПДВ.

Директивою зазначено, що у разі, якщо застосування для фермерів загального порядку адміністрування ПДВ може призвести до труднощів

(суттєво обтяжити їх діяльність) держава може застосувати для визначеного кола сільськогосподарських товаровиробників фіксовані компенсаційні норми (режим фіксованого збору). Перебування на режимі із фіксованою компенсаційною ставкою є добровільним і фермер в будь-який момент може обрати загальний порядок сплати ПДВ.

Спеціальна схема справляння ПДВ передбачає, що фермер застосовує до вартості своїх поставок компенсаційну ставку та додає суму фіксовану збору до ціни реалізації з метою відшкодування сум вхідного ПДВ, сплаченого у ціні придбаних виробничих ресурсів. При цьому, держава може обмежувати застосування даної схеми з компенсаційною ставкою для окремих категорій товаровиробників (зокрема, для яких застосування спеціального режиму не зумовлює виникнення адміністративних труднощів).

Фіксовані компенсаційні норми визначаються на основі макроекономічної статистики по результатах діяльності відповідних суб'єктів за попередні три роки. Основним завданням такого розрахунку є встановлення оптимального рівня компенсаційної ставки, за якого не забезпечувалося б додаткове джерело фінансування для фермерів (тобто суми, отримані внаслідок застосування фіксованих компенсаційних норм, компенсували б лише вхідний ПДВ). Компенсаційні ставки можуть диференціюватись для різних підгалузей сільського господарства – рослинництва, тваринництва, рибництва, лісового господарства. Водночас, директива 2006/112/ЄС визначає процедуру узгодження величини ставок із спеціальною Комісією ЄС.

Таким чином, внаслідок застосування спеціальної схеми з компенсаційною ставкою фермер не сплачує ПДВ фінансовому управлінню, проте й не має права на податкове вирахування в частині тієї діяльності, що підпадає під зазначену схему з фіксованою ставкою. При цьому фермер виписує податкову накладну, що дає змогу його контрагентам включити суми, нараховані внаслідок застосування фіксованої компенсаційної ставки, до складу своїх податкових вирахувань. Водночас, застосування спеціальної

схеми не звільняє фермерів від проведення перевірок з боку податкових органів щодо дотримання норм законодавства.

Норми директиви 2006/112/ЄС також передбачають, що у разі застосування державою схеми з фіксованою ставкою нею вживаються необхідні заходи стосовно недопущення податкової дискримінації. Це передбачає необхідність забезпечення умов, за яких постачання імпоротної сільськогосподарської продукції оподатковувалося б ПДВ у тому ж порядку та у тому ж розмірі, як і продукція від суб'єктів, які застосовують схему з фіксованою ставкою.

Отже, практика справляння ПДВ у сільському господарстві розвинених Європейських країн, поряд із загальним механізмом, передбачає застосування й спеціальних режимів:

- «схеми з фіксованою компенсаційною ставкою» відповідно до норм директиви 2006/112/ЄС;

- спрощеного порядку справляння ПДВ, що передбачає нарахування податку за підсумком року, виходячи із загальної суми обороту підприємства;

- «схеми доповнення загальної тарифної ставки» для дрібних фермерів.

Такі специфічні умови справляння ПДВ передбачені у більшості європейських країн, оскільки з фермерами важко співпрацювати як з повноцінними платниками податків. Вони переважно не ведуть належний облік та не здійснюють необхідну реєстрацію власних господарських операцій. Лише в окремих країнах фермерів не відрізняють від будь-яких інших платників і вони перебувають на загальній системі справляння ПДВ (до таких країн слід віднести скандинавські – Данію, Швецію, Фінляндію, та прибалтійські – Естонію, Латвію).

Крім вже розглянутої схеми з фіксованою компенсаційною ставкою певного поширення в країнах ЄС набула й спеціальна схема ПДВ, відома як «схема доповнення загальної тарифної ставки», що використовується дрібними фермерами, зокрема, у Франції та Італії [295].

Основна суть даного режиму справляння ПДВ полягає у встановленні доповнення до фіксованих компенсаційних відсоткових норм. Фермери, що використовують цей спеціальний пільговий режим, не зареєстровані платниками ПДВ (в переважній більшості це зовсім дрібні фермерські господарства) і, відповідно, вони не мають можливості компенсувати вхідний податок за схемою з компенсаційною ставкою. Законодавством передбачається, що формуючи ціну, фермери мають право нарахування доповнення до ціни продукції (у межах обумовленої величини, як правило, 4-5 % від вартості поставок), при реалізації товарів та послуг контрагентам, що зареєстровані платниками ПДВ та видати податкову накладну.

Це доповнення не є нарахуванням ПДВ, але діє як компенсація суми вхідного податку на закупівлі виробничих ресурсів і передбачає віднесення покупцями – платниками ПДВ – суми таких доповнень до складу власних податкових вирахувань.

Таким чином, в країнах ЄС фермерам надана можливість вибору – користуватися нормативним (спрощеним) або нормальним режимами оподаткування, причому більшість товаровиробників обирають саме спрощений (спеціальний) порядок. В частині нормативного справляння ПДВ, як правило, застосовується декілька схем сплати ПДВ, зокрема, й режим сплати податку із загального обсягу обороту за рік, що спрощує практику адміністрування ПДВ в аграрному секторі економіки.

Водночас, спроба наблизити порядок функціонування ПДВ у сільському господарстві до європейської практики в Україні була законодавчо реалізована у 2004 році, коли Верховна Рада внесла зміни до Закону України «Про податок на додану вартість», доповнивши його новою статтею 8¹ «Спеціальний режим справляння ПДВ у сфері сільського господарства та рибальства» [175], який у початковій редакції був своєрідним аналогом схеми з фіксованою компенсаційною ставкою для фермерів, що практикується в ЄС. Введення в дію даної статті постійно відстрочувалось і в кінцевому підсумку в початковій редакції дана стаття так

і не застосовувалась, а відповідно і спеціальний режим реально не запрацював.

Основним завданням пропонованого режиму справляння ПДВ було спрощення податкових відносин у сільському господарстві в частині адміністрування ПДВ за рахунок специфічного вилучення сільгоспідприємств із загальної системи ПДВ.

Адже звільнення операцій з поставок сільськогосподарської продукції від оподаткування ПДВ є недоцільним з економічної точки зору (спричинить погіршення їх фінансового стану та ускладнить взаємовідносини з контрагентами). Враховуючи це, сільгоспідприємства повинні залишатись в загальній системі адміністрування ПДВ, маючи право виписувати податкові накладні контрагентам, нараховуючи в них суми фіксованого збору для компенсації сум вхідного ПДВ.

Як зазначає А. Папцов, специфіка сільського господарства країн ЄС полягає в тому, що там велика кількість відносно дрібних сімейних ферм, які не мають можливості вести складну бухгалтерію руху товарів та послуг, а також не можуть нести витрати по бухгалтерському обліку. Саме тому сільське господарство в країнах ЄС користується пільговим режимом обкладання ПДВ, але не виключено із сфери його застосування: виключення яких-небудь стадій із обкладання податком веде до збільшення тягаря податку на кінцевого споживача [163, с. 51–52].

В цілому в країнах ЄС використовується дві ставки ПДВ при продажу сільськогосподарської продукції. Нормальна ставка поширюється на великі господарства. Вони ведуть повну бухгалтерію, виписують рахунки-фактури, щомісяця перераховують податки до бюджету, і за результатами року з ними робиться перерахунок. Ставка для сплати податку з загального обороту поширюється на дрібних та середніх фермерів (вони ведуть просту бухгалтерію – «прибуток-видаток» і сплачують податок в кінці року на основі загальної суми продаж і купівель) [164, с. 52].

Труднощі вирахування ПДВ в сільському господарстві пов'язані з

двома моментами:

– в багатьох країнах, що розвиваються більшість сільгоспвиробників знаходяться поза легальним сектором. І навіть серед фермерів, які працюють легально, тільки самі великі ведуть бухгалтерський облік, який дозволяє точно визначити розмір їх річного обороту. Для сільського господарства характерні також сезонність та неспівпадіння часу витрачання засобів виробництва і отримання урожаю, що ускладнює як вирахування податків, так і їх сплату;

– сектор сільського господарства заслуговує особливого підходу і з точки зору задач розподілу. Важкість податку на продовольство несуть або споживачі у вигляді більш високих цін, або виробники у вигляді скорочення реального доходу. Перший момент звичайно вважається регресивним, в крайньому випадку по відношенню до основних продовольчих товарів (непероблені овочі, м'ясо та фрукти). Те ж справедливо і по відношенню до другого моменту, оскільки у виробників знижуються доходи [236, с. 95].

Автори дослідження «Сучасний ПДВ» свій погляд на цю проблему висвітлили наступним чином: «... у сільському господарстві немає нічого специфічного, що мало на увазі б, що ця галузь не повинна обкладатися ПДВ. Труднощі збору податку, міркування розподілу доходів і політичні мотиви призводять до того, що багато країн вибирають звільнення цієї галузі від податку. Щоб боротися з таким положенням, потрібно розробити прозору стратегію відносно аграрного сектора. Її елементами є обкладення сільськогосподарських засобів виробництва і встановлення високої порогової величини так, щоб ПДВ були охоплені перш за все великі фермерські господарства. Дрібним фермерам слід дозволити добровільну реєстрацію, щоб вони не були в пригніченому положенні» [236, с. 97].

Крім того вони зазначають, що явна відсутність в багатьох країнах руху у бік повного оподаткування сільського господарства насторожує. Швидше є зворотна тенденція. Крім того, не є позитивним і досвід деяких розвинених країн: багато країн ЄС продовжують застосовувати спеціальні схеми

оподаткування для сільського господарства. Проте досягнення Нової Зеландії і Данії, в яких сільське господарство обкладається ПДВ повністю, показують, що ця галузь зовсім не вимагає якогось спеціального підходу [236, с. 97].

Загалом у західному світі пошана до фермерства з боку суспільства має й фіскальний вимір, проявляючись як мінімальне оподаткування при максимальному звільненні від офіційної звітності перед державою. В країнах, що розвиваються, заохочення агропромислового виробництва базується на комбінації повного звільнення від ПДВ та його нульових ставок щодо дрібних господарств із нормальним оподаткуванням високотоварних і рентабельних сучасних ферм. Так чи інакше, всюди оподаткування сільського господарства обарвлене преференційними намірами [245, с. 267].

Етапи запровадження ПДВ в Україні згруповано в додатку Б, табл. Б.1 та охарактеризовано ключові позиції кожного з них.

Податок на додану вартість в Україні введено починаючи з 1 січня 1992 року, відповідно до Закону України від 20.12.91 № 2007-ХІІ «Про податок на добавлену вартість» [175]. Початкова редакція зазначеного закону визначала платників податку, об'єкти оподаткування, оподатковуваний оборот, перелік товарів, робіт, послуг, звільнених від сплати податку, ставки податку, порядок його обрахування і зарахування до бюджету, терміни сплати, відповідальність платників і контроль за надходженням податку.

Початкова ставка податку на добавлену вартість становила 28 % від оподаткованого обороту. При реалізації товарів (робіт, послуг) за регульованими цінами і тарифами, які включали податок, застосовувалася ставка у розмірі 22 %.

Сума ПДВ, що підлягала сплаті до бюджету, визначалася як різниця між сумами податку, отриманими від покупців за реалізовані товари (роботи, послуги), і сумами податку, сплаченими постачальникам за матеріальні ресурси, паливо, роботи, послуги, вартість яких віднесена на витрати виробництва і обігу. Законом також визначався перелік товарів, робіт і послуг, що звільнялися від сплати податку на добавлену вартість.

У разі перевищення суми сплаченого постачальником податку суми податку, належної сплаті до бюджету, різниця, що виникала, зараховувалася у рахунок наступних платежів або відшкодовувалася за рахунок загальних надходжень цього податку щомісячно, не пізніше 15 числа місяця, наступного за звітним. Водночас за деякими операціями, звільненими від оподаткування, відшкодування не здійснювалося, а суми податку, сплачені постачальникам, відносилися на собівартість виробництва і обігу.

Надалі система адміністрування податку зазнала численних змін, включаючи зміну його назви – з «добавленої» на «додану» вартість. Зокрема, було видано Декрет Кабінету Міністрів України від 26.12.92 р. № 14-92 «Про податок на добавлену вартість», що діяв до жовтня 1997 року. Відповідно до цього нормативного акту, оподаткуванню підлягали також обороти з реалізації на території України імпортованих товарів. Ставка податку складала 20 % оподатковуваного обороту, який не включав податок на добавлену вартість.

Законом України від 01.02.94 № 3898-ХІІ «Про Державний бюджет України на 1994 рік» ставку податку збільшено до 28 %, а з початку 1995 р. відновлено ставку податку у розмірі 20 %. Перелік операцій, які звільнялися від податку на додану вартість, значно розширений. Крім того, Уряд наділявся правом надавати платникам додаткові пільги за цим податком. Починаючи з 1994 року, повноваження щодо надання додаткових пільг з ПДВ на окремі товари (роботи, послуги) мала тільки Верховна Рада України.

Згідно із законодавством сплаченим постачальникам ПДВ дозволялося відшкодовувати тільки за деякими операціями, звільненими від оподаткування, зокрема, з експорту товарів (робіт, послуг), продажу вугілля, вугільних брикетів і електроенергії, роботам з ліквідації наслідків Чорнобильської катастрофи.

За всіма іншими операціями, відповідно до пункту 2 статті 7 Декрету, різниця між сумою податку, сплаченою або такою, що підлягала сплаті постачальникам за виконані роботи, надані послуги, придбані матеріальні ресурси, паливо, і сумою податку, отриманою за реалізовані товари (роботи,

послуги), з бюджетів не відшкодовувалася.

Потрібно зауважити, що вітчизняне законодавство про ПДВ характеризується надто великою рухливістю та мінливістю, окрім того є непослідовним та несистемним. Основним нормативним документом, що тривалий час (майже чотирнадцять років) регламентував справляння ПДВ в Україні, був Закон від 03.04.1997р. № 168/97-ВР «Про податок на додану вартість» [176], зміни і доповнення до якого вносились більш як 100 разів.

Даний Закон містив 11 статей, якими визначались категорії платників ПДВ, об'єкти, база та ставки оподаткування, перелік неоподатковуваних та звільнених від оподаткування операцій, порядок реєстрації платників ПДВ, порядок визначення податкового кредиту та податкових зобов'язань.

З набранням чинності даного закону було відновлено механізм відшкодування платникам ПДВ як щодо зовнішніх, так і внутрішніх операцій (крім звільнених від оподаткування або тих, які не є об'єктом оподаткування). Суми податку, які підлягають сплаті до бюджету або відшкодуванню з бюджету, визначались як різниця між сумою податкових зобов'язань і сумою податкового кредиту звітного періоду.

Водночас, оподаткування сільгосптоваровиробників вирізнялось пільговим характером, що проявлялось у функціонуванні спеціальних податкових режимів та наявності численних податкових пільг.

Пільга – це звільнення (повне або часткове) платника від сплати податку з метою врахування специфіки чи значимості для суспільства його діяльності. В цьому контексті важливими є три обставини надання пільг, на яких доцільно зупинитись окремо.

По-перше, це інтерпретація «пільги» – звільнення саме від сплати, а не від податкового обов'язку, оскільки при відстрочці обов'язку сплата податку залишається, а звільнення стосується тільки перерахунку податку, і по закінченні визначеного терміну обов'язок підлягає реалізації (податковий кредит). Крім цього, податковий обов'язок має три складові: податковий облік, сплату податку та податкову звітність. І якщо платника може бути

звільнено від сплати податку, то обов'язок з обліку і звітності в нього залишається незмінним.

По-друге, звільнення можливе в повному обсязі, якщо платника цілком звільнено від сплати, і в частковому, якщо скорочується податковий тиск за рахунок зменшення об'єкта (предмета тощо) чи відстрочки оплати податку.

Третя обставина – особливості платника (вони можуть стосуватися його безпосередньо, так і конкретного виду діяльності, яким він займається, зокрема це стосується сільськогосподарського підприємництва).

Отже, податковою пільгою визнається звільнення платника податків від нарахування і сплати податку чи сплата ним податку в меншому розмірі за наявності підстав, визначених законодавством України.

Систему пільг по податках можна розділити на дві групи.

Перша – це порівняно традиційні і стабільні звільнення від сплати податку, незалежно від зміни обставин і навіть державного устрою.

Друга група пільг характеризується певною короткочасністю щодо конкретних об'єктів. В умовах становлення податкової системи і нестабільної господарської і політичної ситуації ця група відрізняється великою кількістю пільг і постійною їхньою зміною.

У цьому контексті слід зазначити, що сприйняття пільг та спеціальних режимів оподаткування є неоднозначним серед вчених та практиків. Значна частина вчених-економістів вважає їх наявність у податковому механізмі взагалі неприпустимою, думка інших є протилежною і їх значення дещо перебільшується. Як показує світовий досвід, без пільг та особливих податкових режимів податкових систем не існує. Їх введення вимагає дотримання певних правил і вимог, визначальними серед яких є конкретність та неможливість вільного тлумачення.

Податкові пільги одночасно із беззаперечними перевагами мають і ряд суттєвих недоліків, що вже на ранніх етапах розвитку фінансової науки стали предметом дискусій. З цього приводу, відомий російський вчений Д. Львов (ще у другій половині XIX ст.) зазначав, що оскільки держава надає суспільні

блага для всіх без виключення, відповідно всі зобов'язані сплачувати податки – звільнення окремих суб'єктів від сплати податків визначає їх наміри користуватися суспільними благами за рахунок інших платників [124, с. 246].

Схожої позиції дотримувався й відомий італійський економіст Ф. Нітті пропонуючи використовувати пільги у таких випадках [147, с. 39]:

- по-перше, коли існує велика ймовірність ухилення від сплати податку (тобто превалює позиція практичної вигоди);

- по-друге, коли застосування певної податкової форми виявиться не дохідним (домінуючою виступає позиція справедливості заради компенсації).

Як зазначає академік М.Я. Дем'яненко, пільги та спеціальні режими мають бути більш оперативними, ніж сам податковий механізм. Тому їх застосування та відміна може здійснюватися багаторазово у рамках діючої системи оподаткування. Окрім того, при запровадженні пільг потрібно дотримуватися умови, за якою жодна господарська одиниця не повинна повністю звільнитися від податку. За умови порушення цієї вимоги, послаблюється контроль держави за діяльністю підприємств із наступними негативними наслідками як для них, так і для держави в цілому [60, с. 7].

Негативні наслідки пільг по податку на додану вартість виявляються у наступному:

- ускладненні умов конкуренції на внутрішньому ринку. Адже часткове чи повне звільнення від оподаткування одних суб'єктів неминуче позначається на ускладненні фінансового стану інших;

- значних обсягах бюджетних недоплат, що в свою чергу, призводить до ускладнення фінансування соціальних виплат;

- не є стимулами для збільшення інвестицій щодо даної сфери виробництва [126, с. 115-116].

Звільнення від сплати ПДВ в рамках спеціальних податкових режимів визначає виключення із загального правила функціонування даного податку. За таких умов, сума ПДВ, сплачена постачальнику матеріалів чи послуг,

основних засобів чи нематеріальних активів, включається у витрати та не приймається до відшкодування.

У досить специфічний спосіб вирішено питання надання податкових пільг з ПДВ для сільськогосподарських товаровиробників у Російській Федерації. Для них передбачено звільнення від сплати ПДВ за умов переходу на сплату єдиного сільськогосподарського податку – комплексного податку, сплата якого звільняє суб'єктів даного режиму від сплати окремих обов'язкових платежів, в тому числі й ПДВ [268, с. 40].

У разі переходу на спеціальний режим у вигляді ЄСП сплачений сільськогосподарським товаровиробником ПДВ постачальникам списується на витрати виробництва і на даній стадії перетворюється на прямий податок (як податок на ресурси). При реалізації товару без нарахування ПДВ у товаровиробника, відповідно, не формується податкове зобов'язання (ПЗ), за рахунок якого він би зміг відшкодувати ПДВ, а отже, це призведе до зниження доходності виробництва.

Разом з тим, слід зазначити, що пільги по ПДВ не можна повністю класифікувати як недолік даної податкової форми. Найбільш суттєвою та вагомою складовою пільгового оподаткування ПДВ є спеціальні режими справляння даного податку.

Спеціальний податковий режим – система заходів, що визначає особливий порядок оподаткування окремих категорій господарюючих суб'єктів.

Д. Латипова розуміє під спеціальними податковими режимами різновид податкових пільг, які встановлюються для окремих груп платників податків і передбачають особливий (спрощений) порядок оподаткування.

За її класифікацією, до спеціальних податкових режимів відносяться:

- спрощена система оподаткування суб'єктів малого підприємництва;
- система оподаткування у відповідних територіальних утвореннях;
- система оподаткування при виконанні договорів концесії та угод про розподіл продукції;
- система оподаткування для сільгосптоваровиробників;

– система оподаткування у вигляді єдиного податку для окремих видів діяльності [116, с. 22– 24].

В окремих джерелах вказується, що класифікація податкових пільг за обсягом охоплення платників включає у себе пільги щодо підтримки окремих підприємств та галузей економіки і пільги щодо підтримки окремих територій та економічних зон [226, с. 29].

Узагальнення практики щодо надання пільг по ПДВ у галузі сільськогосподарського виробництва відображено на рис. 1.8.



Рис. 1.8. Спрямованість пільг з ПДВ, що надаються суб’єктам агропромислового виробництва

В галузі сільськогосподарського виробництва постійно функціонують особливі податкові механізми. А починаючи з кінця 90-х років минулого століття – спеціальні режими справляння податку на додану вартість.

Спеціальні режими справляння податку на додану вартість у галузі сільськогосподарського виробництва являють собою систему заходів та правил, яка визначає особливий порядок щодо організації та здійснення

оподаткування ПДВ у цій сфері виробництва, який відрізняється від загального режиму оподаткування даною податковою формою та запроваджений державою з ціллю виконання особливого завдання – покращення фінансового забезпечення та надання фінансової підтримки підприємствам галузі.

Такий механізм підтримки був обумовлений та розроблений в зв'язку з недостатністю коштів у державному бюджеті, що мають спрямовуватися на фінансування розвитку галузі сільського господарства а, отже, цей механізм слід розглядати як непряму форму субсидування розвитку даної галузі.

Підтримка розвитку сільськогосподарського виробництва через механізм ПДВ розпочата Указом Президента «Про підтримку сільськогосподарських товаровиробників» від 02.12.1998 р. № 1328 [188] та продовжена Законами України. Функціонування спецрежимів справляння ПДВ в аграрному секторі економіки в Україні узагальнено в додатку Б, табл. Б.3 (сукупність законодавчих актів, які вносили зміни щодо функціонування спецрежимів ПДВ з часу їх запровадження згруповано та систематизовано в додатку Б, табл. Б.2).

Таким чином, за результатами проведеного дослідження можна зробити висновок, що оподаткування сільськогосподарських товаровиробників характеризується пільговим характером як в Україні так і за кордоном.

В сільському господарстві України функціонування ПДВ направлене на виконання особливого завдання – забезпечення підтримки сільськогосподарських товаровиробників, формування специфічного джерела фінансових ресурсів за рахунок залишення нарахованих податкових зобов'язань у їх розпорядженні. Функціонує така практика з 1999 року і практично не змінилась із приєднанням України до СОТ.

Отже, вищевикладене дозволило сформулювати наступні висновки:

- акцизи універсальної форми є невід'ємною складовою податкових систем розвинених країн. ПДВ, як найбільш досконалія та поширеніша її форма, притаманний особливий механізм справляння, що забезпечує

нейтральність відносно результативності діяльності економічних суб'єктів. Особливості формування механізму справляння ПДВ проявляються при формуванні кола платників, визначенні об'єкта, обґрунтуванні ставок, наданні пільг та встановленні порядку адміністрування податку;

- ПДВ притаманні практично всі характерні властивості обов'язкових платежів податкової природи. Водночас, у сільському господарстві найбільш яскраво проявляється специфічна спрямованість даної форми оподаткування, що полягає у забезпеченні виконання підтримуючих та захисних завдань, а також направленість на спрощення податкового процесу;

- специфіка розвитку сільського господарства в Україні обумовлює необхідність пристосування механізму справляння ПДВ щодо окремих категорій сільськогосподарських товаровиробників (в залежності від обсягів їхнього виробництва). Механізм справляння ПДВ може передбачати: загальний порядок сплати податку; застосування спеціальних режимів, що перетворюють його у специфічну форму фінансового забезпечення; спеціальну схему адміністрування, спрямовану на врівноваження сум вхідного і вихідного ПДВ; використання спеціального збору для компенсації вхідного ПДВ без реєстрації платником;

- генезис механізму справляння ПДВ у сфері сільського господарства супроводжувався перманентним застосуванням податкових пільг, які можна об'єднати в декілька груп різної спрямованості: звільнення операцій із ввезення виробничих факторів; пільговий порядок оподаткування закупленої у населення сільгосппродукції для заготівельних організацій; звільнення від оподаткування надання послуг соціального характеру на селі; застосування спецрежимів справляння ПДВ з метою поліпшення рівня фінансового забезпечення сільгосп підприємств.

Нині ПДВ у сільському господарстві функціонує переважно у вигляді спецрежимів його справляння, водночас реалізація такого підходу не призводить до економічних деформацій, а забезпечує особливий спосіб розподілу сум державної підтримки між товаровиробниками.

РОЗДІЛ 2. ОЦІНКА МЕХАНІЗМУ СПРАВЛЯННЯ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ У СФЕРІ АГРОПРОМИСЛОВОГО ВИРОБНИЦТВА

2.1. Фіскальні аспекти справляння ПДВ у сільському господарстві

Розвиток національної економіки залежить від злагодженого функціонування усіх галузей народного господарства, особливе місце серед яких відводиться сільському господарству. Аграрна галузь є надзвичайно важливою для України, а особливо в умовах фінансової кризи, коли сільсько-господарська продукція формує важливу статтю вітчизняного експорту.

Узагальнюючим показником, що характеризує рівень розвитку економіки країни (регіону) є валовий внутрішній продукт (ВВП) та валовий регіональний продукт (ВРП). Сукупність показників щодо виробництва та розподілу ВВП за видами економічної діяльності представлено у додатку В.

За даними рис. 2.1 видно, що частка валової доданої вартості сільського господарства у ВВП в цілому по Україні є значно нижчою порівняно з її часткою у ВРП по Черкаській області. В середньому за досліджуваний період різниця між цими показниками сягає майже 10 в.п.

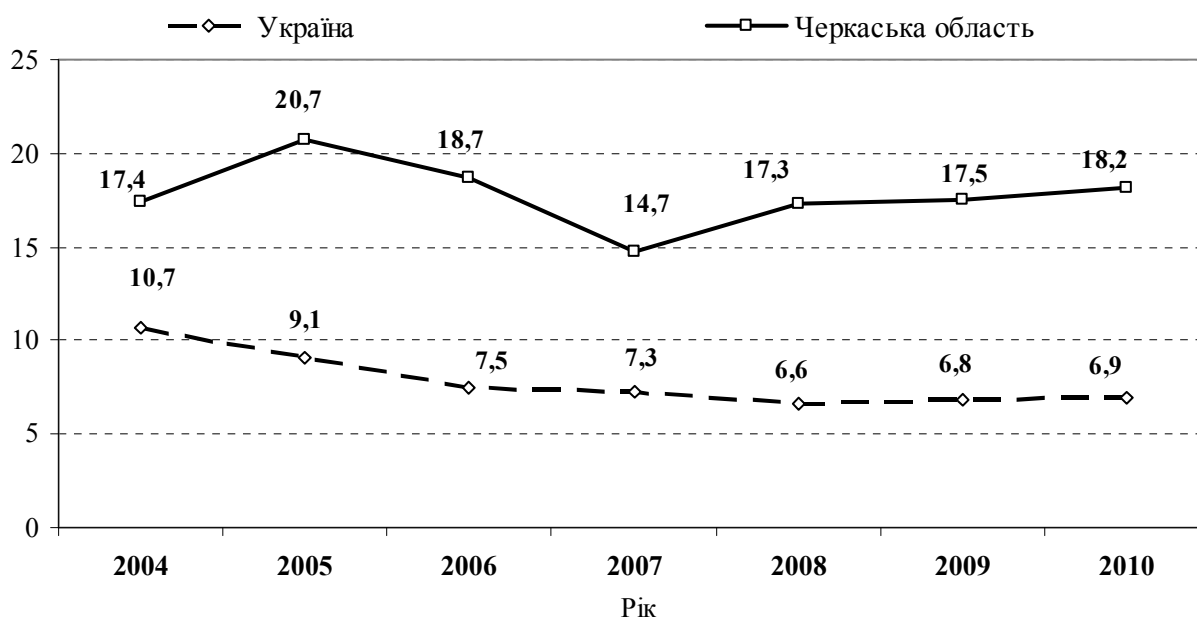


Рис. 2.1. Валова додана вартість сільського господарства у відсотках ВВП (по Україні) та ВРП (по Черкаській області) [За даними Держкомстату України та ГУ статистики у Черкаській області].

Отже, сільськогосподарський сектор, як і раніше, відіграє важливу роль в економіці України. Проте, якщо проаналізувати зарубіжну практику, то варто відзначити, що питома вага даного сектора у ВВП України є нижчою, ніж в інших країнах СНД, і характеризується тенденцією до зниження. Однак, цей показник усе ще значно вищий, ніж у країнах Західної Європи (рис.2.2).

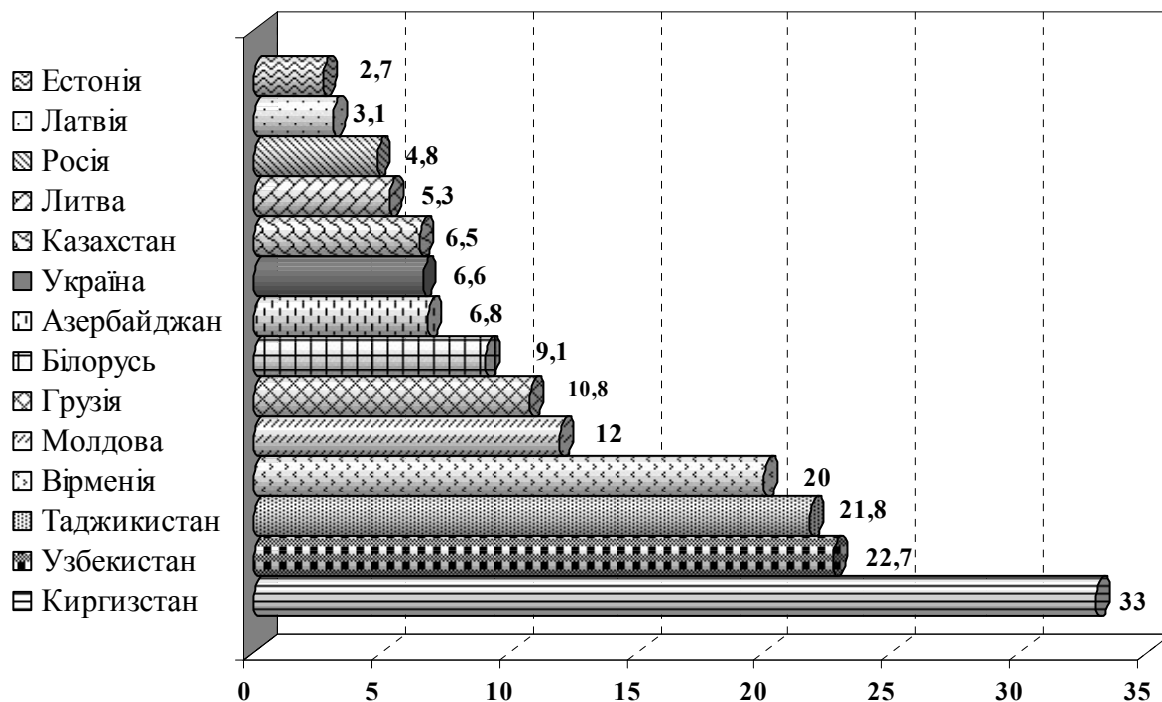


Рис. 2.2. Частка сільського господарства у ВВП (дані 2009 р.)
[Складено за даними джерела [109].]

За допомогою реалізації фіскальної функції податків державі вдається наповнювати скарбницю за рахунок податкових надходжень, що в свою чергу відкриває їй можливість для фінансування покладених на неї функцій соціально-економічного розвитку держави. Завдяки використанню властивостей податків державі вдається в певних випадках стимулювати або, навпаки, стримувати розвиток окремих галузей та виробництв.

В цьому контексті слід зазначити, що яскраве вираження фіскальної функції податків характеризує саме непрямі податки. З числа останніх в Україні найбільш проблемним в адмініструванні є різновид універсального акцизу – податок на додану вартість.

Як зазначалось в теоретичній частині даної роботи, найпоширенішою формою універсального акцизу в країнах з розвинутою економікою є податок на додану вартість, який у загальній сумі непрямих податків становить понад 80 % надходжень [177, с. 139].

Частка непрямих податків у податкових надходженнях у розвинених країнах є значною, водночас у динаміці дещо знижується. Таке зниження пояснюється двома головними причинами: по – перше, у податкових надходженнях зростає частка податків на соціальне страхування, по – друге, розширюється податкова база для індивідуального прибуткового податку.

Найбільше значення частки непрямих податків спостерігається у невеликих країнах ЄС, де вони є основою оподаткування (табл. 2.1).

Таблиця 2.1

Динаміка частки непрямих податків у податкових надходженнях*

Країна	Рік					
	1985	1990	1995	2000	2005	2009
Німеччина	31,1	30,0	25,3	25,9	24,5	22,4
Франція	37,6	34,8	32,1	29,2	28,6	28,3
Великобританія	30,9	26,4	23,5	27,7	29,8	30,2
Італія	36,6	35,9	27,9	25,3	23,6	22,1
Ірландія	49,1	49,4	44,4	43,1	42,6	42,1
Греція	37,1	41,0	43,9	37,2	38,7	38,9
Португалія	39,9	41,0	36,4	43,4	41,0	40,0
Україна	38,7	38,9	40,3	41,3	48,7	51,0

*Складено за даними джерела [293; 294].

Так, в Ірландії частка непрямих податків у податкових надходженнях у 2009 р. становила 42,1%, у Португалії – 40%, у Греції – 38,9% [293; 294]. Надходження непрямих податків в абсолютних сумах зростає внаслідок зростання споживання і збільшення обсягу товарообігу.

Водночас, слід зазначити, що частка акцизів (як універсальних, так і специфічних) у податкових надходженнях до бюджетів країн ЄС та України суттєво різняться (рис. 2.3).

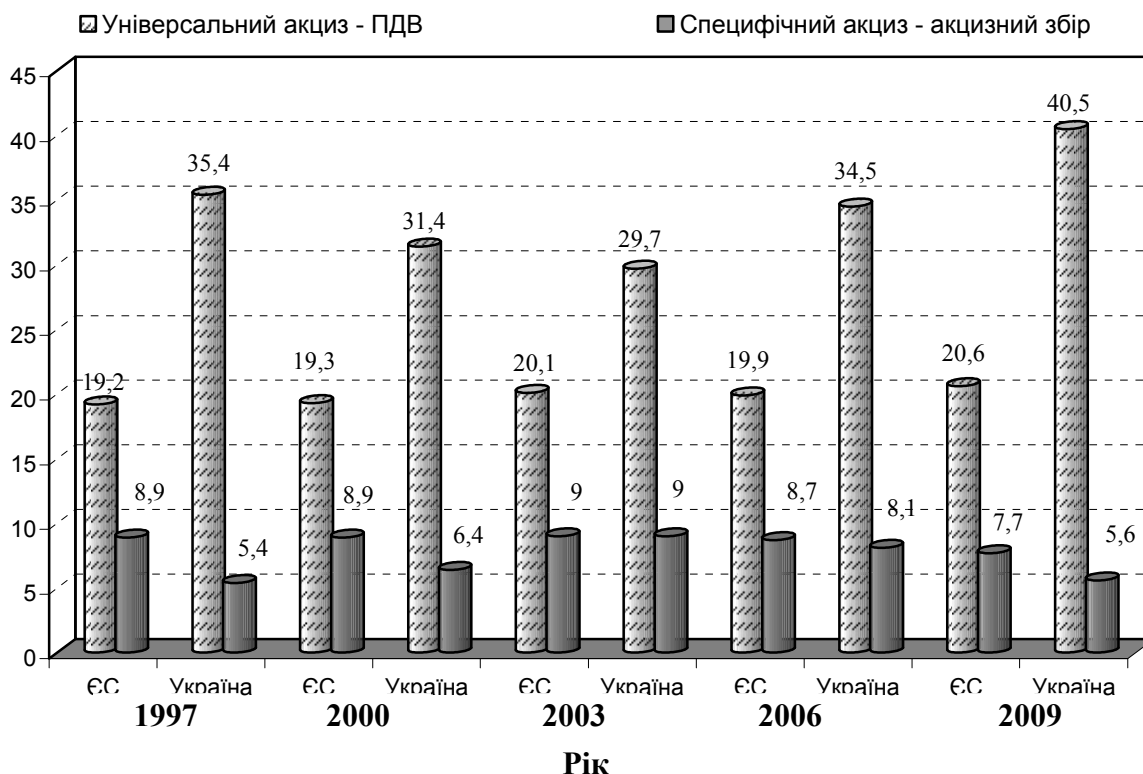


Рис. 2.3. Частка акцизів у доходах бюджетів країн ЄС та України (у % до податкових надходжень)

Зокрема, у структурі податкових надходжень до бюджету України частка ПДВ майже у 2 рази перевищує відповідний показник по країнах ЄС. Натомість тенденція щодо зміни питомої ваги акцизного збору у податкових надходженнях є протилежною – цей показник в середньому за досліджуваний період є на 2 % вищим, ніж у країнах ЄС (у додатку А наведені аналізовані дані в розрізі кожної країни-члена ЄС).

Отже, однією із найважливіших та найсуттєвіших переваг ПДВ є висока фіскальна ефективність. Однак, на даному етапі в галузі сільського господарства даний податок набув особливого статусу та характеризується слабо вираженою фіскальною функцією. Водночас, окремі аспекти даного питання є не повністю розкритими та недостатньо дослідженими. Враховуючи це, постає необхідність подальших наукових пошуків в цьому напрямку досліджень.

В цьому зв'язку доцільним є узагальнення питання стосовно ролі та впливу непрямого оподаткування на господарську діяльність виробників

сільськогосподарської продукції. З цього приводу вартим уваги постає питання виявлення та розкриття специфічних особливостей, які властиві ПДВ в галузі сільськогосподарського виробництва.

В галузі сільського господарства практично постійно функціонують особливі податкові механізми, а починаючи з кінця 90-х років минулого століття – спеціальні режими справляння ПДВ (Додаток Д, рис. Д.1).

Як свідчать дані рис. 2.4, в Україні простежується тенденція щодо поступового збільшення частки непрямих податків у загальних податкових надходженнях держави.

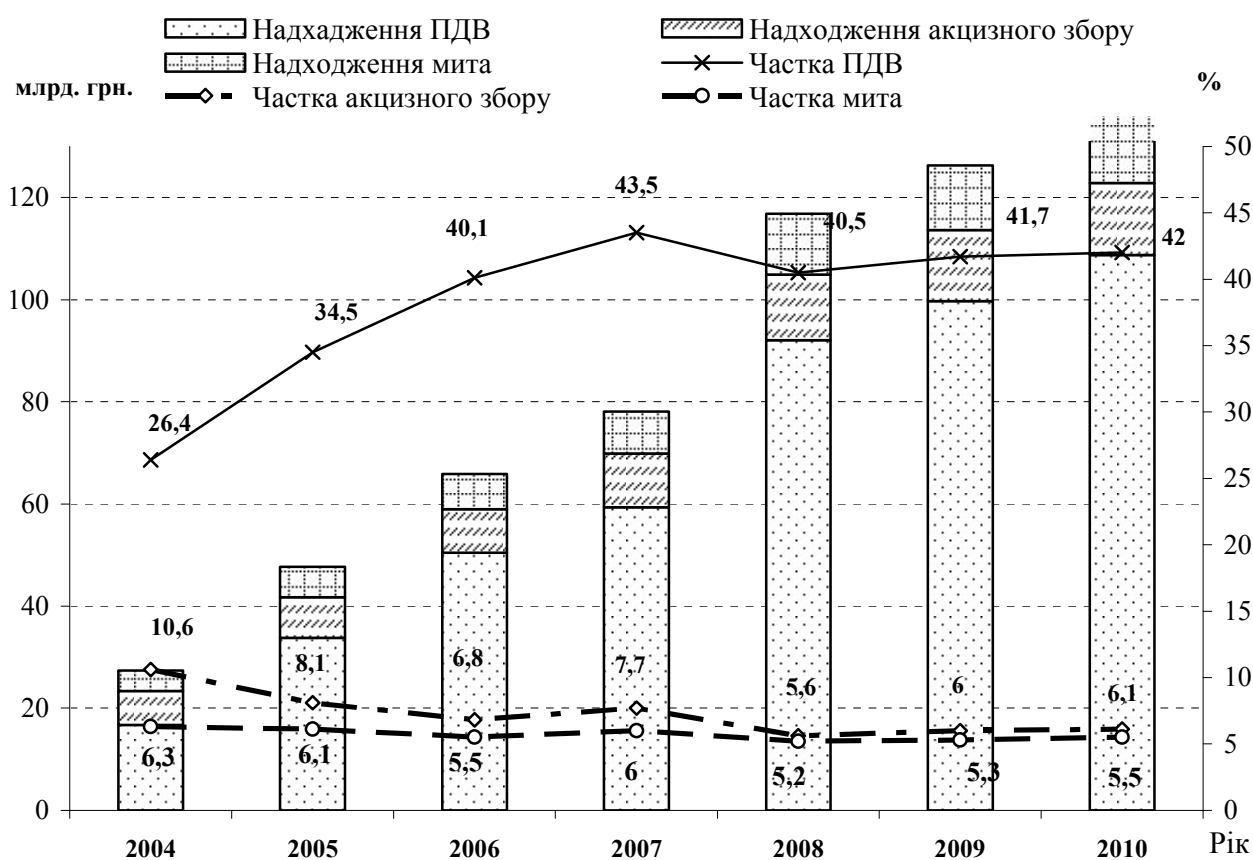


Рис. 2.4. Непрямі податки у структурі податкових надходжень Зведеного бюджету України

[Складено за даними Державного комітету статистики України].

Якщо проаналізувати структуру непрямих податків у Зведеному бюджеті України, то можна помітити суттєве зростання частки непрямих податків, починаючи з 2006 р. Так, у структурі податкових надходжень до Зведеного бюджету у 2004–2005 рр. переважали прямі податки, тоді як

починаючи з 2006 року більшу частку становлять вже непрямі податки.

Зокрема, частка непрямих податків у податкових надходження до Зведеного бюджету у 2006 р. склала 52,4 %, у 2007 р. – 57,2 %, у 2008 р. – 51,4 %, у 2009 р. – 51,0 % та у 2010 р. – 50,1 %. У цьому контексті також слід відмітити зростання питомої ваги ПДВ у структурі непрямих податків у Зведеному бюджеті за період 2004–2008 рр. із 18,3 % у 2004 р. до 31,7 % у 2008 р. (лише у 2007р. цей показник склав 27 %).

Натомість, прослідковується поступове зменшення ролі акцизу у податкових надходженнях за досліджуваний період, тоді як фіскальне значення мита залишається практично без істотних змін.

Для з'ясування ролі непрямого оподаткування та його впливу на господарську діяльність сільськогосподарської товаровиробників розглянемо структуру податкових надходжень до Зведеного бюджету Черкаської області, виділивши окремо зазначену категорію платників (рис. 2.5).



Рис. 2.5. Обсяги та структура податкових надходжень до Зведеного бюджету від сільськогосподарських товаровиробників Черкаської області [Складено за даними ДПА в Черкаській області].

Дані рис. 2.5 переконливо засвідчують, що у структурі надходжень від сільськогосподарських товаровиробників до Зведеного бюджету Черкаської області за досліджуваний період непрямі податки не відіграють домінуючої ролі. Так, частка непрямих податків (точніше ПДВ, оскільки акцизний збір та мито за аналізований період сільськогосподарські товаровиробники області практично не сплачували) у структурі надходжень до Зведеного бюджету Черкаської області від даної категорії платників за 2004–2010 рр. складала: у 2004 р. – 9,5 %, у 2005 – 7,4 %, у 2006 – 8,4 %, у 2007 – 8,7 %, у 2008 – 7,5 %, у 2009 – 7,1 %, у 2010 р. – 6,9 %.

Аналіз структури сплачених податкових платежів сільськогосподарськими товаровиробниками Христинівського району Черкаської області (додаток Е, табл. Е 1) дає додаткові підстави стверджувати, що в галузі сільського господарства податок на додану вартість набув особливого, непритаманного йому раніше статусу та характеризується слабо вираженою фіскальною функцією (рис. 2.6).

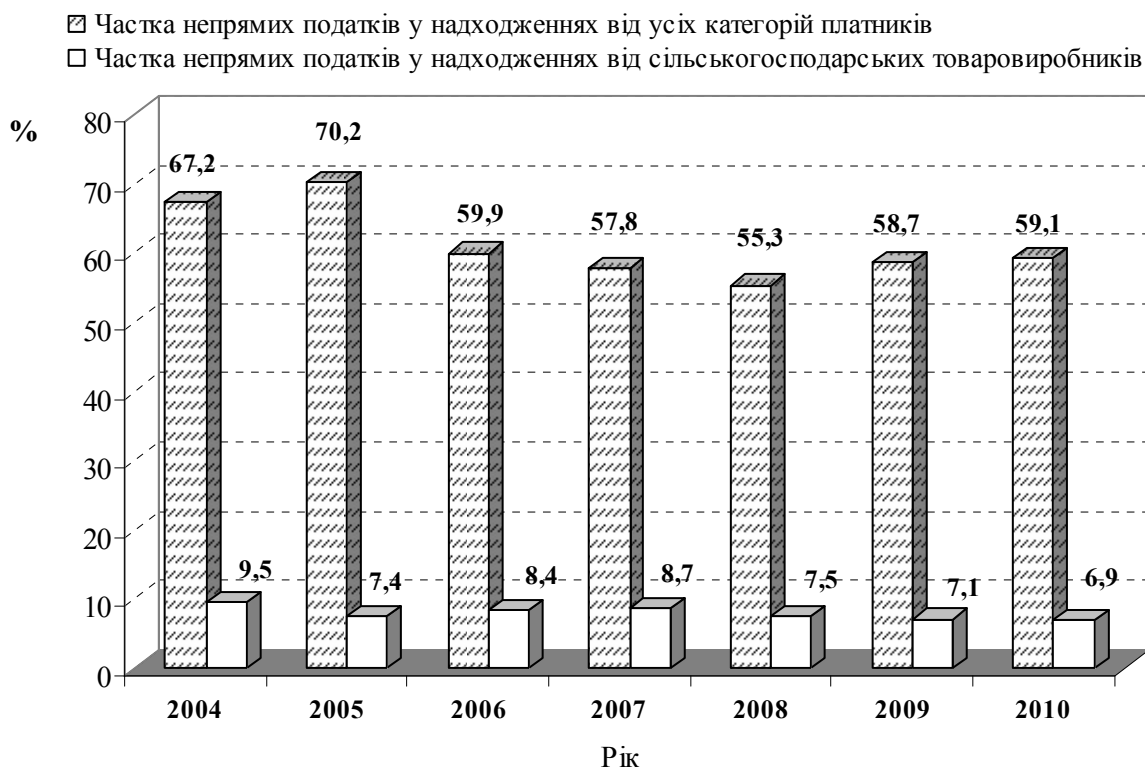


Рис. 2.6. Структура надходжень непрямих податків до Зведеного бюджету Черкаської області у розрізі різних категорій платників [Складено за даними ДПА в Черкаській області].

Як свідчать дані рис. 2.6, у структурі сплачених податкових платежів сільськогосподарських товаровиробників Христинівського району Черкаської області частка ПДВ становить відповідно: у 2006 р. – 6,9 %, у 2007 – 7,9, у 2008 – 6,6, у 2009 – 6,5 та у 2010 р. – 5,9 %. Обсяги надходжень непрямих податків в розрізі категорій платників до Зведеного бюджету Черкаської області подані в додатку Е, табл. Е 2.

Функціонування ПДВ передбачає застосування податкових пільг, що певним чином здійснюють вплив на господарську діяльність підприємств, а відтак і на їх взаємовідносини з бюджетом (табл. 2.2).

Таблиця 2.2

**Загальна оцінка податкових пільг по ПДВ
сільськогосподарським товаровиробникам Черкаської області *, %**

Назва пільги		Рік						
		2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Безкоштовна передача продукції (робіт, послуг) власного виробництва будинкам-інтернатам та територіальним центрам. (Код пільги – 14010109)		–	–	–	–	0,03	0,01	0,02
Послуги з ремонту шкіл, дошкільних закладів надання матеріальної допомоги продуктами харчування власного виробництва та послуг з обробки землі багатодітним сім'ям, ветеранам війни і т.д. (Код пільги – 14010110)		0,73	0,17	0,58	0,11	0,13	0,09	0,18
Харчування механізаторів та тваринників в польових їдальнях. (Код пільги – 14010111)		0,07	0,01	–	–	–	–	–
Пільги, що надані внаслідок функціонування спец режимів справляння ПДВ	Поставки переробним підприємствам молока та м'яса живою вагою сільгосп-товаровиробниками за нульовою ставкою податку. (Код пільги – 14010136). Згідно пп.6.2.6 ЗУ «Про ПДВ»	22,20	27,22	24,58	22,71	20,95	–	–
	Акумуляція сум ПДВ за операціями поставки тваринницької продукції власного виробництва. (Код пільги – 14010178) Згідно абзацу другого ст. 11.21 ЗУ «Про ПДВ»	18,70	17,23	15,38	9,09	31,35	–	–
	Акумуляція сум ПДВ за операціями з поставки сільськогосподарської продукції власного виробництва та продуктів її переробки. (Код пільги – 14010213) Згідно ст. 11.29 ЗУ «Про ПДВ»	58,30	55,37	59,46	68,09	47,54	–	–
	Спеціальний режим оподаткування діяльності у сфері сільського, лісового господарства. (Код пільги – 14010369) Згідно ст. 8 ¹ ЗУ «Про ПДВ»	–	–	–	–	–	99,9	99,8
Всього		100	100	100	100	100	100	100

*Складено за даними ДПА в Черкаській області.

Порівняльний аналіз пільг (табл. 2.2), які надані сільськогосподарським товаровиробникам Черкаської області з податку на додану вартість показує, що найбільш значимою з поміж інших є пільга, яка регламентувалася постановою №271 [183] (код пільги 14010213).

Так, її питома вага у загальному обсязі пільг у 2004-2008 рр. знаходилася в межах 47,5 – 68,1 %, становлячи максимальне значення у 2007 р. та мінімальне – у 2008 р. У 2009-2010 рр. ця пільга мала ключове значення, оскільки займала понад 99 % у загальній структурі пільг з ПДВ (код 14010369 – в зв'язку з об'єднанням підтримки галузі рослинництва та тваринництва (починаючи з 2009 р.) в спеціальний режим згідно статті 8¹ ЗУ «Про ПДВ»). Динаміка податкових пільг по ПДВ сільськогосподарським товаровиробникам Черкаської області подана в додатку И, табл. И 1.

Друге за значимістю місце займала пільга відповідно до п. 6.2.6 статті 6 Закону України «Про ПДВ» (згідно з якою операції з продажу переробним підприємствам молока і м'яса живою вагою виробниками сільськогосподарської продукції здійснювалися за нульовою ставкою). Її частка серед інших пільг по ПДВ, що надані сільськогосподарським товаровиробникам Черкаської області знаходилася у межах 20,9 – 27,2 % (мінімальне значення – 2008 р., максимальне – 2005 р.).

Досить вагоме значення мала також пільга, яка регламентувалася постановою № 805 [181] (код 14010178), з мінімальним значенням у 2007 р. (9 %) та максимальним – у 2008 р. (31,4 %), коливаючись у 2004–2006 рр. у межах 18,7 – 15,4 %.

Що ж до інших пільг з ПДВ, що надавались виробникам сільськогосподарської продукції Черкаської області, то слід зазначити, що вони незначні (не перевищують 1 % у загальній сумі пільг за досліджуваний період). Враховуючи це, можна відзначити, що їм притаманна більшою мірою соціальна, аніж економічна спрямованість.

Вищевикладене дає підставу зробити висновок про те, що найбільш вагомими та значимими серед пільг з ПДВ, які надавались сільськогосподарським товаровиробникам Черкаської області є пільги шляхом

застосування спеціальних режимів справляння ПДВ виробниками сільськогосподарської продукції.

Аналіз прямої бюджетної підтримки аграрних товаровиробників Черкаської області за допомогою цільових програм дав змогу виявити значне зменшення сум бюджетних видатків починаючи з 2008 р.: у 2010 р. таке зменшення досягло 45 % порівняно із 2008 р. (Додаток Ж, табл. Ж 1).

Натомість, у період із 2004 р. по 2007 р. в Черкаській області спостерігалось щорічне зростання сум прямої бюджетної підтримки в розрізі цільових програм за рахунок загального та спеціального фондів (рис. 2.7).

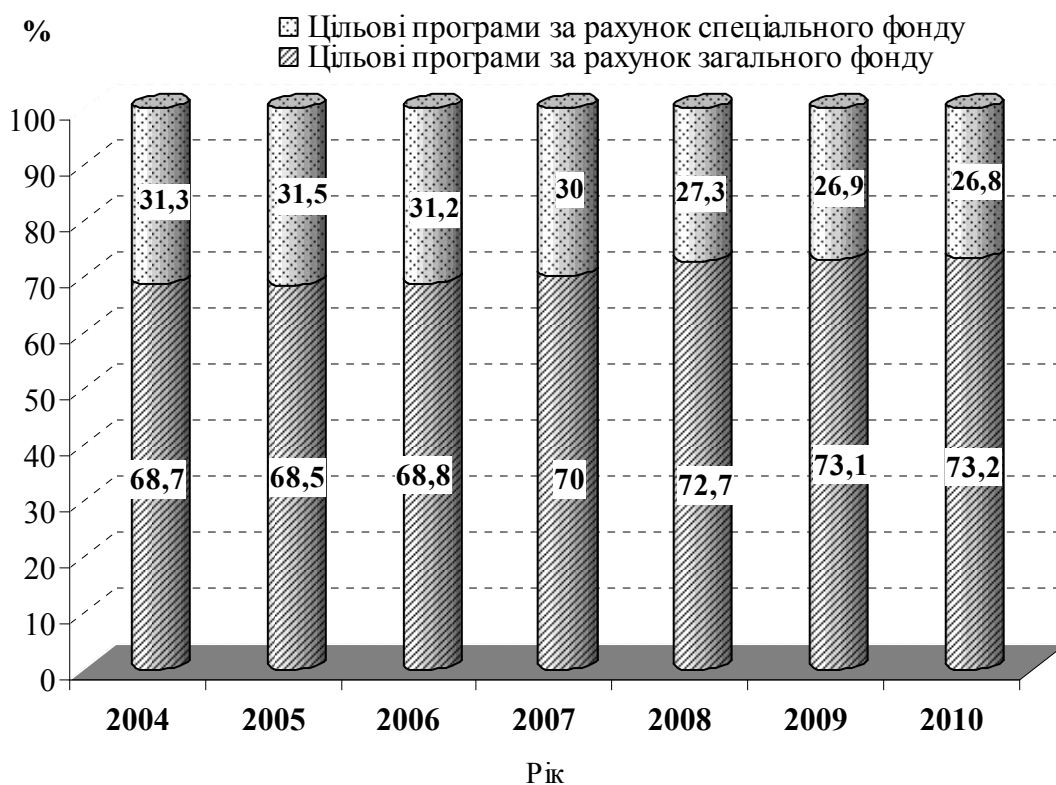
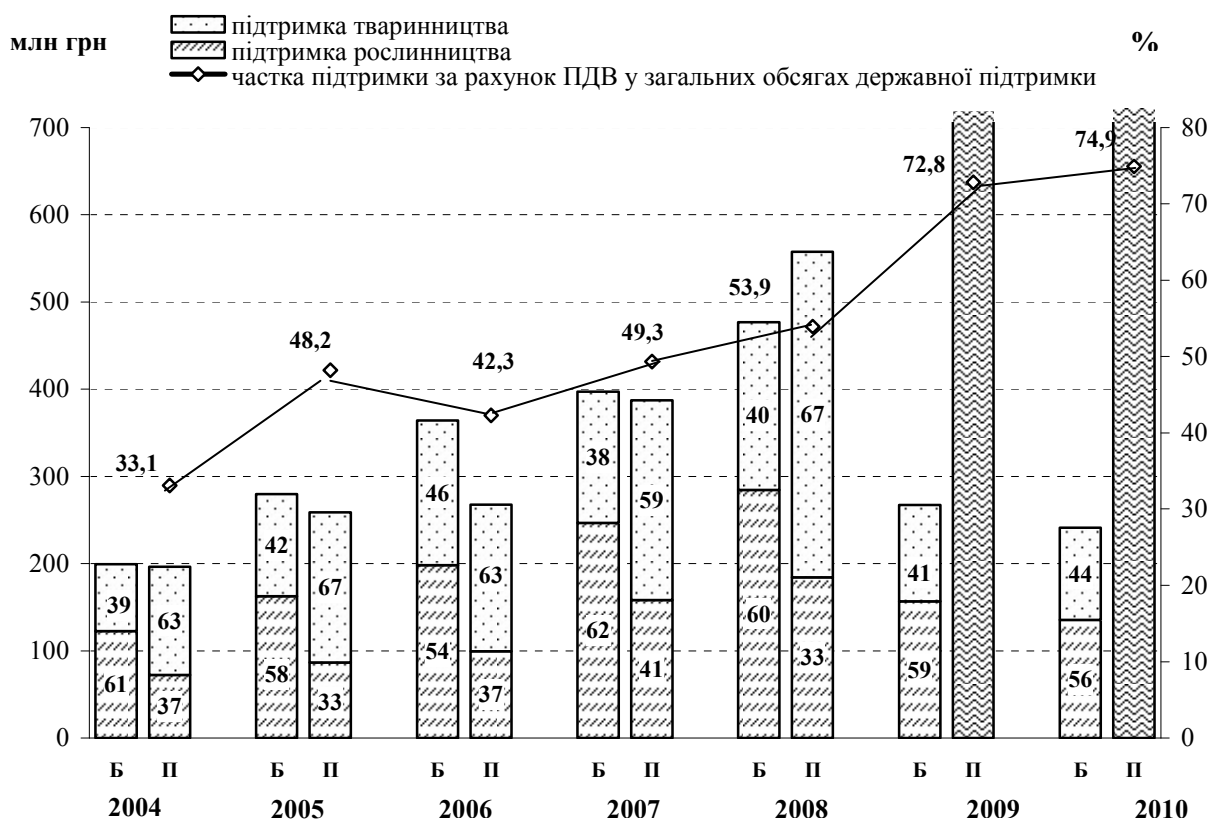


Рис. 2.7. Бюджетна підтримка сільського господарства за рахунок цільових програм в розрізі джерел їх надання по Черкаській області [Складено за даними ДПА в Черкаській області та Управління сільського господарства Черкаської області].

Як видно з даних рис. 2.7, за досліджуваний період спостерігаються зміни у структурі джерел фінансування цільових програм. Зокрема, в динаміці збільшується частка бюджетного фінансування із загального фонду Державного бюджету.

На рис. 2.8 відображені обсяги прямого бюджетного фінансування цільових програм та податкової підтримки за рахунок спеціальних режимів справляння ПДВ в розрізі їх спрямування щодо окремих галузей сільськогосподарського виробництва, а саме тваринництва та рослинництва.



Б – обсяги прямого бюджетного фінансування цільових програм
 П – обсяги податкової підтримки за рахунок спецрежимів ПДВ (починаючи з 2009 р. галузі не виокремлюються)

Рис. 2.8. Спрямованість державної фінансової підтримки розвитку агропромислового виробництва та місце у ній спецрежимів ПДВ [Складено за даними ДПА в Черкаській області та Управління сільського господарства Черкаської області].

Дані рис. 2.8 засвідчують, що податкова підтримка за рахунок спеціальних режимів справляння ПДВ за останній період суттєво зросла (Додаток Ж, табл. Ж. 2). У структурі сум такої підтримки у період з 2004 р. по 2008 р. частка фінансових ресурсів, що спрямовується на підтримку галузі тваринництва в середньому за цей період складає 63,7 %, рослинництва – 36,3 %. Починаючи з 2009 р., враховуючи те, що підтримка галузей тваринництва та рослинництва об'єднана у єдиний спецрежим, регламентований статтею 8¹ ЗУ «Про ПДВ», відповідні частки не розраховувались.

Частка підтримки розвитку агропромислового виробництва Черкаської області за рахунок ПДВ у загальних обсягах державної підтримки за досліджуваний період збільшилася на 41,8 в.п. і у 2010 р. склала майже 75 %.

Особливості фінансової підтримки сільськогосподарських товаровиробників Христинівського району Черкаської області в розрізі прямого бюджетного фінансування (за рахунок цільових програм) та податкової підтримки (за рахунок спецрежимів справляння ПДВ) подано в додатку Ж, табл. Ж 3.

Як свідчать дані цього додатку, ситуація у Христинівському районі є аналогічною до тієї, що склалася в цілому по області. Так, частка підтримки за рахунок ПДВ у загальних обсягах державної підтримки за досліджуваний період значно зросла і у 2010 р. становила 72,9 %.

У додатку Ж, табл. Ж. 4 відображено дані щодо обсягів прямої бюджетної підтримки в розрізі цільових програм, що надана сільськогосподарським товаровиробникам Христинівського району Черкаської області за 2010 р. (в розрізі десяти найбільш крупних за розмірами сільськогосподарських підприємств району).

За результатами проведеного дослідження можна зробити наступні висновки:

– підтримка сільськогосподарських товаровиробників за допомогою прямого бюджетного фінансування не завжди є доступною, для отримання передбачає виконання сільськогосподарськими підприємствами певних умов, що в переважній більшості випадків є непосильними (зокрема, участь у проведеннях конкурсів або тендерів на отримання сум підтримки в розрізі певної цільової програми). Такі заходи доволі часто можуть зазнавати адміністративного впливу, внаслідок чого значна кількість товаровиробників залишаються позбавленими можливості отримання сум підтримки;

– отримання сум такої підтримки носить разовий характер, тоді як функціонування спеціальних режимів справляння ПДВ передбачає можливість щомісячного отримання додаткових фінансових ресурсів (з

подальшою можливістю їх використання на виробничі цілі);

– підтримка сільськогосподарських товаровиробників за рахунок фінансування цільових програм не стимулює їх до збільшення обсягів виробництва, позбавлена цільової спрямованості.

Таким чином, слід зазначити, що пряма бюджетна підтримка агропромислового виробництва не завжди є ефективною та доступною.

Варто відзначити, що нині одним з найгостріших питань адміністрування ПДВ є порядок бюджетного відшкодування надмірно сплачених сум податку. Відношення податкових органів до даного питання характеризується фіскальною спрямованістю, адже вони постійно намагаються звести до мінімуму суми даного податку, що можуть бути заявлені платником до бюджетного відшкодування.

Бюджетному відшкодуванню підлягає сума податку, яку вираховують як різницю між сумою податкового зобов'язання звітного періоду (ПЗ) і сумою податкового кредиту (ПК) такого періоду, зазначена в податковій звітності з ПДВ (згідно Порядку № 166).

Податок на додану вартість є одним з бюджетоформуєчих джерел доходів держави. Проте надання численних пільг, особливий порядок оподаткування для деяких галузей і, в першу чергу, спрощена система оподаткування суб'єктів малого бізнесу, призвели до невиправданого звуження бази оподаткування. Крім того, нестабільність і недосконалість чинного законодавства, а також незадовільне адміністрування знижують фіскальну функцію податку на додану вартість.

Дані таблиці 2.3 свідчать, що бюджетне відшкодування податку сільськогосподарським товаровиробникам Черкаської області в динаміці зростає (у 2010 р. майже вдвічі у порівнянні з 2004 р.).

Можна констатувати, що фактично відшкодування ПДВ сільськогосподарським товаровиробникам Черкаської області склало 92 % від заявленого, що є досить високим показником.

**Розрахунки суб'єктів сільськогосподарського виробництва
по ПДВ з бюджетом ***

Показник	Рік							Разом
	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	
Нарахування податку до сплати, тис. грн	7207,3	4057,0	5282,0	11114,0	8473,0	9528,0	9733,5	55394,8
Заявлена сума до відшкодування, тис. грн	6751,0	14778,0	13248,0	9404,0	28664,0	8330,0	8712,0	89887
Фактична сплата до бюджету, тис. грн	6182,0	6056,0	8727,0	12257,0	14507,0	7953,0	8955,0	64637
у % до нарахованого податку	85,8	149,3	165,2	110,3	171,2	93,9	92,0	116,7
Фактичне відшкодування (на розрахунковий рахунок), тис. грн	4254,0	17124,0	17472,0	7923,0	23603,0	7990,0	8019,0	86386
у % до заявленого відшкодування	63,0	115,9	131,8	84,3	82,3	95,9	92,1	96,1

*За даними ДПА в Черкаській області.

Водночас, слід зазначити, що для сільськогосподарських товаровиробників, які майже всі є суб'єктами спецрежиму ПДВ (їх частка складає 99,2 % від всіх сільськогосподарських товаровиробників Черкаської області) проблема бюджетного відшкодування є другорядною. Адже для суб'єктів спецрежиму право на отримання бюджетного відшкодування передбачено лише за умов експорту сільськогосподарської продукції власного виробництва.

Так, у пункті 8¹.5 статті 8¹ Закону України «Про ПДВ» зазначалося, що за умов вивезення сільськогосподарських товарів (супутніх послуг) у режимі експорту, виробник (що є суб'єктом спецрежиму) має право на бюджетне відшкодування ПДВ, що сплачений (нарахований) постачальникам.

Таке відшкодування здійснюється у загальному порядку з урахуванням того, що для його розрахунку береться частка податкового кредиту, що виникла внаслідок придбання таким сільгоспідприємством виробничих факторів, використаних у виробництві експортованої сільськогосподарської продукції (супутніх послуг).

За умов здійснення експортних операцій платниками податку з поставки продукції, що оподатковуються ПДВ за нульовою ставкою, при наявності експортної ВМД (вантажної митної декларації) і підтвердження факту перетину митного кордону України митними органами, вони мають повне право на відшкодування сум даного податку [220, с. 145].

Вищезазначені операції відображаються у загальній декларації, розрахунки за якою провадяться з бюджетом.

Більш детально особливості відшкодування ПДВ сільськогосподарському підприємству, що є суб'єктом спецрежиму справляння ПДВ розглянемо на прикладі одного з тепличних комбінатів Черкаської області.

Досліджуване сільськогосподарське підприємство, основною діяльністю якого є вирощування овочів на закритому ґрунті, частину власно виробленої продукції експортує, а частину реалізує в Україні. Питома вага експорту у загальному обсязі реалізації продукції тепличним комбінатом відображена на рис. 2.9. Загальний обсяг реалізації продукції тепличним комбінатом наведено у додатку 3, табл. 3. 1.

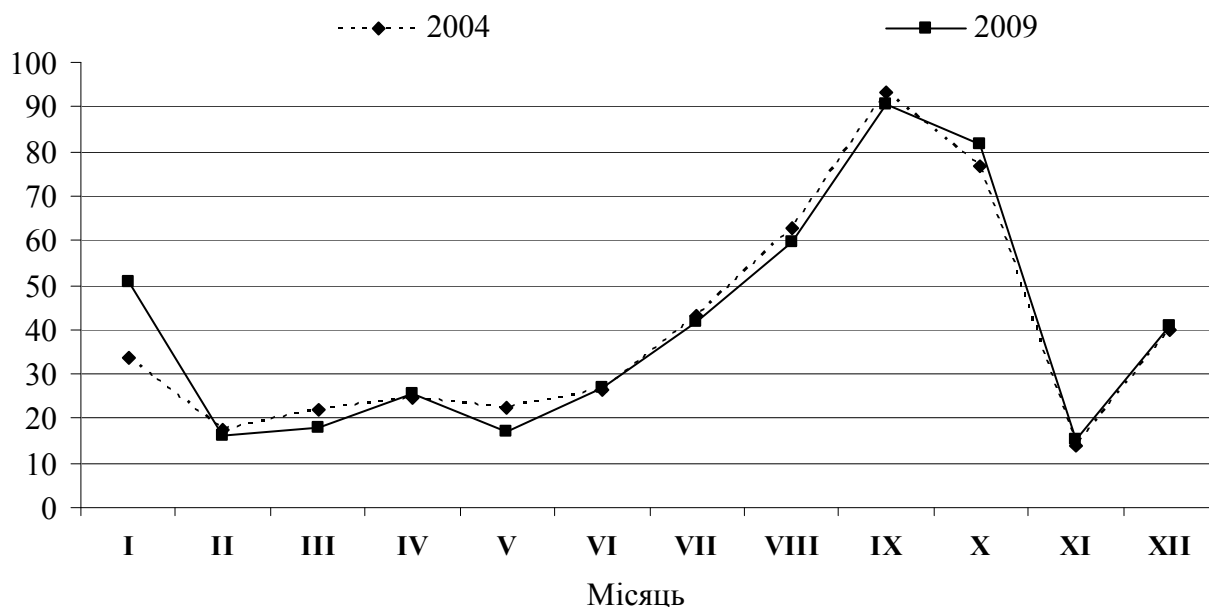


Рис. 2.9. Частка експорту у загальному обсязі реалізації продукції тепличним комбінатом, %

За даним рис. 2.9 видно, що за аналізований період частка експорту в загальній структурі виробленої продукції у розрізі місяців року залишається практично незмінною.

Так, розмір експортованої продукції перевищує її частку реалізації на території України в серпні, вересні, жовтні та січні. Тобто у тих місяцях року, коли на внутрішньому ринку масового попиту на дану продукцію не має.

Оскільки досліджуване підприємство є суб'єктом спецрежиму справляння ПДВ, то складає та подає дві декларації з ПДВ.

Сума податкового кредиту, що пов'язана зі здійсненням експортних операцій підлягає включенню до загальної декларації, для отримання можливості на відшкодування сум ПДВ (оскільки розрахунки за останньою провадяться з бюджетом) (табл. 2.4).

Таблиця 2.4

Відшкодування податку на додану вартість одному з тепличних комбінатів Черкаської області, тис. грн*

Показник	Рік					
	2004	2005	2006	2007	2008	2009
Сума податкового кредиту пов'язана зі здійсненням експортних операцій (переноситься зі спец-декларації до загальної, за якою провадяться розрахунки з бюджетом)	5023,8	4917,8	6017,7	5123,7	6160,9	6214,6
Заявлено ПДВ до відшкодування (згідно із загальною декларацією, на рахунок платника у банку)	5077,7	4999,1	6111,1	5077,1	6098,1	6691,8
Сума відшкодованого ПДВ	4046,6**	3599,4	4338,9	2589,3	1800,0	1250,0

* За даними ДПА в Черкаській області.

** у т.ч. 650,0 тис. грн за рахунок ОВДП (облігацій внутрішньої державної позики).

За даними рис 2.10 видно, що відношення фактично відшкодованих сум ПДВ до заявлених до відшкодування досліджуваним тепличним комбінатом за аналізований період значно зменшилося: у 2004 р. становило 4/5, у 2009 р. – 1/5.

Сільськогосподарські товаровиробники в частині відшкодування ПДВ, відповідно до існуючих законодавчих норм (мається на увазі порядок застосування спеціального режиму оподаткування), наділені певними

особливостями, які полягають у можливості відшкодування даного податку лише за результатами, відображеними в загальній (бюджетній) декларації.

Натомість, при виникненні дебетового сальдо за підсумками діяльності по спеціальній декларації, відшкодування відсутнє, а від'ємне сальдо включається до складу валових витрат звітного періоду. До 2009 р. ситуація була дещо іншою: за умов виникнення дебетового сальдо за результатами діяльності, що відображалися у спеціальних деклараціях № 1 та №2, відшкодування ПДВ було також відсутнє, проте, від'ємне значення різниці між нарахованими та сплаченими сумами ПДВ спрямовувалось на зменшення податкових зобов'язань наступних звітних періодів.

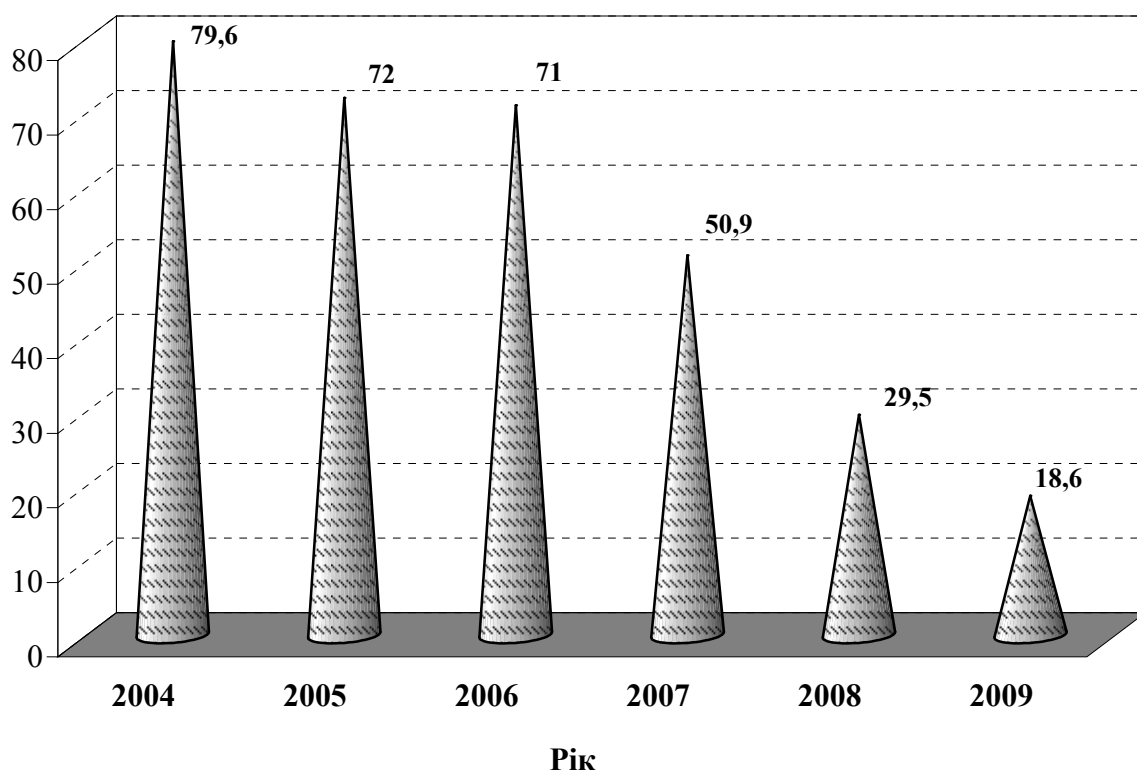


Рис. 2.10. Відношення фактично відшкодованих сум ПДВ до заявлених до відшкодування одним із тепличних комбінатів Черкаської області, %

Питання відшкодування ПДВ розглянемо детальніше на прикладі сільськогосподарських підприємств Христинівського району Черкаської області. Причому, з'ясуємо особливості, що є характерними в частині даного питання в розрізі окремих галузей сільського господарства.

Перш за все слід відзначити, що витрати на виробництво сільськогосподарської продукції носять яскраво виражений сезонний характер: у рослинництві – з постійним вкладенням засобів у виробничий процес у першому півріччі та подальшим вивільненням їх тільки в другій половині року; у тваринництві, як правило, – навпаки.

Таким чином, для забезпечення більш яскравого порівняння, проаналізуємо одне господарство, що характеризується рослинницьким спрямуванням (Верхняцька ДСС) та інше – тваринницького напрямку (СТОВ «Верхнячка-Агро») (Додаток 3, табл. 3. 2).

Як видно з даних зазначеного додатку, величина податкового кредиту перевищує суму податкових зобов'язань Верхняцької ДСС протягом окремих місяців першого півріччя (а саме: лютого, березня, травня, а також в липні місяці). Тобто, на протязі цих місяців в даному господарстві, що має рослинницьке спрямування, сплата ПДВ перевищувала його надходження в складі виручки від реалізації. Натомість, друга половина року, починаючи з серпня місяця, характеризується перевищенням суми ПДВ, що входить до складу виручки від реалізації над сумами цього податку, сплаченим постачальникам.

Це пов'язано з тим, що саме в другому півріччі відбувається реалізація рослинницької продукції (одразу після польових робіт та збору урожаю, за відсутності можливості збереження рослинницької продукції).

У СТОВ «Верхнячка-Агро», де переважаючим є тваринницький напрям господарювання, у другому півріччі (точніше липні, вересні та жовтні) спостерігається перевищення розміру матеріальних затрат по відношенню до виручки від реалізації продукції.

Рис. 2.11 відображає відношення сум податкового кредиту до податкового зобов'язання в досліджуваних сільськогосподарських підприємствах, де чітко простежується специфіка галузей сільського господарства: рослинництва та тваринництва.

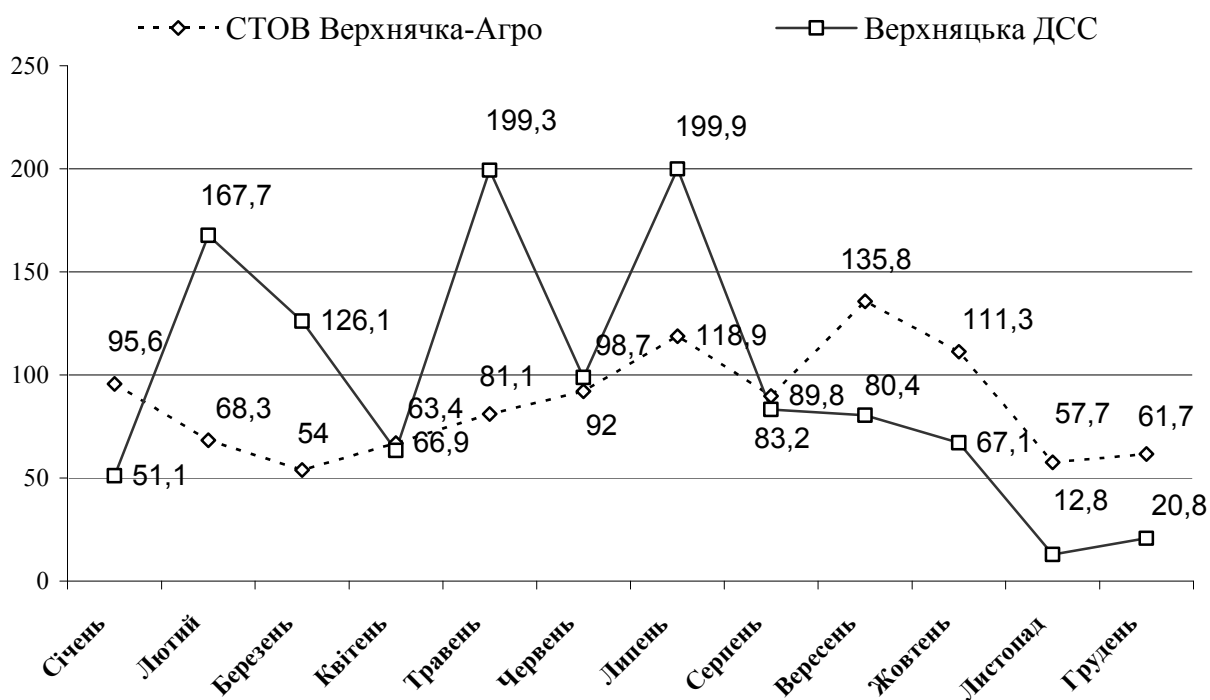


Рис. 2.11. Відношення сум податкового кредиту та зобов'язання в сільгосп-підприємствах Христинівського району Черкаської області, % (2009 р.)

Отже, можна зробити висновок, що вплив сезонності та специфіка виробничого процесу галузей сільського господарства (у рослинництві – із значними витратами, що пов'язані з придбання товарно-матеріальних цінностей, робіт, послуг у першій половині року та надходженням виручки від реалізації продукції в другому півріччі; у тваринництві – спостерігається зворотний процес) накладають свій відбиток на процес справляння ПДВ та зумовлюють його вплив на господарську діяльність.

Слід зазначити, що аналізована вище ситуація є характерною практично для всіх товаровиробників сільськогосподарської продукції. Вищевикладене дає підставу зробити висновок, що питання відшкодування ПДВ виробникам сільськогосподарської продукції не є до кінця вирішеним.

2.2. Характеристика спеціальних режимів справляння ПДВ у сфері агропромислового виробництва

Специфіка розвитку сільськогосподарського виробництва в Україні обумовлює необхідність пристосування механізму справляння ПДВ щодо окремих категорій товаровиробників (в залежності від обсягів виробництва).

Загалом, механізм справляння ПДВ може передбачати:

- загальний порядок сплати податку;
- застосування спеціальних режимів, що перетворюють його у специфічну форму фінансового забезпечення товаровиробників;
- спеціальну схему адміністрування, спрямовану на врівноваження сум вхідного і вихідного ПДВ;
- використання спеціального збору для компенсації вхідного ПДВ без реєстрації у якості платника податку.

Галузь сільського господарства в ринкових умовах є доволі вразливим та незахищеним сектором народного господарства. Особливо це стосується тих суб'єктів господарювання, які зосереджують свою діяльність на виробництві продукції тваринництва і, зокрема, молока та м'яса.

Враховуюче це, повноцінне функціонування сільгоспідприємств потребує державної підтримки, важливою складовою якої є механізм виплати дотацій. Останній є засобом бюджетного фінансування збиткової діяльності підприємств галузі з метою відшкодування їх витрат, які не можуть компенсуватися за рахунок виручки від реалізації тваринницької продукції.

При цьому, дотації можуть надаватись як напряму з бюджету, так і опосередковано, за рахунок залишених на підприємствах податків, тобто податкових зобов'язань, від яких держава відмовилась на користь господарюючих суб'єктів з метою стимулювання їх розвитку.

Дотація (в перекладі з лат. – дар, пожертва) – доплата з державного бюджету; різновид субсидії. Надання дотацій підприємствам дозволяє, з одного боку, запобігти їх банкрутству, з іншого – не допускати підвищення

роздрібних цін на окремі споживчі товари і послуги, оскільки частина ціни на ці товари оплачується з бюджетних коштів за рахунок дотації.

З проведенням реформ у сільському господарстві було започатковано використання особливих податкових механізмів для товаровиробників даної галузі. Пізніше практика пільгового оподаткування переросла у застосування спеціальних режимів оподаткування, в тому числі й справляння податку на додану вартість.

Така практика була обумовлена недостатністю коштів у державному бюджеті для прямого бюджетного фінансування потреб розвитку галузі сільського господарства. Відповідно, спеціальні податкові режими слід розглядати як непряму форму субсидування розвитку галузі. У даному випадку слід звернути увагу на те, що держава використовує податки у якості фінансових важелів для розв'язання особливих завдань – створення сприятливих податкових умов розвитку певної окремої галузі виробництва або певних окремих суб'єктів.

Підтримка розвитку сільськогосподарського виробництва через механізм ПДВ започаткована Указом Президента «Про підтримку сільськогосподарських товаровиробників» від 02.12.1998 р. № 1328 [188] та продовжена численними Законами України, якими було продовжено дію даного механізму.

Отже, починаючи з 1999 року для сільськогосподарських підприємств був передбачений особливий спеціальний порядок справляння податку на додану вартість у сфері сільськогосподарського виробництва та переробки молока та м'яса в живій вазі (рис. 2.12). Як наслідок, дванадцять років в цій сфері функціонували спеціальні режими справляння та адміністрування ПДВ, завданням яких була підтримка розвитку агропромислового виробництва.

З врахуванням наявних змін, в галузі функціонують два спеціальні режими справляння та адміністрування ПДВ, характеристика яких наведена в додатку Д, рис. Д. 2, Д. 3.

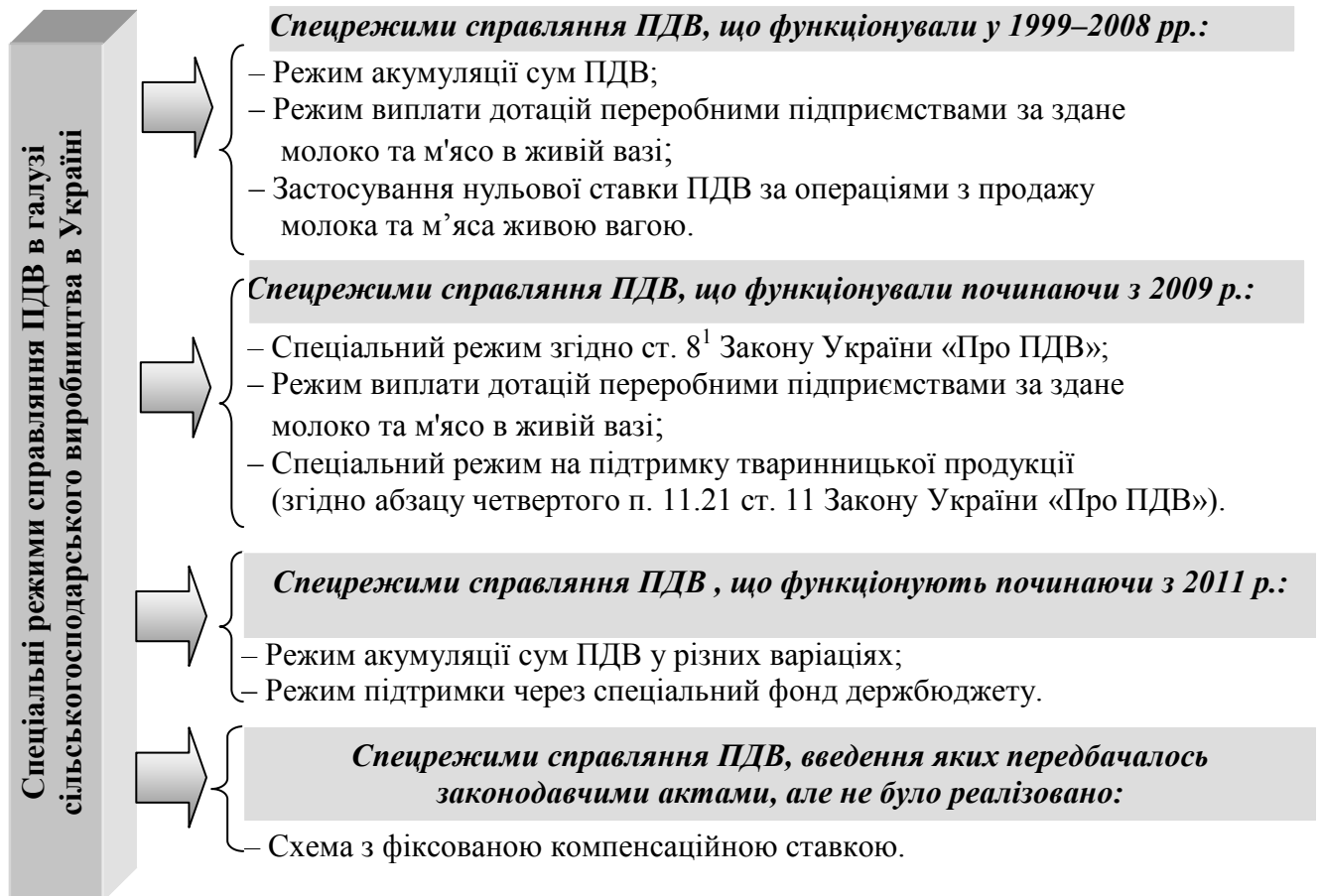


Рис. 2. 12. Розвиток спеціальних режимів справляння ПДВ у сільському господарстві України

З 2009 р. дія режиму застосування нульової ставки ПДВ при продажу молока та м'яса живою вагою переробним підприємствам (відповідно до пп. 6.2.6 ст. 6 Закону України «Про податок на додану вартість») була відмінена.

В цьому контексті слід зазначити, що така форма підтримки мала неоднозначний характер. Вона мала більше значення та була більш вигідною для переробних підприємств, у той час як для виробників та споживачів тваринницької продукції відігравала значно меншу роль.

Кожен спеціальний режим справляння ПДВ має свій особливий порядок функціонування, який зазнавав численних змін впродовж дванадцяти років застосування подібної практики.

Характерні особливості спецрежимів справляння ПДВ відповідно до змін, внесених Податковим кодексом України відображено на рис. 2.13.

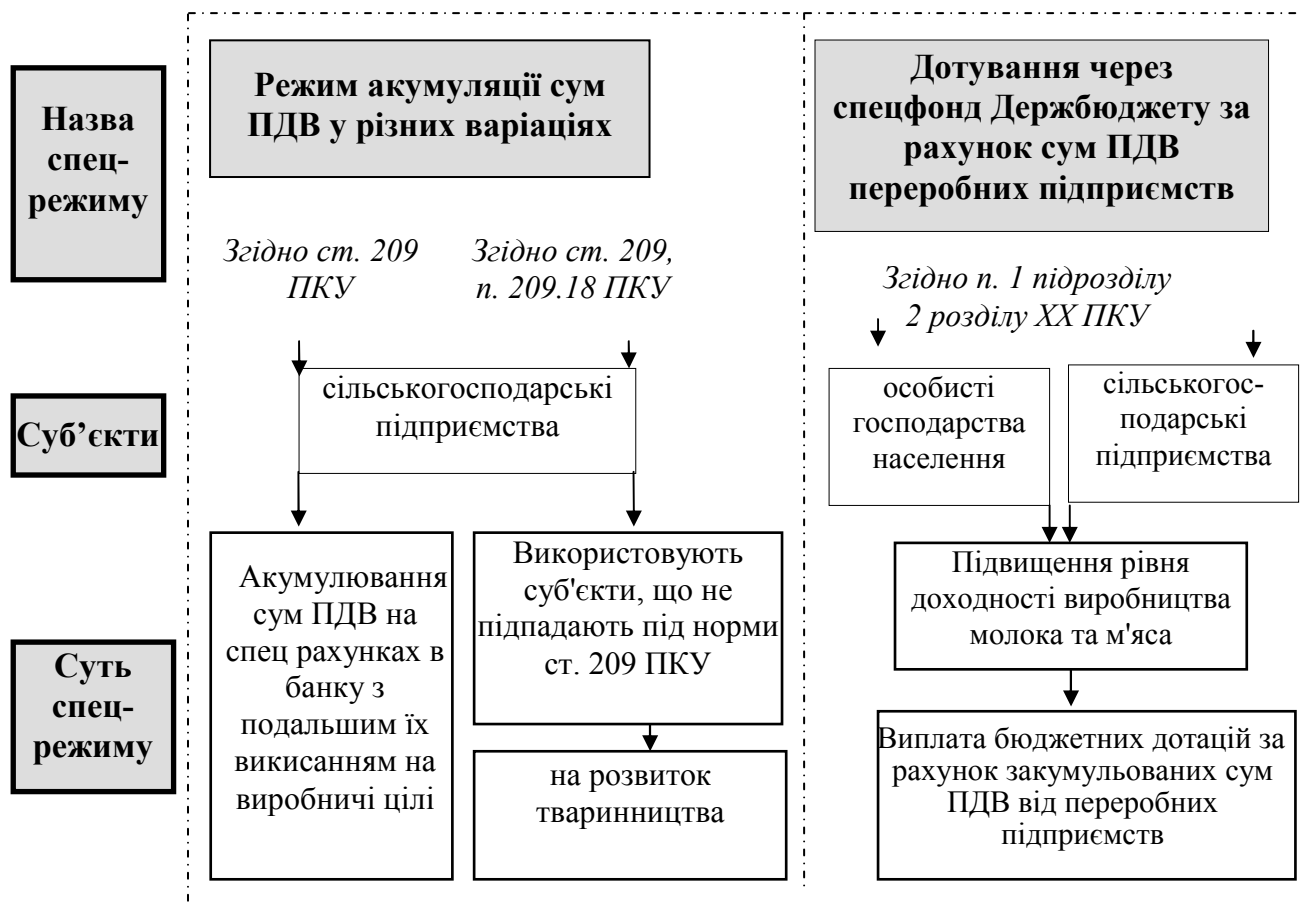


Рис. 2.13. Характеристика спецрежимів справляння ПДВ у сфері сільськогосподарського виробництва, що передбачені Податковим кодексом

Термін «акумуляція» (рос. – *аккумуляция*, англ. – *accumulation*, лат. – *accumulatio*) має значення нагромадження, накопичення, збирання.

Порядок акумулювання сум ПДВ, що не підлягають сплаті до бюджету і нараховуються суб'єктами спеціального режиму оподаткування діяльності у сфері сільського та лісового господарства і рибальства на вартість поставлених ними сільськогосподарських товарів (послуг), на спеціальних банківських рахунках та особливості їх використання затверджено постановою Кабінету Міністрів України від 12.01.11 р. № 11 «Про Порядок акумулювання сільськогосподарськими підприємствами сум податку на додану вартість на спеціальних рахунках, відкритих у банках».

Згідно з умовами спеціального режиму оподаткування сума податку на додану вартість, нарахована сільськогосподарським підприємством на вартість поставлених ним сільськогосподарських товарів (послуг), не

підлягає сплаті до бюджету та повністю залишається в розпорядженні такого підприємства для відшкодування сум податку, сплачених (нарахованих) постачальнику на вартість виробничих факторів, за рахунок яких сформовано податковий кредит, а за наявності залишку такої суми податку – для інших виробничих цілей (ст. 209.2 ПКУ – Податкового кодексу України [172]).

Режим акумуляції сум ПДВ до 2009 року функціонував згідно п 11.21 (абзацу другого) та п. 11.29 ст.11 Закону України «Про податок на додану вартість», а з початком 2009 року – згідно ст. 8¹ даного Закону [176].

Однак, слід зазначити, що незважаючи на численні зміни законодавства, основна суть даного спеціального режиму не змінилася. Характеристика основних змін, внесених Податковим кодексом в умови застосування режиму акумуляції сум ПДВ наведена у Додатку Д, табл. Д.1.

Суттєвою зміною щодо порядку його функціонування є необхідність відкриття та, відповідно, перерахування коштів ПДВ, що залишаються у розпорядженні сільськогосподарських товаровиробників, на окремий банківський рахунок. Адже у 2009 р. такі суми окремо в обліку не відображались, хоча до 2008 р. суми ПДВ акумулювалися виробниками на окремих рахунках в розрізі окремих галузей з подальшим їх використанням, відповідно, на підтримку тваринництва і рослинництва.

Застосування спецрежиму акумуляції передбачає можливість різних варіацій його функціонування. Зокрема, одним із різновидів режиму акумулювання є спеціальний режим підтримки виробників тваринницької продукції – у Податковому кодексі (п. 209.18) зберігається пільга, що регламентувалася четвертим абзацом п. 11.21 Закону України «Про податок на додану вартість» – якщо сільгосппідприємства, які відповідають критеріям застосування спецрежиму, не перейшли на цей режим і на загальних підставах є платником ПДВ – сума податку за реалізовані ними молоко, худобу, птицю, вовну власного виробництва, а молочні продукти та молочну і м'ясну сировину вироблені у власних переробних цехах, повністю

залишається у їх розпорядженні і спрямовується на підтримку власного виробництва тваринницької продукції.

Застосування режиму дотування (за рахунок податкових зобов'язань переробних підприємств відповідно до норм п. 11.21 ст. 11 Закону України «Про податок на додану вартість») забезпечувало суттєвий вплив на дохідність виробництва тваринницької продукції (молока і м'яса).

Проте, нормами Податкового кодексу України внесено кардинальні зміни в практику функціонування режиму дотування виробників молока та м'яса – здійснено його трансформацію у програму прямого бюджетного фінансування за рахунок коштів спец фонду Державного бюджету. Останні формуються за рахунок того ж джерела – податкових зобов'язань з ПДВ переробних підприємств.

Податковим кодексом України визначено, що тимчасово до 1 січня 2015 р. сума ПДВ, що належить до сплати до бюджету переробними підприємствами (усіх форм власності) за реалізовані ними молоко та м'ясо, молочну та м'ясну сировину у повному обсязі спрямовується до спеціального фонду державного бюджету.

Кабінетом Міністрів України затверджено Постанову від 02.03.2011 р. за № 246 [187], якою визначено Порядок нарахування податку на додану вартість, що сплачується до державного бюджету переробними підприємствами за реалізовані ними молоко, молочну сировину та молочні продукти, м'ясо і м'ясопродукти, іншу продукцію переробки тварин, закуплених у живій вазі, а також виплати і використання коштів, що надійшли від його сплати.

Цей Порядок визначає механізм нарахування ПДВ, що сплачується до спецфонду Державного бюджету переробними підприємствами всіх форм власності за реалізовані ними молоко, молочну сировину та молочні продукти, м'ясо і м'ясопродукти, іншу продукцію переробки тварин, закуплених у живій вазі (шкури, субпродукти, м'ясо-кісткове борошно), у період з 1 січня 2011 р. до 1 січня 2015 р., а також використання коштів, що

надійшли від сплати податку (бюджетні кошти). Дія Порядку № 246 не поширюється на операції з переробки сировини на давальницьких умовах.

Бюджетні кошти використовуються за бюджетною програмою «Державна підтримка галузі тваринництва» і спрямовуються на державну підтримку галузі тваринництва шляхом здійснення виплати:

1) бюджетної дотації:

– за реалізоване переробним підприємствам молоко (дотація за молоко);
– за вирощені та продані на забій і переробку переробним підприємствам молодняк ВРХ та свині (крім свиноматок і кнурів) (тваринницька дотація);

2) часткового відшкодування витрат фізичним особам (населенню) на закупівлю установки індивідуального доїння (відшкодування).

На виконання бюджетної програми «Державна підтримка галузі тваринництва» Кабінетом Міністрів України затверджена Постанова від 2.03.2011 р. N 181 «Про затвердження розмірів виплат для надання державної підтримки галузі тваринництва на 2011 рік» [185], якою затверджено розміри виплат для надання державної підтримки галузі тваринництва на 2011 р. (табл. 2.5).

Таблиця 2.5.

Розміри виплат для надання державної підтримки галузі тваринництва (бюджетна дотація) у 2011 р.

Види підтримки	Параметри підтримки
1. Бюджетна дотація за реалізоване молоко:	
– для сільськогосподарських підприємств	0,35 коп. за 1 кг (у перерахунку на базисну жирність)
– для фізичних осіб	0,3 коп. за 1 кг (у перерахунку на базисну жирність)
2. Бюджетна дотація за продані на забій і переробку переробним підприємствам:	
молодняк великої рогатої худоби	1,5 грн за 1 кг живої ваги
свині (крім свиноматок і кнурів)	1 грн за 1 кг живої ваги
3. Часткове відшкодування витрат фізичним особам (населенню) за закупівлю нової установки індивідуального доїння	в межах фактичних витрат, але не більш як 5000 грн за одиницю

Постановою Кабінету Міністрів України від 2.02.2011 р. N 182 затверджено розмір бюджетної тваринницької дотації на 2011 р. (табл. 2.6).

Розміри виплат для надання державної підтримки галузі тваринництва (спеціальна бюджетна дотація) у 2011 р.

Види підтримки	Параметри підтримки
1. Спеціальна бюджетна дотація за поголів'я корів м'ясного напрямку продуктивності:	
– племінним заводам	до 1900 грн за одну голову
– племінним репродукторам	до 1000 грн за одну голову
– іншим сільгосп підприємствам	до 600 грн за одну голову
2. Спеціальна бюджетна дотація за поголів'я телиць, закуплених у (населення)	до 7 грн за 1 к живої ваги

Відповідальним виконавцем бюджетної програми та головним розпорядником бюджетних коштів є Міністерство аграрної політики та продовольства. Розпорядниками бюджетних коштів нижчого рівня є Міністерство аграрної політики АР Крим, головні управління агропромислового розвитку обласних держадміністрацій. Головний розпорядник бюджетних коштів визначає обсяг бюджетних асигнувань окремо за кожним напрямом використання коштів.

Механізм спрямування ПДВ до спеціального фонду держбюджету переробними підприємствами при реалізації молока та молочних продуктів, а також особливості використання бюджетних коштів схематично відображено на рис. 2.14.

Що ж до тваринницької дотації, то вона надається сільськогосподарським підприємствам і фізичним особам за вирощені і продані, в тому числі через товарні біржі та аукціони, на забій і переробку переробним підприємствам молодняк ВРХ та свині (крім свиноматок і кнурів).

Для надання тваринницької дотації прийнята жива маса однієї тварини становить:

- для молодняка ВРХ:
 - не менш як 390 кілограмів – для сільськогосподарських підприємств;
 - не менш як 330 кілограмів – для фізичних осіб;
- для свиней (крім свиноматок і кнурів):
 - від 95 до 130 кілограмів – для сільськогосподарських підприємств;

– від 95 до 200 кілограмів – для фізичних осіб.



Рис. 2.14. Схема руху фінансових потоків та документообороту при здійсненні виплат бюджетної дотації за молоко

Тваринницька дотація надається за 1 кілограм прийнятої живої ваги у разі вирощування тварин не менш як протягом трьох місяців до моменту продажу на забій.

Молодняк ВРХ та свині на момент реалізації на переробне підприємство повинні бути ідентифіковані та зареєстровані в установленому порядку.

Механізм нарахування ПДВ до спеціального фонду держбюджету переробними підприємствами за реалізовані ними м'ясо і м'ясопродукти, іншу продукцію переробки тварин, закуплених у живій вазі, а також виплати і використання коштів, що надійшли від його сплати, є схожим до механізму виплат бюджетної дотації за молоко.

Бюджетна програма «Державна підтримка галузі тваринництва» одним із пунктів передбачає часткове відшкодування витрат фізичним особам на закупівлю установки індивідуального доїння (відшкодування).

Механізм такої підтримки передбачає наступне:

– відшкодування здійснюється у межах перерахованих бюджетних коштів за закуплену фізичною особою у поточному році для власного користування нову установку індивідуального доїння вітчизняного виробництва за умови утримання в селянському господарстві не менш як трьох ідентифікованих та зареєстрованих в установленому порядку корів.

– у разі відчуження зазначеної установки чи її передачі у користування іншим особам до закінчення експлуатаційного строку отримані бюджетні кошти повертаються до державного бюджету.

– фізична особа має право на відшкодування вартості такої установки один раз на період експлуатаційного строку; витрати на закупівлю нової установки до закінчення експлуатаційного строку попередньої не відшкодовуються.

Підсумовуючи викладене, слід зазначити, що необхідність стимулювання розвитку сільськогосподарського виробництва в Україні обумовила застосування специфічного механізму функціонування ПДВ, а саме використання спецрежимів справляння даного податку, направлених на поліпшення фінансового забезпечення товаровиробників галузі.

Специфічне використання ПДВ у сфері агропромислового виробництва передбачає стандартний механізм його справляння та спрямування належних до сплати в бюджет сум податку як на розвиток галузі в цілому, так і на підтримку найбільш капіталомістких і низькорентабельних виробництв (зокрема, молока і м'яса), що реалізується за допомогою спеціальних режимів справляння даної податкової форми.

2.3. Оцінка наслідків функціонування режиму акумуляції сум ПДВ

Оподаткування є важливим інструментом державного регулювання, оскільки визначає конкурентоспроможність вітчизняної продукції на світових ринках. Система оподаткування у сільському господарстві вже тривалий період направлена на стимулювання розвитку товаровиробників шляхом створення сприятливого податкового середовища та формування специфічного джерела фінансових ресурсів.

Спеціальний режим справляння ПДВ у сільському господарстві (що замінив режим акумуляції), передбачений статтею 8¹ Закону України «Про ПДВ» набув чинності з 1 січня 2009 року. Його дія поширювалася на продукцію рослинництва, тваринництва, а також на сільськогосподарські послуги. Той факт, що всі галузі сільського господарства були об'єднані в одному спецрежимі, давав підстави для висновку щодо спрощення ведення підприємствами бухгалтерського та податкового обліку з ПДВ.

Окрім того, Законом України від 22.12.2009 року № 1782-VI «Про внесення змін до деяких законів України щодо підтримки агропромислового комплексу в умовах світової фінансової кризи» [179] (що набув чинності з 1 січня 2010 р.) було внесено зміни до деяких законів України і, зокрема, введено нову норму (абзац четвертий п 11.21), відповідно до якої підприємства, які не перейшли на спеціальний режим оподаткування згідно статті 8¹, отримали можливість не сплачувати до бюджету суми ПДВ, отримані при реалізації молока, худоби, птиці, вовни, а також молочної продукції та м'ясопродуктів, вироблених у власних переробних цехах.

Такі суми теж залишались у розпорядженні сільгоспідприємств і повинні були спрямовуватись на підтримку власного виробництва продукції тваринництва. По суті, таким чином було відновлено дію норми п. 11.21 (абзацу другого), що діяла до 1 січня 2009 року.

Отже, зміни у законодавчій площині, що стосуються подальшого функціонування спеціальних режимів справляння ПДВ в сільському

господарстві обумовлюють необхідність посилення наукових досліджень в цьому напрямку та їх комплексної наукової оцінки.

Аналізуючи спеціальний режим справляння ПДВ в галузі сільськогосподарського виробництва, перш за все слід виділити його визначальну та специфічну рису – забезпечення доступності отримання сум державної підтримки і, таким чином, формування додаткових фінансових ресурсів практично у всіх підприємств галузі.

Так, якщо порівняти суб'єктів оподаткування, які здійснили перехід на спеціальний режим оподаткування та тих, що оподатковуються на загальних засадах, варто зазначити, що частка перших становить понад 99 % всіх платників Черкаської області (рис. 2.15). Не мали можливості скористатися перевагами спец режиму лише менше 1 % підприємств галузі.

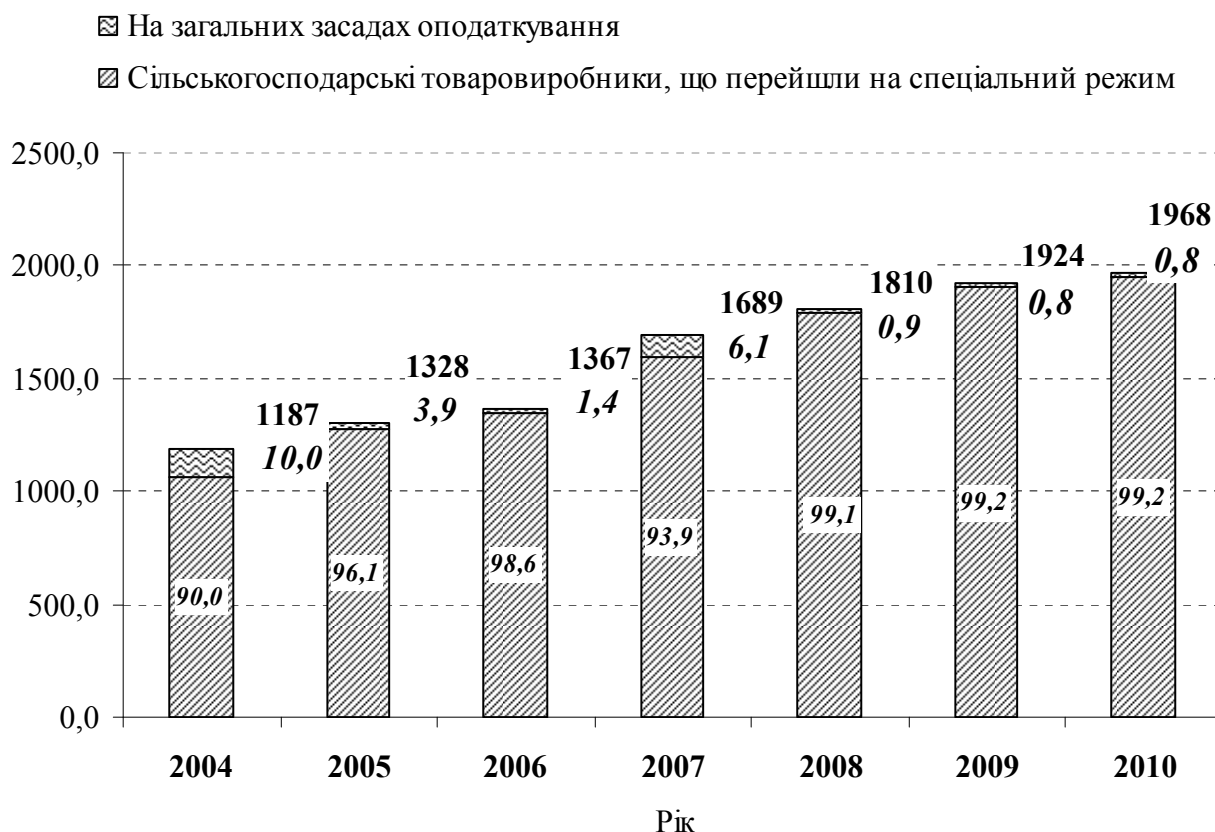


Рис. 2.15. Кількість платників ПДВ та частка (%) суб'єктів спецрежиму справляння ПДВ по сільгосппідприємствах Черкаської області [Складено за даними ДПА в Черкаській області].

Отже, звідси слідує, що додаткові джерела фінансування одержують майже всі господарства області. Схожа ситуація має місце і в

Христинівському районі Черкаської області – додаткові джерела фінансування отримують всі господарства (Додаток И, табл. И. 3).

Обсяги і структура фінансових ресурсів, які зосереджувались у сільськогосподарських товаровиробників Черкаської області шляхом застосування спеціальних режимів оподаткування ПДВ, представлені на рис. 2.16.

Як свідчать дані цього рисунку, за досліджуваний період спостерігається значне зростання обсягів підтримки шляхом застосування спецрежимів справляння ПДВ: з 196,2 млн грн у 2004 р. до 722,6 млн грн у 2010 р., або в 3,7 рази за досліджуваний період. Слід зауважити, що щорічно обсяги підтримки зростають в середньому на 22,2 % в рік. При цьому, максимальний приріст спостерігався у 2007 р. – 30,9 % порівняно з рівнем попереднього року, а мінімальний – у 2006 р. – лише 3,3 %.

У структурі сум такої підтримки найбільшу частку (в середньому 48 %) становлять кошти, що забезпечує режим акумуляції сум ПДВ на спеціальних рахунках сільськогосподарських підприємств. Частка сум дотацій переробних підприємств у структурі підтримки за рахунок коштів ПДВ за досліджуваний період мала тенденцію до зростання – з 37,6 % у 2004 р. до 40 % у 2007 р. (середнє значення складає 39 %) - винятком став лише 2008 р., коли досліджуваний показник зменшився порівняно з попереднім роком на 9,4 %.

При цьому, суми акумуляції ПДВ, в середньому, перевищують обсяги дотацій за рахунок коштів ПДВ переробних підприємств в 1,3 рази. Проте, слід зауважити, що в динаміці цей показник зменшується і, таким чином, різниця в обсягах підтримки шляхом застосування цих двох спецрежимів знижується (винятком є 2008 р., коли таке перевищення склало 1,8 рази).

Отже, найбільш дієвим та вагомим зі спецрежимів адміністрування ПДВ є режим акумуляції сум ПДВ, за допомогою якого забезпечується практично половина суми непрямой підтримки за рахунок ПДВ.

Натомість, режим виплати дотацій дозволяє сформувати близько 37 % суми непрямой бюджетної підтримки, застосування нульової ставки – близько 15 % від загальної суми.

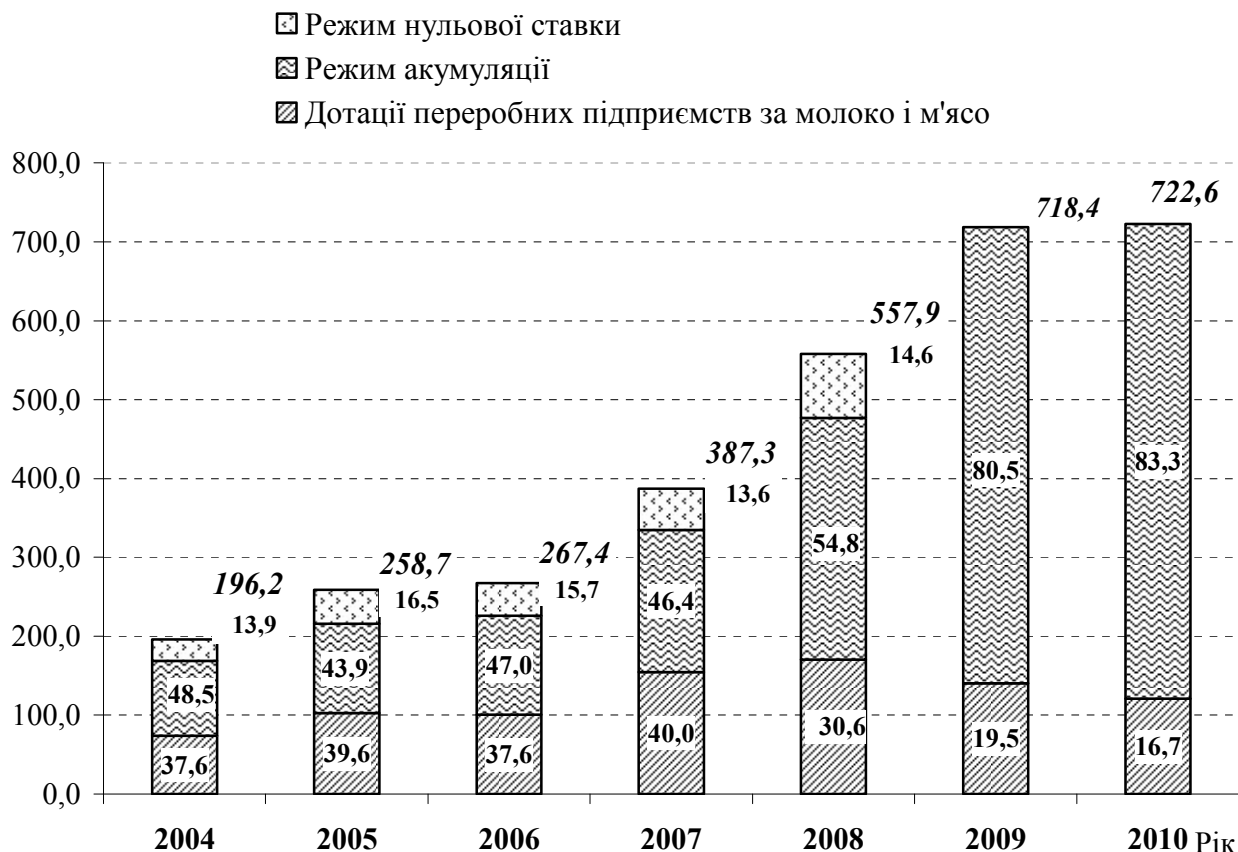


Рис. 2.16. Обсяги (млн грн) і структура (%) пільг шляхом застосування спеціальних режимів справляння ПДВ в Черкаській області [Складено за даними ДПА у Черкаській області].

Починаючи з 2009 р., підтримка сільгосптоваровиробників за рахунок спеціальних режимів справляння ПДВ зазнала змін (їх суть докладно було описано вище), внаслідок чого за допомогою режиму виплати дотацій стало формуватись близько 1/5 загальної непрямой підтримки за рахунок спец режимів ПДВ та 4/5 за допомогою режиму акумуляції сум ПДВ (в рамках якого підтримка галузей рослинництва та тваринництва є об'єднаною).

У 2010 р. відповідні частки становили: 83% – режим акумулювання сум ПДВ та 17 % – режим дотування сільськогосподарських товаровиробників.

Для більш повного з'ясування впливу пільгового оподаткування, необхідно більш детально зупинитись на аналізі обсягів та структури пільг шляхом застосування спеціальних режимів справляння ПДВ на прикладі сільськогосподарських підприємств досліджуваного району Черкаської області (Додаток И, рис. И 1).

За аналізований період по досліджуваних сільськогосподарських підприємствах простежується зростання обсягів підтримки внаслідок застосування спеціальних режимів справляння ПДВ з 6690,0 тис. грн у 2004 р. до 19177,4 тис. грн у 2010 р. або в 2,9 рази за сім років.

Слід відмітити, що найбільшу частку у структурі сум такої підтримки (в середньому 61,5 %) становлять кошти, що забезпечує режим акумуляції сум ПДВ на спеціальних рахунках сільськогосподарських товаровиробників.

Частка сум дотацій переробних підприємств у структурі підтримки за рахунок коштів ПДВ за досліджуваний період відзначається чіткою тенденцією до зростання (середнє значення становить 23 %).

Режим нульової ставки у цій структурі теж характеризується тенденцією до зростання з 14,8 % у 2004 р. до 18,7 % у 2008 р.

В цілому, слід відмітити схожість у структурі пільг шляхом застосування спеціальних режимів справляння ПДВ в Христинівському районі Черкаської області до тієї, що сформувалася в цілому по області.

Характеристика податкових пільг з ПДВ, якими користувалися сільськогосподарські товаровиробники Христинівського району Черкаської області у 2008 р. зображена у таблиці 2.5 (у додатку И, табл. И. 2, наведений обсяг пільг в розрізі досліджуваних господарств Христинівського району).

Як свідчать дані таблиці 2.7, сільськогосподарські підприємства досліджуваного району у 2008 р. в переважній більшості користуються трьома пільгами, що регулюються спеціальними режимами оподаткування.

Так, найбільша питома вага у структурі податкових пільг сільськогосподарських підприємств належить пільзі, що регулювалася Постановою № 271 – 57,1%, наступна за значимістю слідує пільга згідно пп. 6.2.6 Закону України «Про ПДВ» – 25,8 %, пільга, що регулюється Постановою № 805 займає 16,9 % у загальній сумі пільг.

Слід зазначити, що в галузі сільськогосподарського виробництва внаслідок функціонування спеціальних режимів сформувалася специфічна структура нарахування ПДВ в розрізі галузей (рослинництво, тваринництво).

**Податкові пільги з ПДВ, якими користувалися сільськогосподарські
товаровиробники Христинівського району за 2008 р.*, %**

№ п/п	Назва господарства	Пільга				Всього по господар- ству
		Спеціальні режими			Інші	
		згідно п 6.2.6 ЗУ «Про ПДВ»	постанова № 271 (п. 11.29 ЗУ «Про ПДВ»)	постанова № 805 (п. 11.21 абз. другий ЗУ «Про ПДВ»)		
1.	Верхняцька ДСС	27,7	–	71,6	0,7	100
2.	ДПДГ «Нива»	19,1	66,7	14,2	–	100
3.	ДПДГ «Христинівське»	17,2	62,3	19,9	0,6	100
4.	СТОВ АФ «Заячківка»	9,5	79,1	11,4	–	100
5.	Корпорація «Украгротех»	14,3	69,8	15,9	–	100
6.	СВК «Маяк»	21,9	58,3	19,8	–	100
7.	СВК «Шельпахівське»	11,8	73,6	14,4	0,2	100
8.	СТОВ «Верхнячка-Агро»	13,0	75,6	10,6	0,8	100
9.	СТОВ «Ліщинівське»	26,6	48,6	24,7	0,1	100
10.	СТОВ АФ «Орадівка»	12,9	74,8	12,1	0,2	100
Всього по району		25,8	57,1	16,9	0,2	100

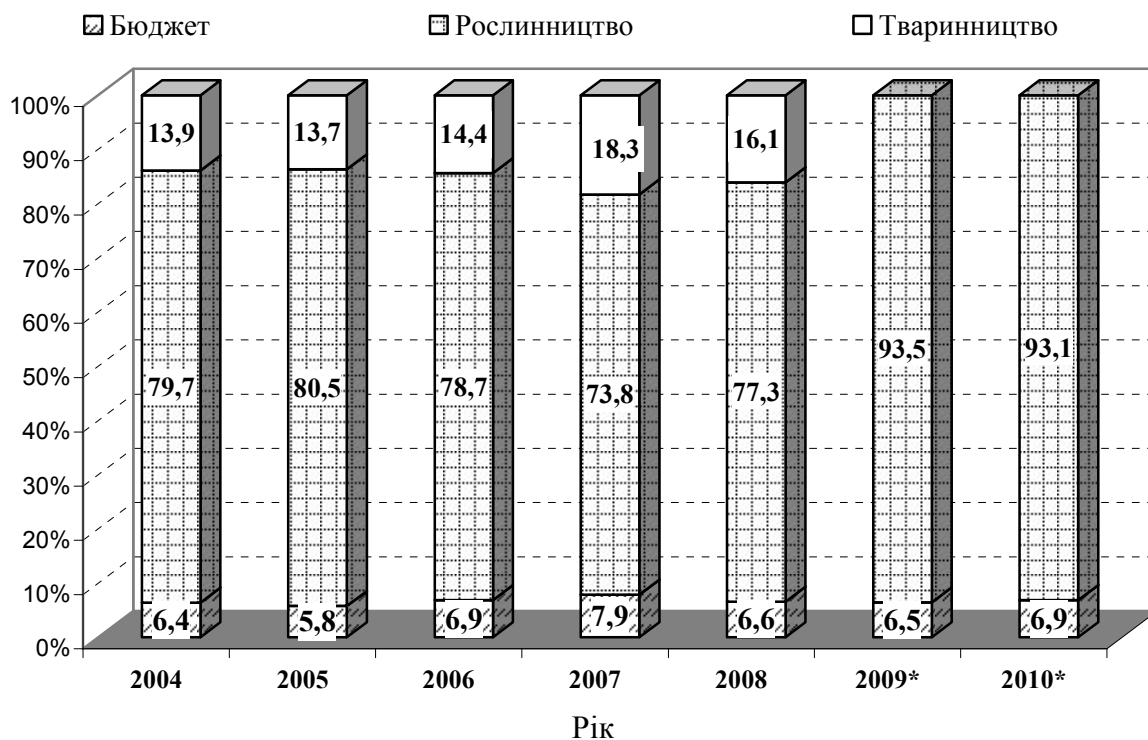
* Складено за даними ДПІ та управління сільського господарства у Христинівському р-ні Черкаської обл.

Враховуючи те, що сільськогосподарські товаровиробники до 2009 р. формували і подавали податковим органам три щомісячні декларації з ПДВ, на основі даних ДПА у Черкаській області нами розподілено нарахування ПДВ за наступними напрямками:

- «рослинництво» – спеціальна декларація № 2
 - «тваринництво» – спеціальна декларація № 1
 - «бюджет» – декларація № 3 для розрахунків з бюджетом – повна форма.
- } (за скороченою формою)

Це дало можливість визначити структуру нарахувань ПДВ в розрізі окремих галузей (рис. 2.17).

Аналізуючи структуру нарахування ПДВ по сукупності досліджуваних сільгосппідприємств, слід зазначити, що найбільша частка приходить на галузь рослинництва – близько 78 % від загальної суми нарахувань ПДВ; друге місце належить нарахуванням податку за операціями з продажу молока і м'яса переробним підприємствам (близько 15 %); натомість нарахування за загальною декларацією складають менше 7 % загального обсягу.



*починаючи з 2009 року рослинництво та тваринництво об'єднане

Рис. 2.17. Структура нарахувань ПДВ по сільгосп підприємствах [Складено за даними ДПІ у Христинівському районі Черкаської області].

Оскільки об'єктом ПДВ є обороти з поставок продукції (послуг), доцільно проаналізувати динаміку валової продукції, що виробляється сільськогосподарськими підприємствами та порівняти її з обсягами підтримки за рахунок коштів ПДВ.

Як видно з даних табл. 2.8 та рис. 2.18, обсяги валової продукції сільського господарства у сільськогосподарських підприємствах Черкаської області за досліджуваний період знаходяться у межах 2166,8-4735,7 млн грн.

Обсяги валової продукції тваринництва за досліджуваний період мають тенденцію до зростання (в середньому на 11,7 % на рік). Натомість, обсяги валової продукції рослинництва характеризуються незначними коливаннями. Так, у 2005, 2006 та 2008 рр. спостерігається збільшення обсягів валової продукції рослинництва порівняно з попередніми роками (в середньому на 14,2 % на рік), тоді як у 2007 р. досліджуваний показник зменшився на 16,7 % порівняно з рівнем попереднього року.

Обсяги валової продукції сільського господарства по сільсько-

господарських підприємствах області зросли за досліджуваний період у 1,5 рази. В розрізі галузей рослинництва і тваринництва цей показник складає відповідно 1,33 та 1,68 рази.

Таблиця 2.8.

Динаміка валової продукції та обсягів підтримки її виробництва за рахунок коштів ПДВ по сільськогосподарських підприємствах Черкаській області*

Показник	Рік						
	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Валова продукція сільського господарства по с/г підприємствах	2166,8	2383,5	2774,4	2532,1	3185,1	4025,9	4735,7
Кошти ПДВ, що спрямовуються на підтримку с/г виробництва, млн грн	196,2	258,7	267,4	387,3	557,9	718,4	722,6
Відношення сум підтримки за рахунок коштів ПДВ до валової продукції сільського господарства, %	9,1	10,8	9,6	15,3	17,5	17,8	15,3
Валова продукція рослинництва по с/г підприємствах, млн грн	1275,8	1391,6	1679,7	1399,1	1692,5	X**	
Кошти ПДВ, що спрямовуються на підтримку рослинництва, млн грн	72,1	86,7	99,8	158,4	184,4		
Відношення сум підтримки за рахунок ПДВ до валової продукції рослинництва, %	5,7	6,2	5,9	11,3	10,9		
Валова продукція тваринництва по с/г підприємствах, млн грн	891,0	991,9	1095,0	1133,0	1492,6		
Кошти ПДВ, що спрямовуються на підтримку тваринництва, млн грн	96,7	129,4	126,4	176,1	292,3		
Відношення сум підтримки за рахунок ПДВ до валової продукції тваринництва, %	10,9	13,0	11,5	15,5	19,6		

*Розраховано за даними ДПА та Головного управління статистики у Черкаській області.

**З 2009р. режим акумуляції сум ПДВ об'єднаний для рослинництва та тваринництва.

Суми підтримки за рахунок ПДВ у досліджуваному періоді зросли у 2,8 рази, зокрема по рослинництву – у 2,5 рази, тваринництву – у 3,0 рази.

Таким чином, підтримка галузі тваринництва за рахунок коштів ПДВ у відносному вимірі значно перевищує відповідний показник по галузі рослинництва: у 2004 р. – у 1,9 рази, у 2005 р. – у 2,1 рази, у 2006 р.– у 1,9 рази, у 2007 р. – у 1,4 рази та 2008 р. – у 1,8 рази.

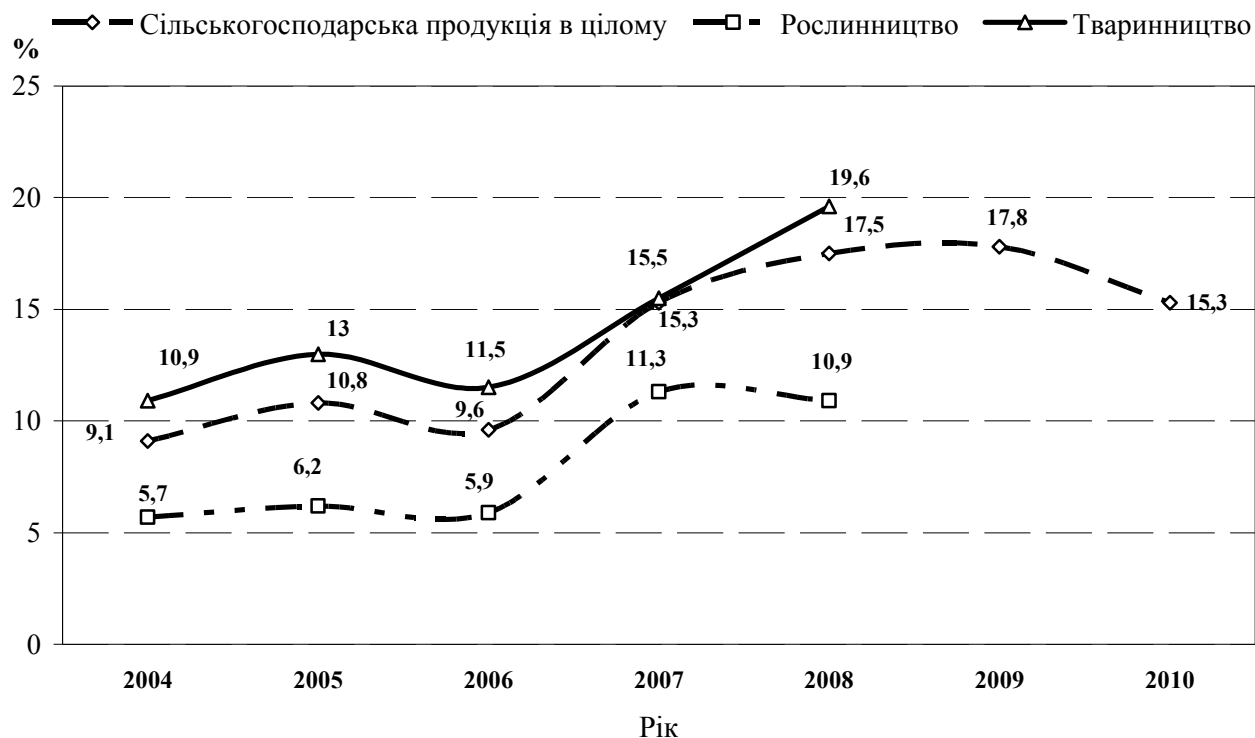


Рис. 2.18. Відношення сум підтримки за рахунок спецрежимів справляння ПДВ до валової продукції сільгосппідприємств Черкаської області [За даними ДПА в Черкаській області та Державного комітету статистики України].

Вищезазначене зумовило зростання частки сум ПДВ, що спрямовані на підтримку сільськогосподарського виробництва та обсягів валової продукції з 9,1 % у 2004 р. до 17,8 % у 2009 р., проте, у 2010 р. відбулося зменшення даного показника до 15,3 %.

Слід зазначити, що суми ПДВ, які спрямовувались на підтримку галузей рослинництва та тваринництва за абсолютним розміром досить близькі, тоді як їх частка у валовій продукції відповідної галузі значно відрізняється. Так, по відношенню до валової продукції рослинництва, суми ПДВ, що направлялись на підтримку розвитку цієї галузі, склали в середньому у 2004–2006 рр. 5–6 %, у 2007–2008 рр. – близько 11 %. Водночас, по галузі тваринництва цей показник знаходився у 2004–2007 рр. у межах 10–16 % а у 2008 р. сягнув рівня 19,6 %

Поясненням цього є те, що на підтримку тваринництва спрямовується ПДВ з вартості, яка створена як сільськогосподарськими, так і переробними підприємствами (а це, в свою чергу, призводить до більшого значення

показника підтримки відносно обсягів поставок у вартісному вимірі).

Проведений аналіз дає підставу зробити висновок, що найбільш дієвим та вагомим з розглянутих спецрежимів адміністрування ПДВ для сільгосп-підприємств є режим акумуляції сум ПДВ при здійсненні операцій з продажу власно виробленої продукції. За його допомогою забезпечується практично половина сум непрямой підтримки за рахунок коштів ПДВ. Застосування режиму виплати дотацій дозволяло формувати понад третину сум непрямой бюджетної підтримки. Режим нульової ставки з ПДВ (який використовувався до 2009 року) забезпечував близько 1/6 від загальної суми таї підтримки.

Режим акумуляції сум ПДВ, функціонував згідно п 11.21 (абзацу другого) та п. 11.29 ст.11 Закону України «Про податок на додану вартість». На виконання зазначених норм урядом було розроблено Порядки акумуляції і використання коштів ПДВ, які не підлягали перерахуванню до бюджету і залишались у розпорядженні підприємств, що були затверджені відповідними Постановами КМУ – № 271 від 26 лютого 1999 р. [183] та № 805 від 12 травня 1999 р. [181].

Зазначеними Постановами встановлювався загальний порядок та особливості використання сум ПДВ в залежності від виду реалізованої продукції.

На рис. 2.19 відображено особливості справляння режиму акумуляції сум ПДВ протягом 1999–2008 рр.

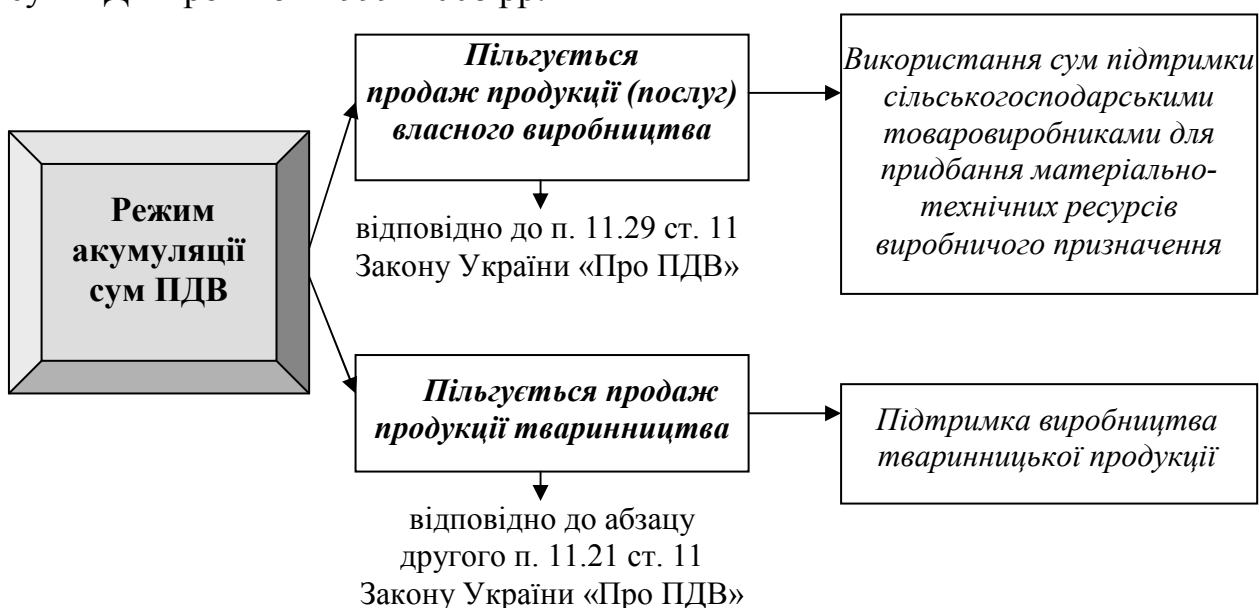


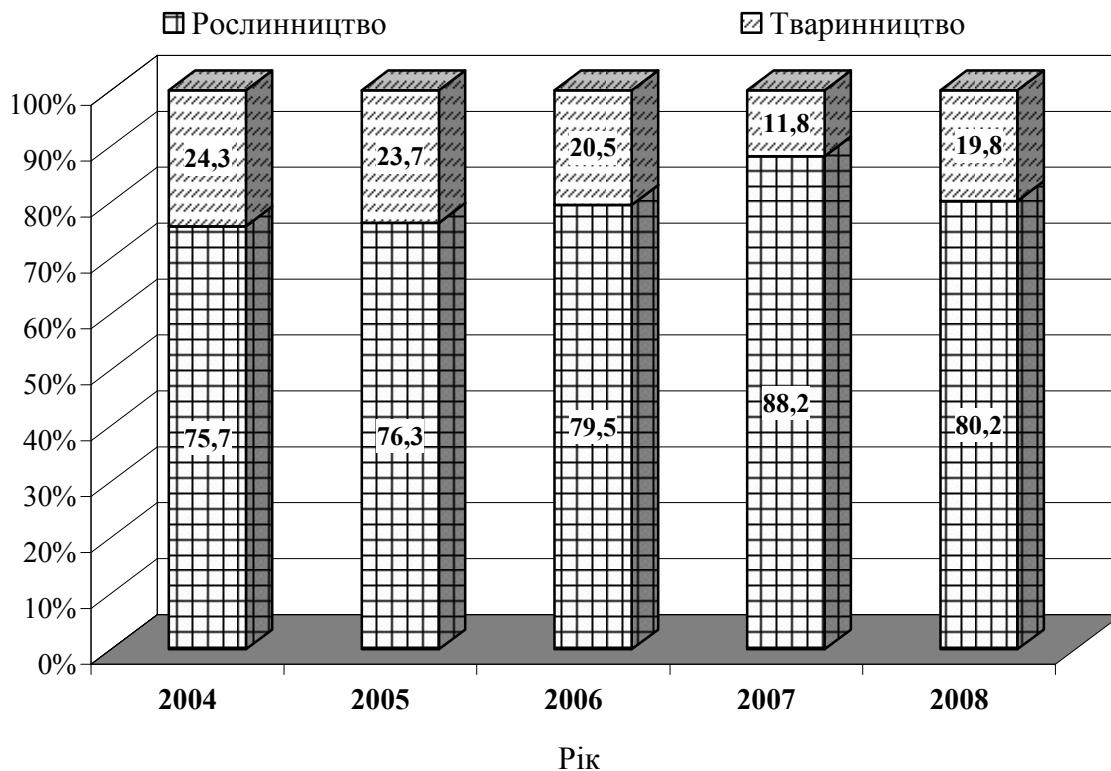
Рис. 2.19. Характеристика режиму акумуляції сум ПДВ у 1999 – 2008 рр.

Зокрема, Порядком № 271 [183] визначався механізм акумуляції та використання сум ПДВ, що не підлягали сплаті до бюджету, які нараховувалися сільськогосподарськими товаровиробниками – платниками ПДВ щодо операцій з продажу товарів (робіт, послуг) власного виробництва, включаючи продукцію (крім підакцизних товарів), виготовлену на давальницьких умовах із власної сільськогосподарської сировини, крім операцій з продажу переробним підприємствам молока і м'яса живою вагою.

Відповідно до абзацу другого п.11.21 ст. 11 Закону України «Про ПДВ» якщо сільськогосподарський товаровиробник усіх форм власності самостійно реалізує молоко, худобу, птицю, вовну, а також молочну продукцію та м'ясопродукти, вироблені у власних переробних цехах, то сума ПДВ, отримана у складі виручки від реалізації цієї продукції залишається в його власному розпорядженні й спрямовується на підтримку власного виробництва тваринницької продукції. Порядок застосування вищезазначеного спеціального режиму регламентувався Постановою № 805 [181].

При цьому сума ПДВ за реалізовані молоко та вироблену молочну продукцію спрямовується на придбання приладів і реактивів, необхідних для визначення якісних показників молока і молочної продукції, фільтруючих матеріалів, холодильного обладнання та доїльних установок, у разі неналежного забезпечення ними сільськогосподарських підприємств. У разі нецільового використання цих коштів вони стягувались до держбюджету.

На рис. 2.20 відображена структура підтримки сільськогосподарських товаровиробників за рахунок застосування режиму акумуляції сум ПДВ із галузевою диференціацією сум підтримки, а саме на розвиток рослинництва (згідно п. 11.29 ЗУ «Про ПДВ») та тваринництва (згідно абзацу другого п. 11.21 ЗУ «Про ПДВ»). В додатку Л, табл. Л. 2 відображені обсяги підтримки в розрізі галузей рослинництва та тваринництва, що надані сільськогосподарським товаровиробникам досліджуваного району Черкаської області та в цілому по даній області.



*у 2009 році даний режим реформовано

Рис. 2.20. Структура підтримки за рахунок режиму акумуляції сум ПДВ у розрізі галузей сільськогосподарського виробництва (%) [За даними ДПА в Черкаській області].

За даними рис. 2.20 видно, що найбільш значну частку підтримки за рахунок режиму акумуляції сум ПДВ сільськогосподарські товаровиробники досліджуваної області використовували на підтримку галузі рослинництва. Так, структура підтримки за досліджуваний період характеризувалась наступним чином: 80 % спрямовувалось на придбання матеріально-технічних ресурсів, 20 % – на підтримку розвитку тваринництва.

Особливі режими справляння ПДВ у сфері виробництва сільськогосподарської продукції та її переробки без істотних змін діяли протягом 1999 – 2008 років. Починаючи з 2009 року, відповідно до Закону України від 31.10.2008 р. № 639 «Про першочергові заходи щодо запобігання негативним наслідкам фінансової кризи та про внесення змін до деяких законодавчих актів України», було викладено в новій редакції статтю 8¹ Закону України «Про податок на додану вартість», якою визначався порядок застосування спеціального режиму оподаткування ПДВ діяльності у сфері

сільського і лісового господарства та рибальства. Новий спецрежим набув чинності з 1 січня 2009 року.

Внаслідок цього практика функціонування ПДВ у сільському господарстві зазнала суттєвих змін.

Суть нового спецрежиму полягала в тому, що суб'єкти спецрежиму при поставці сільськогосподарських товарів і послуг до бюджету ПДВ не сплачували. Вся сума податку повністю залишалася у розпорядженні сільськогосподарських підприємств. Разом з тим, при поставці інших (несільськогосподарських) товарів і послуг ПДВ сплачувався до бюджету на загальних підставах.

Робота за такою схемою вже була знайома сільгоспідприємствам, які користувалися пільговими режимами згідно з п. 11.21 та 11.29 Закону України «Про ПДВ». Основна відмінність між цими режимами полягала в тому, що відтепер до показників скороченої декларації слід було включати всю сільськогосподарську продукцію та послуги (раніше продукція тваринництва та рослинництва відображалася в різних деклараціях).

В цьому контексті доцільно зупинитися на розгляді основних відмінностей «нового» спецрежиму від тих, що діяли раніше і, особливо, від спеціального режиму, встановленого п. 11.29 Закону «Про податок на додану вартість», а також здійснити їх наукову оцінку.

По-перше, новий спецрежим слід розуміти як «три в одному», адже спектр його дії поширюється на продукцію рослинництва, тваринництва, а також на сільськогосподарські послуги. Раніше діяли окремі спеціальні режими для окремих галузей: для тваринництва (п. 11.21) та для продукції рослинництва і послуг власного виробництва (п. 11.29).

Той факт, що галузі сільського господарства тепер об'єднанні в одному спецрежимі, дає підстави зробити висновок, що це повинно спростити ведення підприємствами бухгалтерського та податкового обліку з ПДВ.

По-друге, новий спецрежим не містить вимог щодо цільового використання сум ПДВ, що залишається у розпорядженні сільсько-

господарських підприємств – згідно з п. 8¹.2 Закону «Про ПДВ» вони спрямовуються загалом на виробничі цілі, без конкретного призначення.

Слід зазначити, що раніше суми ПДВ, які залишалися у розпорядженні сільгосп-підприємств, потрібно було перераховувати на спецрахунок у банку і використовувати лише на придбання матеріально-технічних ресурсів виробничого призначення (п. 11.29 Закону «Про ПДВ») та на розвиток тваринництва і птахівництва (п. 11.21 Закону «Про ПДВ»). Причому податкові органи намагались визначити конкретний перелік «матеріально-технічних ресурсів виробничого призначення».

Отже, сферу використання таких сум новим спецрежимом (що регламентувався ст. 8¹ Закону України «Про ПДВ» значно розширено. Адже виробничими цілями можна вважати виплату заробітної плати працівникам, виплату орендної плати за землю та майно, оплату послуг сторонніх організацій, тощо, тобто оплачувати те, на що раніше не можна було спрямовувати кошти зі спецрахунку.

По-третє, суб'єкти спеціального режиму оподаткування, які експортують власну сільськогосподарську продукцію за межі митної території України, отримали право на бюджетне відшкодування сум ПДВ, сплачених під час придбання товарів (послуг), використаних при виробництві експортованої продукції.

Проте, у разі перевищення податкового кредиту над податковими зобов'язаннями за сільгосппродукцією, проданою на території України, бюджетне відшкодування з ПДВ не передбачалось.

По-четверте, відмінності спостерігаються при розрахунку питомої ваги поставки сільськогосподарської продукції та послуг з метою реєстрації суб'єктом нового спецрежиму. Після внесення змін питома вага такої продукції була підвищена до 75 % замість колишніх 50 %.

Окрім того, було визначено, що питома вага сільгосппродукції визначатиметься не у загальному обсязі валового доходу, а лише у загальному обсязі поставлених товарів і послуг.

Причому до загального обсягу поставлених товарів і послуг не включаються операції поставки основних фондів, які обліковувалися підприємством більше 12 місяців. Це, безумовно, коректне уточнення, оскільки сума від продажу основних фондів (якщо такий відбудеться) не зменшить питомої ваги всієї сільськогосподарської продукції (сільськогосподарських послуг) у загальному обсязі поставки товарів і послуг.

Оскільки, за новими правилами питома вага розраховувалась за останні 12 місяців (а не за минулий рік, як було раніше), стати суб'єктом спецрежиму можна було не лише з початку року, але й з будь-якого періоду.

По-п'яте, змінами передбачалась відміна норми щодо спрямування від'ємного значення різниці між нарахованими та сплаченими сумами ПДВ на зменшення податкових зобов'язань наступних звітних періодів – позитивне сальдо з ПДВ повинно включатись до складу валових доходів, а від'ємне – не відшкодовуватись з бюджету, а включатись до складу валових витрат звітного періоду.

Тобто з 1 січня 2009 р. перестала діяти норма щодо спрямування від'ємного значення різниці між нарахованими та сплаченими сумами ПДВ на зменшення податкових зобов'язань наступних звітних періодів і почав забезпечуватись взаємозв'язок між справлянням ПДВ і податку на прибуток.

Таким чином, суб'єкти спеціального режиму з 2009 р. подають до податкового органу дві декларації з ПДВ: повну і скорочену (Додаток К). Скорочена форма декларації призначена для відображення операцій, які підпадають під дію спец режиму справляння ПДВ – розрахунки з бюджетом за нею не здійснюються. Для інших операцій передбачене заповнення та подання повної декларації.

Слід зазначити, що порівняно з попередньою редакцією, обидві форми декларацій з ПДВ зазнали змін. Водночас, якщо у зміст повної форми декларації поправки внесено не істотні, то скорочена декларація змінилася суттєво. Причому кардинальних змін зазнав розділ III «Розрахунки з бюджетом за звітний період».

Даний розділ містить три рядки, з яких заповнюються лише два:

➤ рядок 18.1 – відображається додатна різниця податку, тобто перевищення податкових зобов'язань над податковим кредитом звітного періоду; при заповненні рядку 18.1 сума ПДВ до бюджету не сплачується, а залишається у розпорядженні підприємства;

➤ рядок 18.2 – у ньому відображається від'ємне значення податку, тобто перевищення податкового кредиту над податковими зобов'язаннями; у разі заповнення рядку 18.2 вказана сума не підлягає бюджетному відшкодуванню і не переноситься на зменшення податкових зобов'язань наступних звітних періодів, а відноситься на витрати звітного періоду.

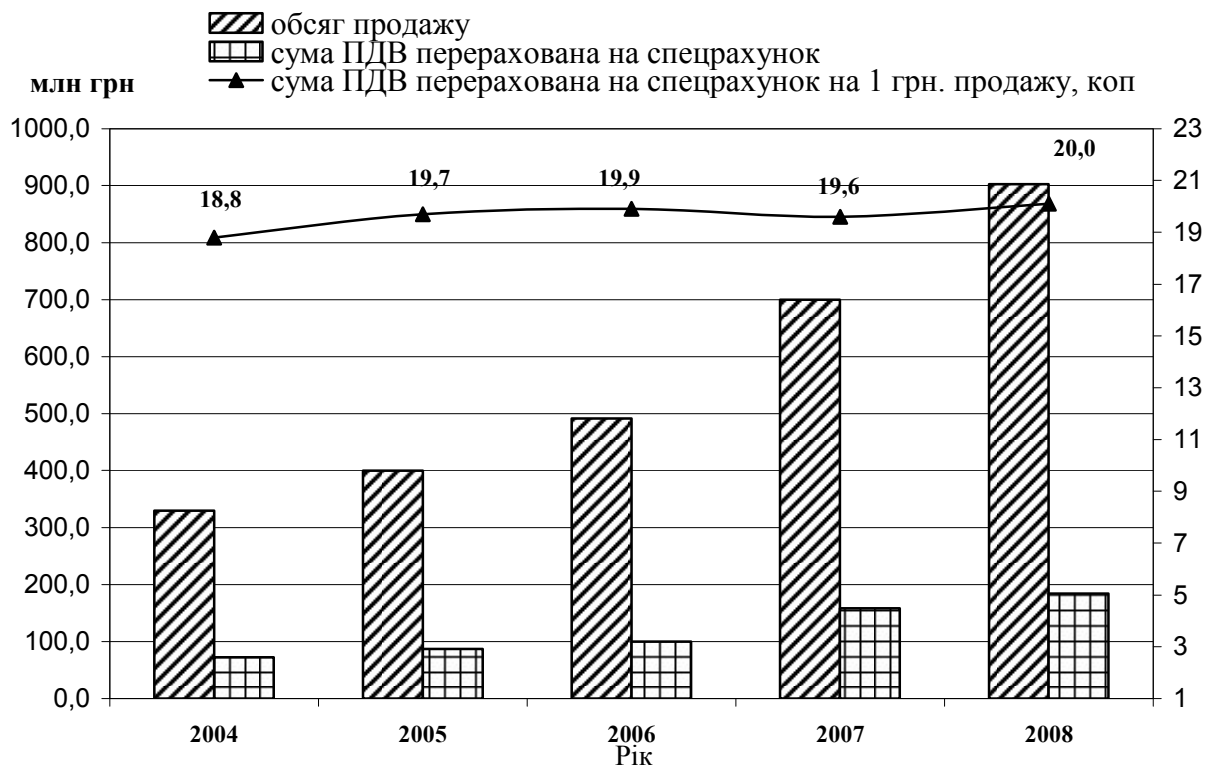
Для більш детального розгляду даного питання зупинимося на аналізі функціонування спеціальних режимів оподаткування ПДВ на прикладі сільськогосподарських підприємств Черкаської області.

Дані додатку Л, табл. Л. 1, свідчать, що сільськогосподарськими підприємствами Черкаської області протягом досліджуваного періоду при здійсненні реалізації продукції було нараховано ПДВ в сумі 596,2 млн грн, натомість фактичне перерахування податку на спецрахунок склало 100,8 % від нарахованого.

Дані рис. 2.21 свідчать, що сільськогосподарськими підприємствами Черкаської області за досліджуваний період було фактично перераховано ПДВ на спецрахунок в сумі, що становить 615,3 млн грн.

Отже, сільськогосподарськими товаровиробниками Черкаської області фактично було використано суми ПДВ для придбання матеріально-технічних ресурсів, що становлять від 18,8 до 20,0 коп. на 1 грн вартості поставленої ними сільськогосподарської продукції.

Як видно з даних додатку Л, табл. Л. 1, спеціальний режим, що регулювався Постановою № 271, мав досить суттєвий вплив на господарську діяльність аграрних підприємств, свідченням чого є збільшення обсягів продажів у 2008 р., порівняно з 2004 р., майже в 3 рази.



*з 2009 р. даний режим реформовано.

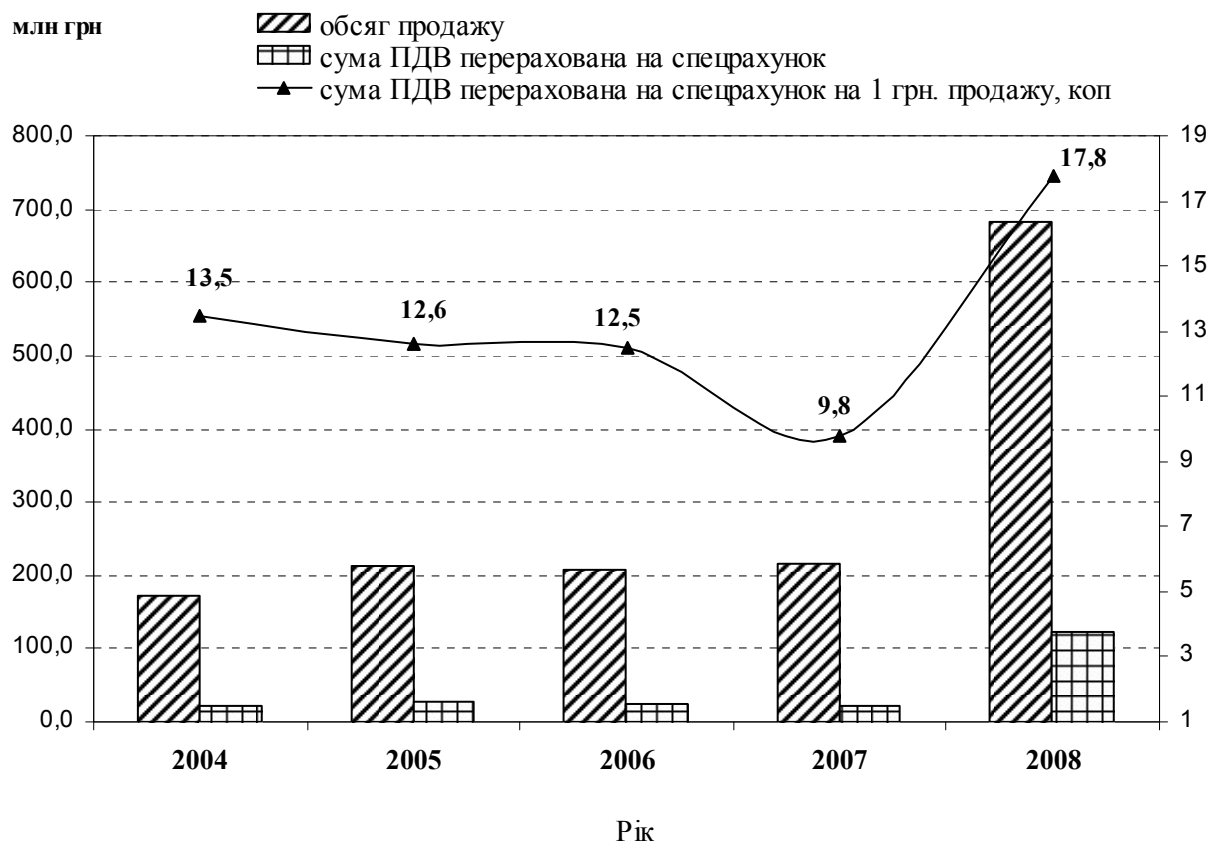
Рис. 2.21. Підтримка розвитку матеріально-технічної бази агропромислового виробництва за рахунок коштів ПДВ* [За даними ГУДКУ в Черкаській області].

Дослідження практики функціонування спецрежиму оподаткування ПДВ, направлено на підтримку тваринництва показало, що фактичне перерахування коштів ПДВ на спецрахунки в середньому за досліджуваний період склало 100,3 %. Рівень перерахування коштів ПДВ на спецрахунки виробниками сільгосппродукції у 2008 р. зріс, порівнюючи з 2004 р. на 8,1 %. (Додаток Л, табл. Л. 1).

Сільськогосподарські підприємства Черкаської області фактично перерахували для підтримки тваринництва суми ПДВ у розмірі від 9,8 до 17,8 коп. з 1 грн вартості реалізованої продукції (рис. 2.22).

Таким чином, проведений аналіз показав, що режим акумуляції сум ПДВ є досить дієвим та ефективним способом фінансової підтримки розвитку сільськогосподарського виробництва, за допомогою якого товаровиробники мали змогу акумулювати у своєму розпорядженні додаткові фінансові ресурси, що в середньому складали 19,5 коп. на 1 грн

вартості поставок (у тому числі зі спрямуванням сум для підтримки тваринництва – 13,2 коп.).



*у 2009 році даний режим реформовано

Рис. 2.22. Підтримка розвитку тваринництва за рахунок коштів ПДВ*
[За даними ГУДКУ в Черкаській області].

Проте, поряд з очевидними перевагами застосування режиму акумуляції сум ПДВ у розпорядженні сільгосптоваровиробників, слід виділити й низку невирішених питань у механізмі його функціонування.

До їх числа, зокрема, слід віднести:

- забезпечення рівномірності сум підтримки (акумуляованого ПДВ);
- усунення стримуючого впливу на інвестиційну діяльність сільськогосподарських підприємств.

Пропозиції щодо врегулювання зазначених питань будуть наведені у наступних частинах даного дослідження.

2.4. Ефективність дотування виробників молока та м'яса переробними підприємствами за рахунок коштів ПДВ

Повноцінне функціонування сільськогосподарських підприємств потребує державної підтримки, невід'ємною складовою якої ось вже друге десятиріччя є механізм виплати дотацій сільськогосподарським товаровиробникам за рахунок податкових зобов'язань з податку на додану вартість м'ясо- та молокопереробних підприємств.

Такий механізм є формою позабюджетного фінансування збиткових виробництв (якими є виробництво молока та м'яса в Україні) з метою відшкодування їх витрат, які не можуть компенсуватися за рахунок виручки від реалізації. Адже дотації можуть надаватися як напряму з бюджету, так і опосередковано, за рахунок залишених на підприємствах податків, тобто податкових зобов'язань, від яких держава відмовилась на користь господарюючих суб'єктів з метою стимулювання їх розвитку.

Режим виплати дотацій функціонував відповідно до норм пункту 11.21 ст. 11 Закону «Про податок на додану вартість» [176], яким передбачалося виплату переробними підприємствами дотацій сільськогосподарським товаровиробникам за поставлене ними молоко та м'ясо в живій вазі.

Тому важливим постає питання наукової оцінки механізму нарахування та виплати дотацій переробними підприємствами сільськогосподарським товаровиробникам за поставлені їм на переробку молоко та м'ясо в живій вазі, виявленні притаманних йому недоліків та, на цій основі, розробка науково-обґрунтованих рекомендацій щодо його вдосконалення з метою недопущення неефективного викривання державних фінансових ресурсів.

Для того, щоб визначити суми дотацій, які належать конкретному виробнику сільськогосподарської продукції, до початку наступного періоду переробне підприємство щомісяця складало та погоджувало з відповідним управлінням АПК попередній розрахунок надходження та використання ПДВ, нарахованого на вартість готової продукції, виготовленої з поставлених сільськогосподарськими товаровиробниками молока та м'яса в живій вазі, за

формою згідно з додатком 1 до Постанови № 152 [184].

У цьому розрахунку зазначались суми ПДВ, які надійдуть на переробне підприємство (тобто прогнозована сума ПДВ) у складі виручки від реалізації готової продукції, а також розмір дотацій товаровиробникам за продане молоко та м'ясо живою вагою на гривню вартості цієї продукції.

З цього приводу варто підкреслити, що для нарахування дотацій попередній розрахунок, з позиції практики, не має суттєвого значення.

Адже спрогнозувати розмір дотацій можливо лише після здійснення реалізації відповідної продукції, оскільки він залежить від низки факторів:

- асортименту та товарної номенклатури продукції, яка випускається переробним підприємством,
- обсягів придбання виробничих факторів,
- наявності ринків збуту готової продукції переробного підприємства,
- цінової політики, що провадиться підприємством,
- можливості реалізації переробним підприємством виготовленої продукції по запланованих цінах.

З огляду на це, наперед точно визначити розмір дотацій доволі складно, а відповідно, застосування попереднього розрахунку є невиправданим.

Враховуючи авансовий платіж, перерахування дотації повинно здійснюватися переробним підприємством не менш як два рази на місяць.

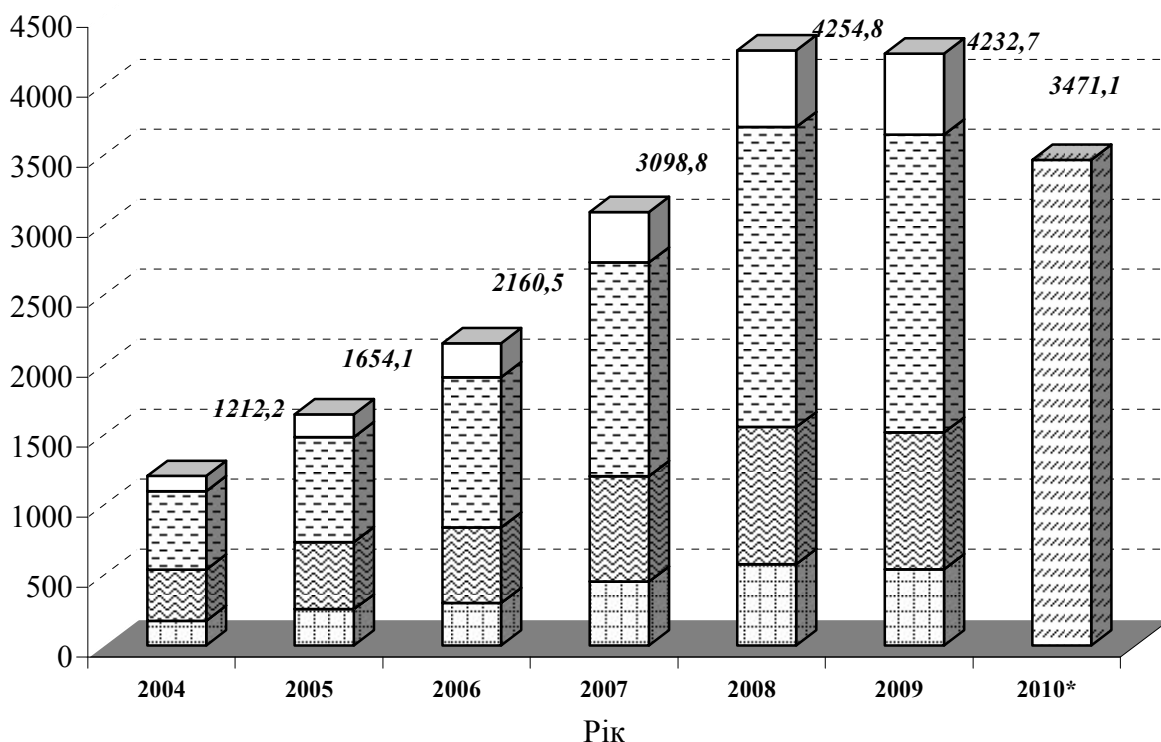
Пунктом 8 Порядку № 291 [180] передбачалося, що суми дотацій за поставлені переробним підприємствам молоко та м'ясо в живій вазі сільськогосподарські товаровиробники повинні використовувати виключно для розвитку тваринництва – насамперед для забезпечення тваринництва кормами, відтворення поголів'я, придбання племінних ресурсів та здійснення ветеринарних заходів.

Починаючи з 2010 р. суми отриманих дотацій спрямовуються товаровиробниками на поповнення власних обігових коштів (рис. 2.23).

Як видно з даних додатку Л, табл. Л 3, структура напрямків використання сум дотацій переробних підприємств сільськогосподарськими

підприємствами по Черкаській області є схожою до тієї, що склалася в Христинівському районі даної області. Дотаційні суми в переважній більшості спрямовувались на придбання матеріально-технічних ресурсів, на забезпечення тварин кормами, на ветеринарні заходи та селекційну справу.

Селекційна справа
 Ветеринарні заходи
 Придбання МТР
 Корми для тваринництва



* Суми дотацій спрямовуються на поповнення обігових коштів товаровиробників.

Рис. 2.23. Напрями, обсяги (тис. грн) та структура (%) використання сум дотацій сільгосп підприємствами [Складено за даними РВДКУ та Управління сільського господарства у Христинівському районі Черкаської області].

Відповідно до результатів окремого обліку переробні підприємства визначали суми податкових зобов'язань та податкового кредиту з ПДВ, які виникають у зв'язку з переробкою та реалізацією поставленої сільгосп-товаровиробниками продукції і формували окрему податкову декларацію, яка разом з декларацією по іншій діяльності подавалась до органу ДПС за місцем реєстрації переробного підприємства як платника ПДВ.

Схема руху фінансових потоків та документообороту при здійсненні дотування виробників молока та м'яса переробними підприємствами за

рахунок коштів ПДВ наведена в додатку Л, рис. Л.1.

Зважаючи на значимість для розвитку сільськогосподарського виробництва, механізм дотування сільськогосподарських товаровиробників за поставлені ними молоко та м'ясо в живій вазі переробним підприємствам за рахунок коштів ПДВ потребує ґрунтовного наукового аналізу та оцінки ефективності застосування. Крім того, актуальним є розгляд особливостей його функціонування по окремих видах продукції (м'ясу та молоку), а також розробка пропозицій щодо подальшого вдосконалення такої форми підтримки сільськогосподарських товаровиробників. Господарськими об'єктами дослідження виступатимуть сільськогосподарські товаровиробники та переробні підприємства Черкаської області.

Розглядаючи практику виплати дотацій на молоко, в першу чергу доцільно зазначити, що обсяги його поставок на переробні підприємства Черкаської області в аналізованому періоді постійно зростають. Так, за період з 2004 по 2010 рр. обсяги молока, поставленого виробниками сільськогосподарської продукції у натуральному виразі на переробку зросли в 1,4 рази, а у вартісному – в 3,4 рази. При цьому, зросла і ціна закупки молочної сировини за цей же період – в 2,1 рази.

Як наслідок, спостерігається зростання обсягів нарахованих дотацій більш як у 2,5 рази. При цьому, в розрізі окремих категорій постачальників молочної сировини суттєвих розбіжностей у розмірах виплати дотацій у досліджуваному періоді не спостерігається.

Частка сільськогосподарських підприємств у загальних поставках молока на промислову переробку за досліджуваний період знаходилася в межах 30-40 %. Водночас, частка цієї категорії постачальників у вартості нарахованих дотацій на молоко коливалась у межах 37–46 %.

Дані рисунку 2.24 свідчать про те, що частка сільськогосподарських підприємств у загальних поставках молока у період з 2004 по 2009 рр. знаходилася, як зазначалось, в межах 30–40%, з мінімальним значенням у 2009 р. та максимальним у 2006 р.

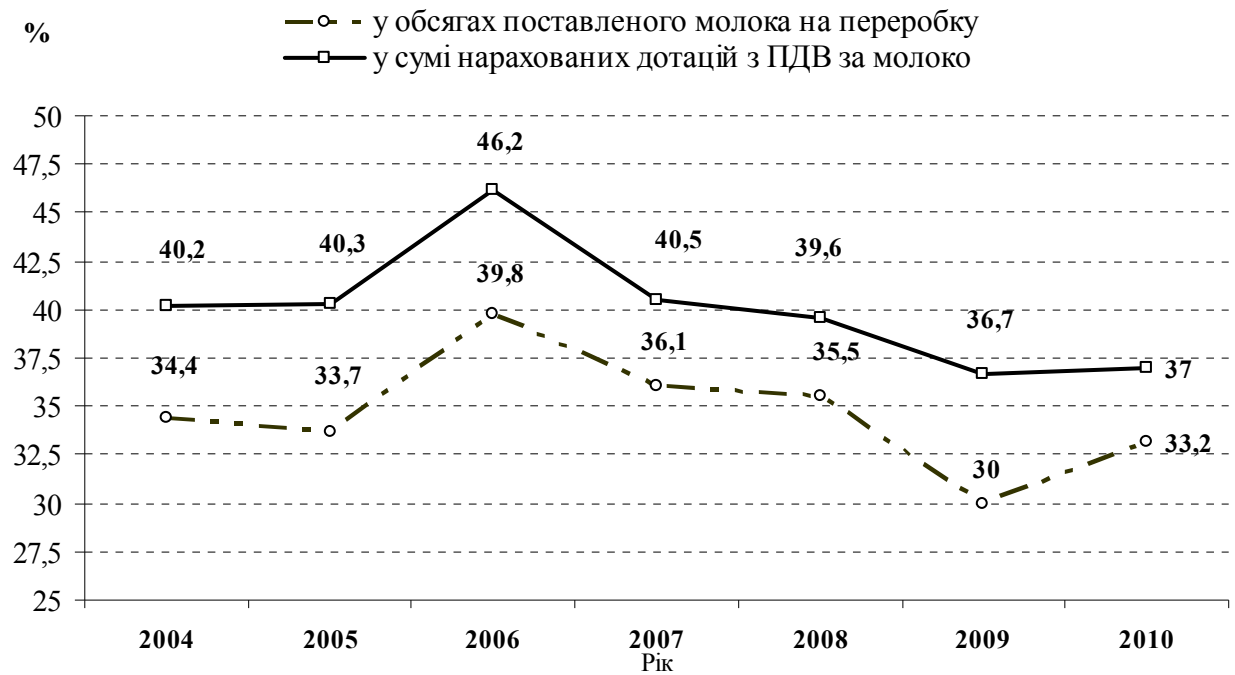


Рис. 2.24. Частка сільськогосподарських підприємств у обсягах поставок молока на переробку та дотаціях за рахунок ПДВ по Черкаській області [За даними ГУДКУ в Черкаській області та Державного комітету статистики України].

Водночас, за цей же період частка сільськогосподарських підприємств у сумі нарахованих дотацій на молоко знизилась із 46,2 % до 36,7 %. У 2006 р. аналізований показник мав максимальне значення, внаслідок чого частка сільськогосподарських підприємств у загальних обсягах поставок молока (у натуральному виразі) на промислову переробку у 2006 р. склала 39,8 %, а частка у обсягах наданих дотацій – 46,2 %, тобто на 6,4 в.п. більше.

Тобто, в середньому за досліджуваний період частка сільгосп-підприємств становить близько 35 % (1/3) у загальних обсягах поставок молока (у натуральному обчисленні) на промислову переробку.

В цьому контексті слід зазначити, що частка сільгосппідприємств у загальних обсягах нарахованих дотацій в середньому за сім років складає близько 40 % (2/5), що на 5-6 в.п. вище їх частки в натуральних поставках.

Така ситуація пояснюється тим, що при виплаті дотацій селянським господарствам має місце певне «маніпулювання» з боку переробних підприємств, внаслідок чого розмір дотацій для даної категорії постачальників є нижчим, ніж для сільськогосподарських підприємств.

Частково це обумовлено і вищим рівнем закупівельної ціни молока у сільськогосподарських підприємств, ніж у господарств населення, адже внаслідок застосування нульової ставки при оподаткуванні поставок молока переробні підприємства отримували молочну сировину без ПДВ, незалежно від джерела поставок.

Дослідженням встановлено, що з 2004 по 2006 рік рівень закупівельних цін для сільськогосподарських підприємств перевищував відповідний показник для селянських господарств в середньому на 30 %, а у 2007–2010 рр. таке перевищення сягало близько 20 %.

З 2009 року операції з поставок молока та м'яса в живій вазі на переробні підприємства обкладаються ПДВ за загальною ставкою. Внаслідок цього диференціація закупівельних цін на молочну сировину зростає (від підприємств молоко придбається з ПДВ, від населення – без ПДВ).

Слід враховувати, що для переробних підприємств вигіднішим є придбання сировини у підприємств, оскільки у цьому випадку вони матимуть право на податковий кредит і зменшуватимуть суми власних податкових зобов'язань з ПДВ.

Як видно з рис. 2.25, за аналізований період частка селянських господарств у вартості поставок молока на промислову переробку має тенденцію до зростання.

Так, у 2009 р. по Черкаській області цей показник становив майже дві третини у загальній вартості поставок молока на переробні підприємства.

Слід зазначити, що в цілому по Черкаській області розмір дотацій на гривню вартості поставленого молока для всіх категорій постачальників за аналізований період коливався в межах 14–24 коп/грн, причому максимальне його значення спостерігалось у 2004 році – 24,0 коп/грн, тоді як у 2005–2008 рр. мало місце зниження цього показника (2008 р. він становив 20,3 коп/грн) (Додаток Л, табл. Л 4). У 2009–2010 рр. спостерігається суттєве зменшення розміру дотацій відповідно до 15,1 та 14,1 коп/грн, що пов'язано з відміною нульової ставки за операціями поставки молока та м'яса на переробні заводи.

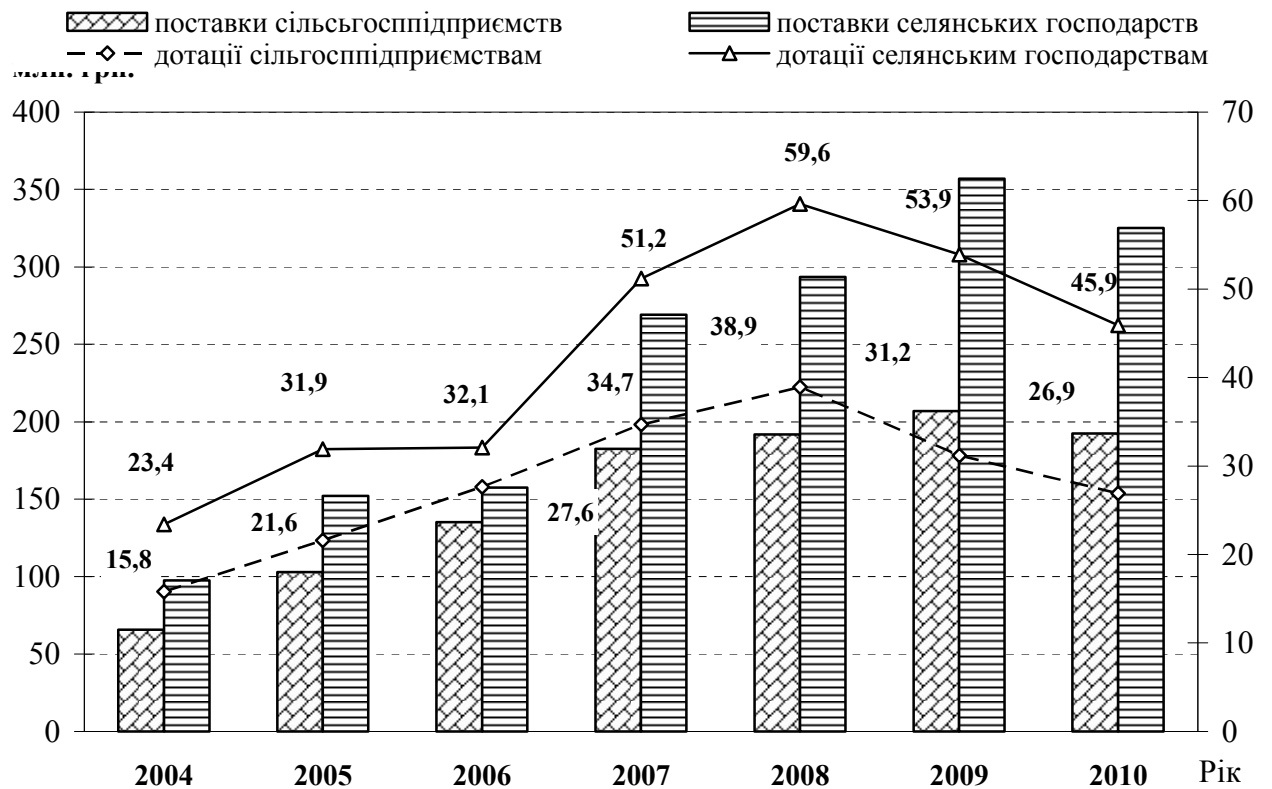


Рис. 2.25. Поставки молока на переробку та обсяги нарахованих дотацій за рахунок ПДВ в розрізі категорій постачальників по Черкаській області [За даними ГУДКУ в Черкаській області, Державного комітету статистики України].

Одним із важливих аспектів оцінки ефективності механізму дотування сільськогосподарських товаровиробників є аналіз практики виплати дотацій переробними підприємствами селянським господарствам.

У Порядку № 152 [184] (як і в його попередниках – Порядку № 291 [180], Порядку № 805 [181] та Порядку № 145 [182]) зазначалося, що оплата вартості поставленої населенням сировини (молока й м'яса живою вагою) на переробку та виплата дотацій проводиться безпосередньо з каси переробного підприємства готівкою або згідно з договорами-дорученнями. Проте, переважна більшість селян-виробників молока та м'яса часто навіть не знають про існування державної підтримки розвитку сільськогосподарського виробництва через механізм виплати дотацій за рахунок коштів ПДВ.

Така ситуація, пояснюється наступними причинами:

- по-перше, нині майже кожен молокозавод має впливового власника, який зацікавлений в першу чергу в отриманні максимального прибутку, а не розвитку сировинної бази;

- по-друге, державні контролюючі органи зацікавлені в стягненні податків до бюджету з платників (зокрема, переробних підприємств), проте не цікавляться тим, щоб ретельно простежити шлях проходження податкових зобов'язань переробних підприємств, що не сплачуються до бюджету, а направляються на підтримку товаровиробників.

Внаслідок цього, на практиці суми недоплат дотацій переробними підприємствами селянам за здане молоко можуть сягати чималих розмірів. Адже співробітництво сторін (переробників та селян) здійснюється не на основі угод, а згідно усної домовленості, відповідно до якої виробники продукції не наділені, по суті, взагалі ніякими правами.

Ситуація з нарахуванням дотацій на поставки м'яса дещо відрізняється від ситуації з поставками молока (рис. 2.26).



Рис. 2.26. Частка сільгоспідприємств у обсягах поставок м'яса живою вагою на переробку та дотаціях за рахунок ПДВ по Черкаській області [За даними ДПА та ГУДКУ в Черкаській області].

Зокрема, частка сільськогосподарських підприємств у загальних обсягах поставок м'яса на переробні підприємства в аналізованому періоді знаходилася в межах 55–63 %, залишаючись у 2004–2010 рр. практично без суттєвих змін. Відповідно частка сільськогосподарських підприємств у

загальних обсягах поставок м'яса на переробні підприємства перевищує частку селянських господарств у 1,5 рази.

Частка сільськогосподарських підприємств у загальних обсягах дотацій, нарахованих на поставки м'яса, практично не відрізняється від їх частки у загальних обсягах поставок м'яса на переробні підприємства, коливаючись протягом досліджуваного періоду у межах 56–61 %. Тобто, характерними особливостями поставок м'яса на промислову переробку є відповідність між частками окремих категорій постачальників у обсягах поставок та нарахованих дотацій на м'ясо (рис. 2.27).



Рис. 2.27. Поставки м'яса на переробку та обсяги дотацій за рахунок ПДВ, нарахованих м'ясопереробними підприємствами Черкаської області, млн грн [За даними ДПА та ГУДКУ в Черкаській області].

Динаміка наведених на рис. 2.27 показників чітко відображає синхронність зміни їх значень, на відміну від ситуації, що склалася при поставках молока та їх дотуванні за рахунок коштів ПДВ.

Характеризуючи розміри нараховуваних переробними підприємствами дотацій, варто відмітити, що величина дотацій на поставлене м'ясо в середньому є дещо нижчою від розміру дотацій на поставлене молоко і у

2004-2008 р. коливається в межах 17,5–18,3 коп/грн. У 2009–2010 рр. суми дотацій значно зменшилися та становили 10,7 та 9,9 коп/грн. (рис. 2.28).

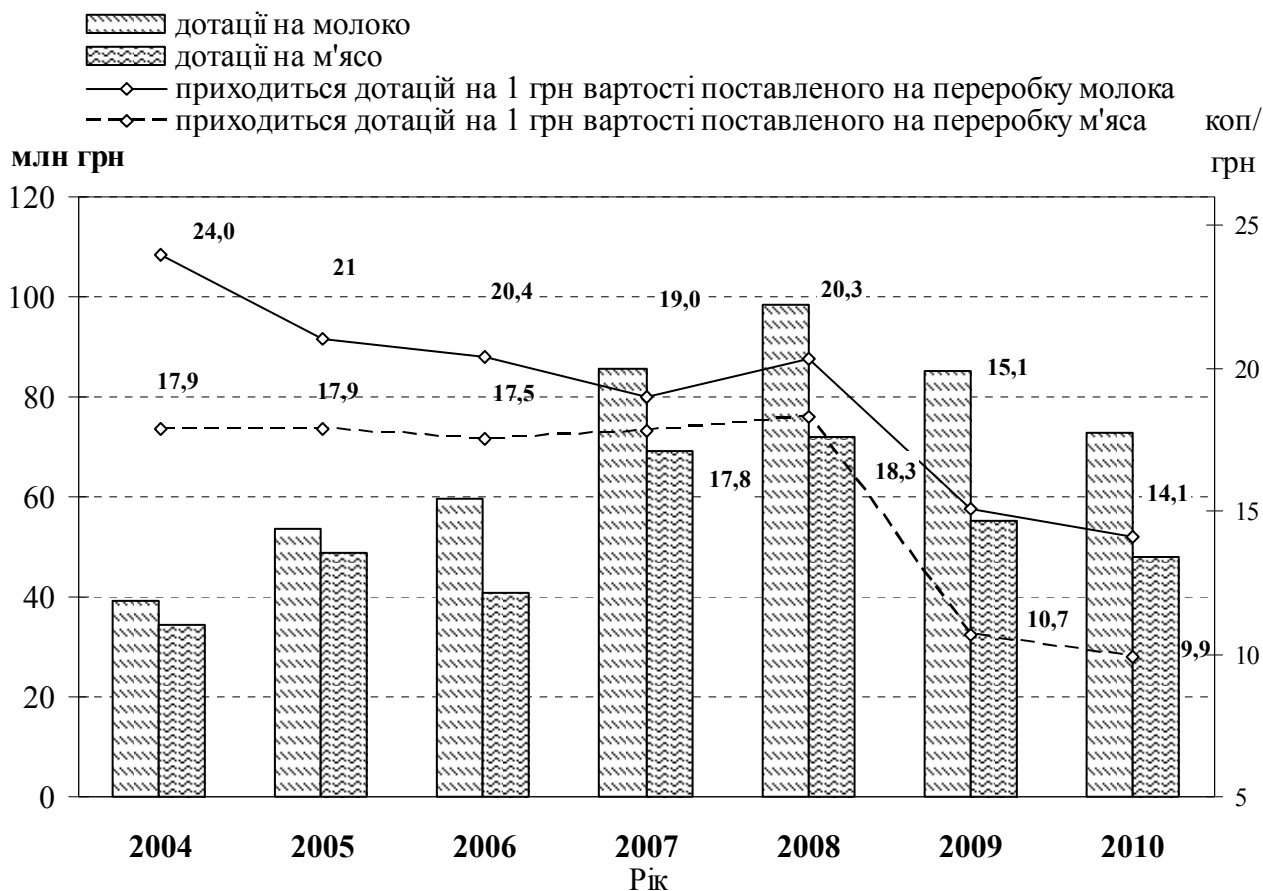


Рис. 2.28. Дотації на молоко та м'ясо живою вагою за рахунок податкових зобов'язань з ПДВ переробних підприємств [За даними ГУДКУ в Черкаській області].

Дотації на молоко зростали швидшими темпами, ніж дотації на м'ясо (загалом з 2004 р. обсяги дотації на молоко зросли у 2,5 рази, тоді як на м'ясо – лише у 2,1 рази). У 2008 р., за рахунок зростання обсягів поставок молока у вартісному вимірі на 67 %, різниця між аналізованими показниками становила 1,2 рази – і це при тому, що вартість поставок м'яса на переробку зросла лише на 51 %, (Додаток Л, табл. Л 5).

За результатами проведеного дослідження можна виділити недоліки, що властиві режиму виплати дотацій переробними підприємствами за рахунок коштів ПДВ, які в узагальненому вигляді можна звести до наступного:

1) величина дотацій виробникам молока та м'яса значною мірою залежить від господарської діяльності конкретного переробного

підприємства і може суттєво диференціюватись не лише по окремо взятих переробних підприємствах, а й по окремих категоріях постачальників. Зокрема, оновлення переробним підприємством основних фондів та здійснення ним експортних операцій призводить до зменшення розміру дотацій виробникам;

2) на розміри дотацій впливають особливості технологічного процесу переробного підприємства, асортимент його продукції (ступінь обробки сировини), структура собівартості продукції, зокрема розмір частки статей витрат, що зумовлюють виникнення вхідного ПДВ;

3) при виплаті дотацій селянським господарствам має місце певне зловживання їх розмірами, особливо при закупівлі сировини через агентів (заготівельників). Поки що ринок переробки м'яса і, особливо, молока характеризується не настільки розвиненою конкуренцією, щоб переробні підприємства намагалися за допомогою більшого розміру дотацій схилити до себе постачальника;

4) використання фінансових ресурсів держави фактично здійснюється без чіткої належної програми. В цьому контексті слід наголосити на соціальному характері виплати дотацій селянським господарствам, а не лише на їх економічному призначенні. Адже кошти спрямовуються без чітко окресленої мети та призначення і вирішити проблему насичення ринку продукцією з допомогою цього виду дотацій не вдасться. Переробним підприємствам, які виступають податковими агентами, надано право практично самостійно визначати розмір дотацій і при цьому оцінка ефективності такої підтримки не здійснюється. Відсутня навіть належна звітність і контроль за сумами, що направляються переробними підприємствами виробникам молока і м'яса;

5) дія даного механізму направлена на підтримку двох різних категорій товаровиробників, засади функціонування яких принципово відрізняються, внаслідок чого об'єднання їх підтримки в одному механізмі є недоцільним. Це пояснюється наступними особливостями:

- по-перше, майже всі переробні підприємства є приватними і часто не розташовані на території району, де закупають сировину (молоко/м'ясо), внаслідок чого не зацікавлені в розвитку сільської території та власної сировинної бази на ній;

- по-друге, договори між переробними заводами та населенням не укладаються, тобто співпраця між двома сторонами відбувається не на юридичній основі (фактично такі відносини перебувають поза правовим полем, що зумовлює певні зловживання з боку переробних заводів);

- по-третє, така категорія постачальників, як господарства населення не має статусу юридичної особи, відповідно, не є платниками ПДВ, а отже з самого початку поставлена в нерівні умови із сільськогосподарськими підприємствами (зазначені розбіжності не враховуються);

б) сучасна практика дотування виробництва молока і м'яса через фінансових агентів – переробні заводи – певною мірою зумовлює економічні викривлення. Сільгосптоваровиробники претендують на частину ПДВ з вартості, що фактично не створена в галузі сільського господарства;

7) існуючий механізм підтримки надає більше переваг сільськогосподарським підприємствам, ніж селянським господарствам.

Непоодинокими є випадки, коли сільськогосподарські підприємства поставляють молоко і м'ясо на переробні підприємства як власновироблену продукцію, проте насправді попередньо придбають її у населення, виступаючи лише посередниками. При цьому придбання молока і м'яса у селянських господарств (для подальшого його перепродажу як власно виробленого) здійснюється за суттєво нижчими цінами і без виплати дотацій, які сільгоспідприємства одержують потім від переробних підприємств. Крім того, в цьому випадку у розпорядженні сільськогосподарських підприємств також залишаються суми ПДВ, нараховані в режимі акумуляції відповідно до норм статті 8¹ Закону України «Про податок на додану вартість».

Враховуючи це, є всі підстави стверджувати, що сільськогосподарські підприємства та селянські господарства, виробляючи продукцію (зокрема,

молоко) однакової якості одержують різні суми підтримки та знаходяться в нерівних умовах господарювання. На практиці спостерігається дискримінація у виплатах дотацій селянським господарствам, а, по суті, основні постачальники молочної сировини навіть не поінформовані про наявність належних їм сум дотацій за вироблену і здану на переробку сировину;

8) за умов функціонування такого механізму підтримки значні переваги мають переробні підприємства, адже до 2009 року, отримуючи сировину (молоко та м'ясо в живій вазі), вони не сплачували вхідного ПДВ, відповідно не відволікали додаткові фінансові ресурси, як це робили інші суб'єкти господарювання, придбаваючи виробничі ресурси. Крім того, суми ПДВ, що мали сплачувати переробні підприємства своїм постачальникам у ціні придбаної сировини, перераховувалися ними вже як частина дотації.

Таким чином, намагаючись підтримати виробників молока і м'яса держава створила пільгові умови для переробних підприємств, які внаслідок функціонування механізму виплати дотацій отримали значні переваги:

- можливість не сплачувати податок на додану вартість при закупівлі сировини (не відволікаючи фінансові ресурси);

- певний час використовувати в обороті суми ПДВ, що отримані у складі виручки і підлягають послідуєчому перерахуванню товаро-виробникам у формі дотацій;

- маніпулювати розмірами дотацій (особливо при закупівлях сировини у населення) за відсутності належного контролю з боку податкових органів;

- підвищувати привабливість для виробників сільськогосподарської продукції (як для підприємств, так і для селянських господарств) каналу реалізації виробленої сировини на переробні підприємства, які мають можливість виплачувати дотації за рахунок держави, але від свого імені, часто приховуючи справжні джерела виплат дотацій та включаючи їх до закупівельної ціни сировини.

Узагальнюючи вищевикладене, можна констатувати, що переробні підприємства одержали також значні переваги попри те, що запроваджуючи

дану форму підтримки державою все зазначене не передбачалося.

Таким чином, проведене нами дослідження показало, що підтримка сільськогосподарських товаровиробників (зокрема, виробників молока та м'яса в живій вазі) за допомогою спеціального режиму справляння ПДВ – режиму виплати дотацій переробними підприємствами – не завжди є ефективною та має значну кількість недоліків.

З огляду на вищезазначене, даний режим справляння ПДВ потребує реформування або суттєвого удосконалення з метою забезпечення дотримання свого основного призначення – підтримки розвитку сільськогосподарського виробництва.

Зміни на законодавчому рівні, які вносять відповідні корективи в механізм справляння ПДВ у сфері агропромислового виробництва, вимагають посилення наукових досліджень в даному напрямку та їх наукової оцінки.

Основним документом, який регулював Порядок нарахування та виплати дотацій за молоко та м'ясо в живій вазі, була Постанова Кабінету Міністрів від 12.05.1999 р. № 805 [181] (слід зазначити, що найпершим документом, який регламентував цей порядок була Постанова КМУ № 145 ще від 16.02.1998 року). Проте, з 1 січня 2009 року Порядок № 805 було відмінено і на його заміну було прийнято Постанову Кабінету Міністрів від 02.04.2009 р. № 291 [180], якою було затверджено новий Порядок обліку та використання коштів, спрямованих на виплату дотацій товаровиробникам за поставлені ними переробним підприємствам молоко та м'ясо в живій вазі.

Однак, зміни законодавчого характеру, що супроводжують механізм дотування сільськогосподарських товаровиробників переробними підприємствами на цьому не завершилися: Постановою від 11 лютого 2010 р. було затверджено новий Порядок нарахування, виплат і використання дотацій сільськогосподарським товаровиробникам за поставлені ними переробним підприємствам молоко та м'ясо в живій вазі [184].

Одразу слід підкреслити, що новоприйнятий Порядок № 152 є майже ідентичним своєму попереднику, окрім п. 8, яким дещо змінено спрямування

сум дотацій сільськогосподарськими товаровиробниками: з розвитку тваринництва на поповнення обігових коштів товаровиробників. Тобто фактично, початкова ідея цільового використання дотаційних сум щодо розвитку тваринницької галузі фактично нині нівельована.

Основні відмінності між Постановами КМУ № 145 (від 16.02.1998 р.), № 805 (від 12.05.1999 р.), № 291 (від 02.04.2009 р.) та № 152 (від 11.02.2010 р.) представлено у додатку М.

Детально механізм нарахування і виплати дотацій розглянемо на прикладі двох переробних підприємств Черкаської області, які займаються діяльністю з переробки молока та реалізації молочної продукції.

Молочна сировина надходить на переробні підприємства від різних постачальників, зокрема, сільськогосподарських підприємств, господарств населення, інших категорій постачальників. Структура та обсяг заготівлі молока на досліджуваному переробному підприємстві № 1 (ВАТ «Христинівський молокозавод») за п'ять років наведено на рис. 2.29.

Як свідчать дані цього рисунку, за досліджуваний період спостерігається значне зростання частки заготовленого молока від населення – у 2010 р. на 12,1 в.п. більше у порівнянні із 2007 р. та на 38,4 в.п. у порівнянні із 2004 р. Водночас, значно зменшилась частка заготівлі молока від сільгосп-підприємств – у 2010 р. на 11 в.п. порівняно з 2007 р. та на 34,7 в.п. порівняно з 2004 р.

В цьому контексті варто відзначити, що структура заготівлі молока на досліджуваному переробному підприємстві є подібною до тієї, що сформувалася в цілому по Україні. Так, у 2008 р. в Україні основними постачальниками молочної сировини на переробні підприємства були господарства населення – 64,7 % (майже дві третини) , частка сільськогосподарських підприємств склала лише 25,9 % (практично лише чверть), інших категорій постачальників – 9,4 % (одну десяту) (Додаток Н).

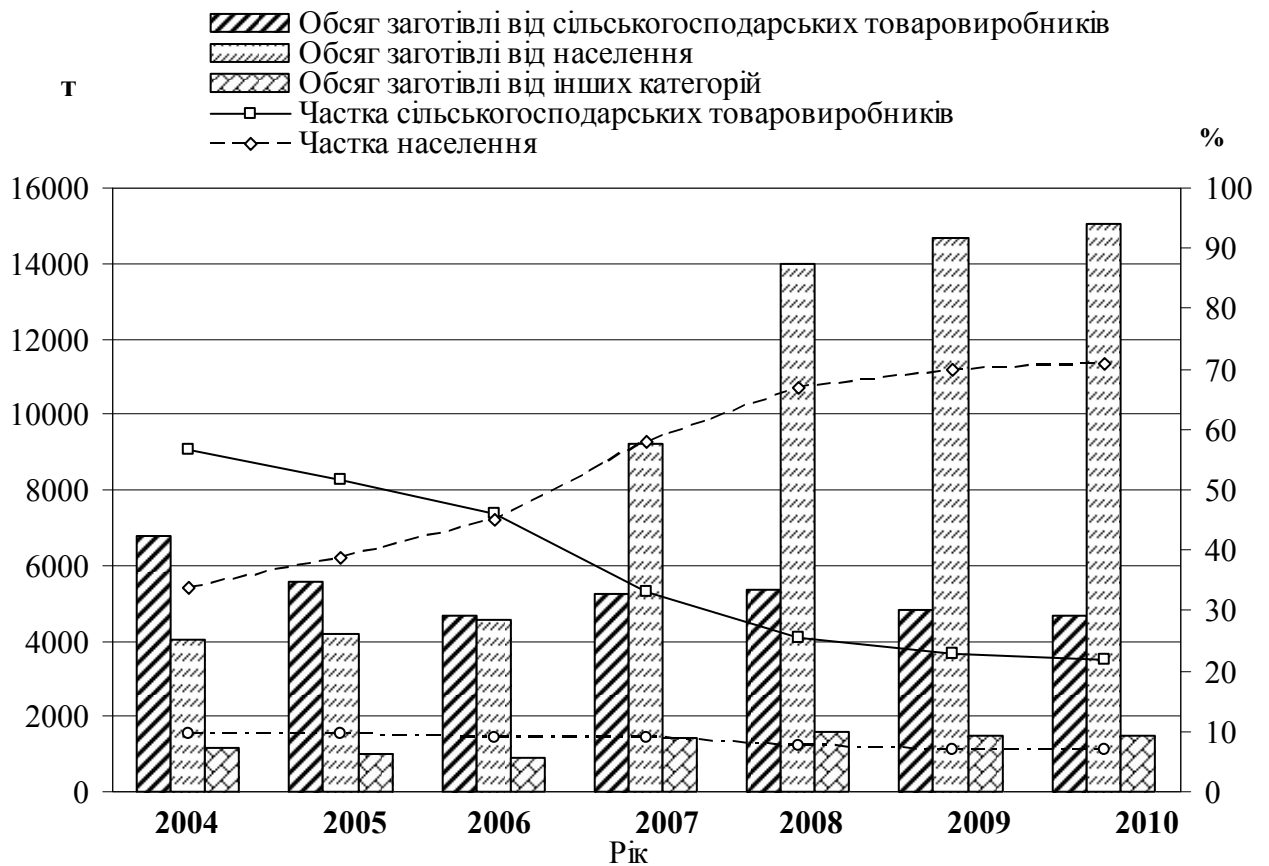


Рис. 2.29. Структура та обсяг заготівлі молока досліджуваним молокопереробним підприємством №1 [За даними молокопереробного підприємства №1 – ВАТ «Христинівський молокозавод»].

Деяка інша ситуація є характерною для переробного підприємства № 2 (ВАТ «Жашківський маслозавод»). Структура поставок у 2010 р. на даному молокопереробному підприємстві представлена таким чином: сільськогосподарські підприємства – 14 %, селянські господарства – 53 %, інші категорії постачальників - 33 %.

Дані рис. 2.30 свідчать, що за аналізований період значно зросла частка заготовленої молочної сировини від населення – у 2010 р. цей показник збільшився порівняно з 2004 р. на 44,2 в.п.

Натомість, значно зменшилась частка заготовленого молока від сільськогосподарських підприємств – у 2010 р. таке зменшення відбулося на 77,2 в.п. порівняно з 2004 р. Крім того, на даному переробному підприємстві у структурі поставок з'явилася (у 2006 р.) та значно зросла частка інших категорій постачальників.

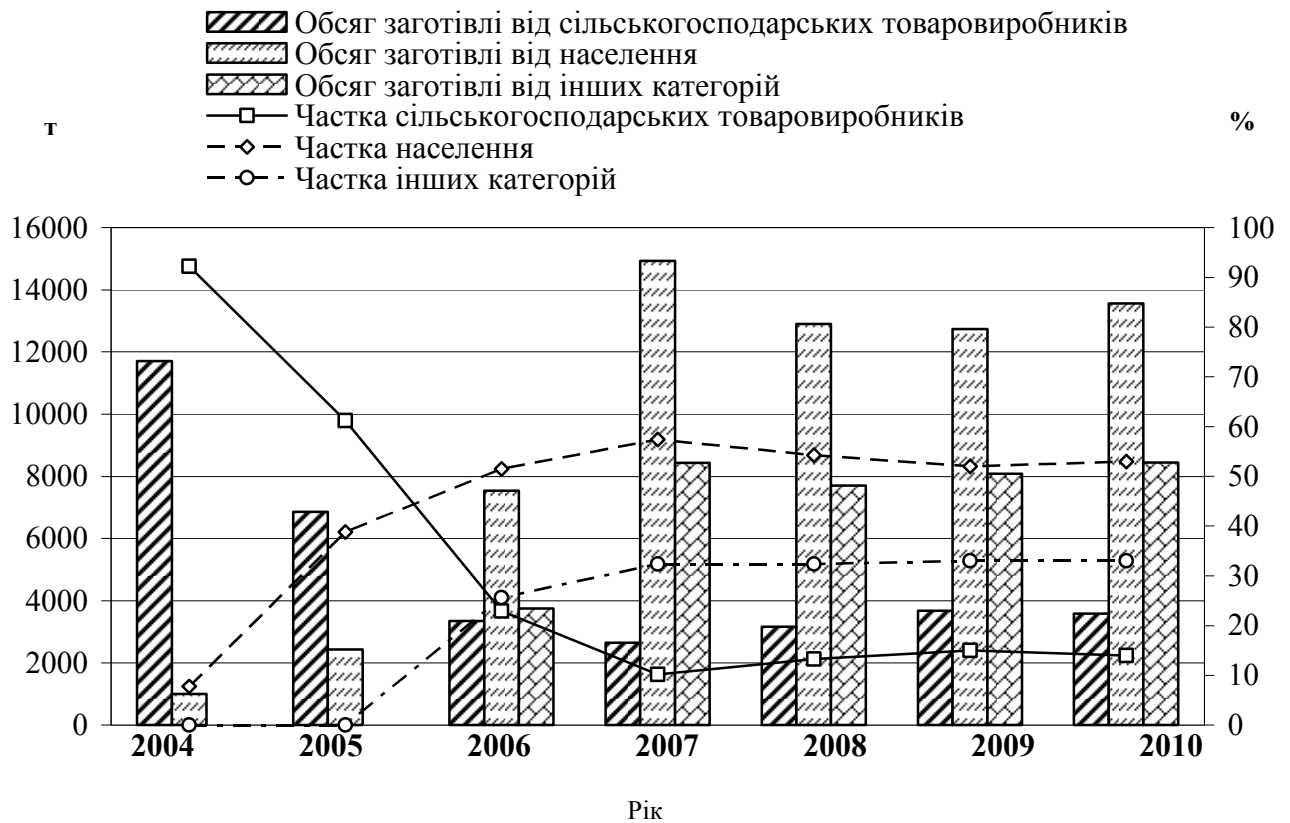


Рис. 2.30. Структура та обсяг заготівлі молока досліджуваним молокопереробним підприємством № 2 (ВАТ «Жашківський маслозавод») [Складено за даними молокопереробного підприємства №2 – ВАТ «Жашківський маслозавод»].

Після аналізу структури поставок молока на промислову переробку доцільно перейти до характеристики розміру дотацій.

Розмір дотацій переробних підприємств за рахунок ПДВ залежить від результатів діяльності переробного підприємства, а саме:

- структури поставок сировини на переробні підприємства, що відповідним чином здійснює вплив на розмір дотацій (сировина від населення надходить на переробні підприємства без ПДВ та не зумовлює виникнення вхідного ПДВ, на сировину від інших постачальників дотації не нараховуються);

- товарної номенклатури переробного підприємства - на розмір дотацій впливає асортимент продукції, що випускається переробним підприємством; кожен вид готової продукції містить різну частку молочної сировини (у продукції з незбираного молока вона вища, у продукції більш глибокої переробки молока – менша); чим більша частка молочної сировини, тим

менший розмір дотацій;

- структури собівартості готової продукції, що склалася на конкретному переробному підприємстві, а саме частки статей витрат, які зумовлюють виникнення вхідного ПДВ та статей, які є складовими доданої для цілей ПДВ вартості;

- обсягу реалізації молочної та м'ясної продукції, виготовленої із закуплених у сільськогосподарських товаровиробників сировини, у звітному періоді – адже закуплена сировина може залишитись у залишках готової продукції чи у незавершеному виробництві і не зумовити отримання доходів;

- розміру податкового кредиту, що виник у переробного підприємства у зв'язку із придбанням товарів (послуг), які включаються до вартості молочної та м'ясної продукції (наприклад, обладнання, інших основних засобів, різних добавок і спецій тощо);

- співвідношення цін закупки сировини та продажу готової продукції – чим воно більше, тим вищий розмір дотацій нараховується товаровиробникам на гривню вартості поставленої сировини.

Аналізуючи останню позицію, варто враховувати, що ціна закупівлі молочної сировини у 2009 р. є нижчою порівняно з попередніми роками (що відповідним чином позначається на доходах товаровиробників), тоді як ціни на готову продукцію, що виробляється молокопереробними підприємствами, за досліджуваній період мають стійку тенденцію до зростання.

Таким чином, загальна сума дотацій, яку переробне підприємство повинно перерахувати сільськогосподарським товаровиробникам, – це, по суті, сума ПДВ, що підлягає сплаті до бюджету за звітний період за реалізовані молочні та м'ясні продукти, вироблені із закуплених у них сирого молока та м'яса в живій вазі. Варто відзначити, що у разі, коли податковий кредит звітного періоду перевищить податкові зобов'язання, дотація в цьому місяці не нараховуватиметься.

З метою більш повного розкриття питання нарахування дотацій розглянемо дані додатку Н, табл. Н. 5 та Н. 6, в яких відображено операції

щодо надходження на досліджувані переробні підприємства молочної сировини і допоміжних матеріалів та реалізації переробними підприємствами виробленої продукції.

Як видно з даних додатку Н, табл. Н 5 та Н. 6 переробні підприємства визначають частку сільськогосподарських товаровиробників у загальному обсязі закупленого молока, на основі чого розраховуються податкове зобов'язання та податковий кредит за спеціальною декларацією, різниця між якими формує загальну суму дотацій, що будуть направлені товаровиробникам за поставлене у звітному періоді молоко.

За результатами розрахунків, що наведені в додатку Н, табл. Н. 5, розмір дотацій досліджуваного переробного підприємства № 1 товаровиробникам за поставлене ними молоко за липень місяць відповідного року на 1 гривню вартості цієї продукції відповідно склав: у 2010 р. – 15,5 коп., 2009 – 19,5; 2008 – 21,6; 2007 – 21,1; 2006 – 20,1; 2005 – 20,9; 2004 – 18,2 коп.

У додатку Н, табл. Н. 6, наведені дані щодо розміру дотацій товаровиробникам за поставленими ними молоко за липень місяць на 1 гривню вартості цієї продукції по досліджуваному підприємству № 2. Аналізований показник по даному молокопереробному підприємству відповідно склав: у 2010 р. – 6,8 коп.; 2009 – 7; 2008 – 10; 2007 – 15; 2006 – 14; 2005 р. – 13; 2004 р. – 16 коп.

Орієнтовна структура собівартості продукції на досліджуваних переробних підприємствах, з групуванням статей витрат на ті, що зумовлюють вхідне ПДВ та ті, що не зумовлюють виникнення вхідного ПДВ, представлена в таблиці 2.9.

До статей витрат, що не зумовлюють вхідного ПДВ, належать: вартість молочної сировини, заробітна плата, нарахування на зарплату, амортизація основних засобів.

Як видно з наведених у табл. 2.9 даних, частка витрат, що зумовлюють виникнення вхідного ПДВ на досліджуваному підприємстві № 1 складала: у 2004 р. – 46,3 %; 2005 – 55,5; 2006 – 57,4; 2007 – 57,6; 2008 – 57,1 % (Додаток

Н, табл. Н. 4). Натомість, витрати, що не зумовлюють вхідного ПДВ за ці ж роки відповідно склали – 53,7; 44,5; 42,6; 42,4 та 42,9 %. Аналізуючи наведені дані, варто відмітити, що їм притаманна певна специфіка – зокрема, вартість молочної сировини у загальній структурі складає у 2008 р лише 1/3.

Таблиця 2.9.

**Структура витрат на виробництво молокопродуктів
на досліджуваних переробних підприємствах***

Статті витрат, що зумовлюють виникнення вхідного ПДВ						Статті витрат, що не зумовлюють виникнення вхідного ПДВ					
Найменування	частка у загальній сумі, %					Найменування	частка у загальній сумі, %				
	2004	2005	2006	2007	2008		2004	2005	2006	2007	2008
Доставка сировини	<u>1,6</u>	<u>1,1</u>	<u>1,4</u>	<u>1,0</u>	<u>1,2</u>	Вартість молочної сировини	<u>46,4</u>	<u>36,1</u>	<u>31,3</u>	<u>34,8</u>	<u>33,9</u>
	2,1	3,0	2,8	2,5	1,4		73,6	73,3	48,2	44,6	43,1
Основні та допоміжні матеріали	<u>26,0</u>	<u>37,0</u>	<u>36,9</u>	<u>42,1</u>	<u>43,8</u>	Зарплата	<u>3,7</u>	<u>4,2</u>	<u>5,9</u>	<u>4,2</u>	<u>4,4</u>
	1,2	1,3	6,6	6,6	13,0		3,9	4,0	3,9	3,2	4,2
Тара, упаковка та енергоносії	<u>4,4</u>	<u>4,0</u>	<u>3,9</u>	<u>2,8</u>	<u>2,8</u>	Нарахування на зарплату	<u>1,4</u>	<u>1,6</u>	<u>2,2</u>	<u>1,6</u>	<u>1,6</u>
	7,7	7,3	8,7	8,8	7,5		1,5	1,5	1,4	1,2	1,5
Інші витрати	<u>9,4</u>	<u>9,7</u>	<u>12,1</u>	<u>8,3</u>	<u>6,7</u>	Амортизація основних засобів	<u>2,2</u>	<u>2,6</u>	<u>3,2</u>	<u>1,8</u>	<u>3,0</u>
	7,3	7,2	10,2	9,8	5,1		2,7	2,4	1,6	1,9	2,9
Вартість молочної сировини**	<u>4,9</u>	<u>3,8</u>	<u>3,1</u>	<u>3,4</u>	<u>2,6</u>						
	–	–	16,6	21,4	21,3						
Разом	<u>46,3</u>	<u>55,5</u>	<u>57,4</u>	<u>57,6</u>	<u>57,1</u>	Разом	<u>53,7</u>	<u>44,5</u>	<u>42,6</u>	<u>42,4</u>	<u>42,9</u>
	18,3	18,8	44,9	49,1	48,3		81,7	81,2	55,1	50,9	51,7

Примітка*. Над ризикою – молокопереробне підприємство №1.

Під ризикою – молокопереробне підприємство №2.

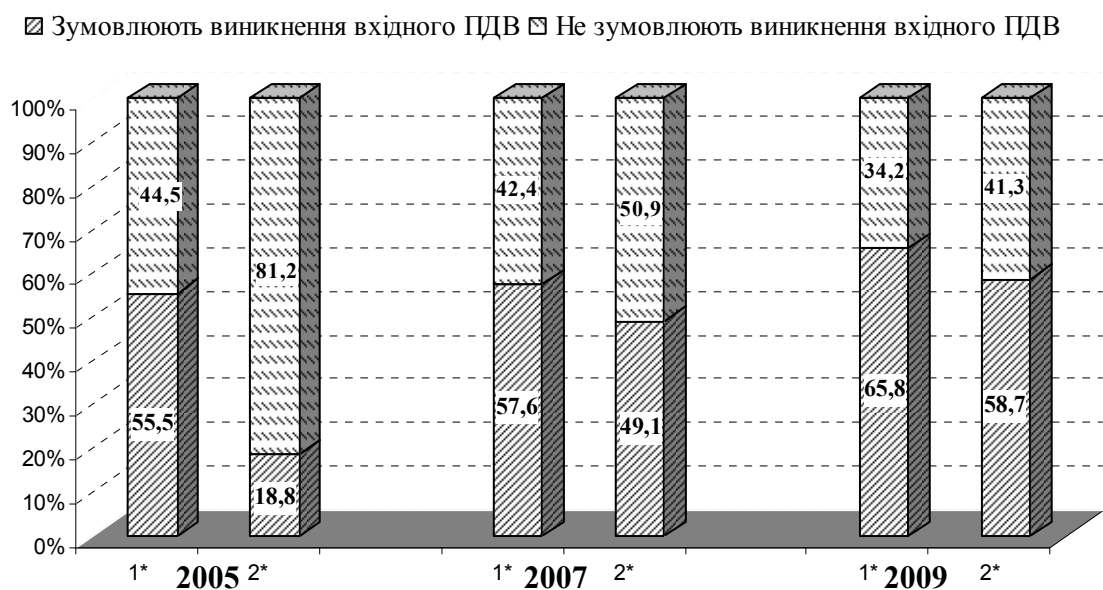
** Сировини, що постачається від інших категорій постачальників (тобто є не дотаційною).

Така ситуація пояснюється особливостями технологічного процесу досліджуваного підприємства – основними молочними продуктами, що виготовляються ним в останні роки є масло та різноманітні спреди. Технологія їх виробництва нині має певні особливості, що характеризується додаванням до їх складу під час процесу виробництва значної частки іншої (немолочної) сировини (пальмової олії, замінників натурального молока).

Дещо інша ситуація характерна для молокопереробного підприємства № 2. Так, частка витрат, що призводять до виникнення вхідного ПДВ становила у 2004 р. – 18,3 %, у 2005 – 18,8, у 2006 – 44,9, у 2007 – 49,1 та у

2008 – 48,3 %. Витрати, що не зумовлюють виникнення вхідного ПДВ за досліджуваний період відповідно сформувались наступним чином – 81,7; 81,2; 55,1; 50,9 та 51,7 %. Аналізована ситуація спричинена особливостями технологічного процесу даного переробного підприємства (№ 2) – досліджуване підприємство займається виробництвом масла, сухого молока, казеїну, що потребує більшої частки молочної сировини для їх виробництва порівняно з переробним підприємством № 1.

У 2009 р. стаття витрат – вартість молочної сировини – внаслідок відміни нульової ставки ПДВ перейшла до іншої групи, та є такою, що призводить до виникнення вхідного ПДВ. Проте, важливим аспектом в даній ситуації постає структура поставок сировини на промислову переробку, адже від ОСГ, як і раніше, сировина надходить без ПДВ (рис. 2.31).



1* –молокопереробне підприємство № 1. 2* –молокопереробне підприємство № 2.

Рис. 2.31. Групування статей витрат відповідно до їх впливу на розмір вхідного ПДВ на досліджуваних молокопереробних підприємствах

Структура витрат на виробництво молокопродуктів на досліджуваних переробних підприємствах в розрізі окремих їх статей за 2009 р. представлена в додатку Н. Як видно з даних додатку Н (табл. Н. 1) у 2009 р. аналізовані частки склали:

– частка витрат, що призводять до збільшення розміру вхідного податку

– 65,8 / 58,7 %;

– частка витрат, що не призводять до збільшення розміру вхідного податку – 34,2 / 41,3 %.

Як видно з даних табл. 2.9, частка витрат, що не зумовлюють виникнення вхідного ПДВ за період 2004–2008 рр. зменшувалась, що відповідним чином позначилось на розмірах дотацій.

На рис. 2.32 наведено дані про розміри сум дотацій, що нараховані сільськогосподарським товаровиробникам досліджуваним переробним підприємством № 1 у 2005 р., 2007 р. та 2009 р. (розмір дотаційних сум за весь досліджуваний період подано в додатку Р).

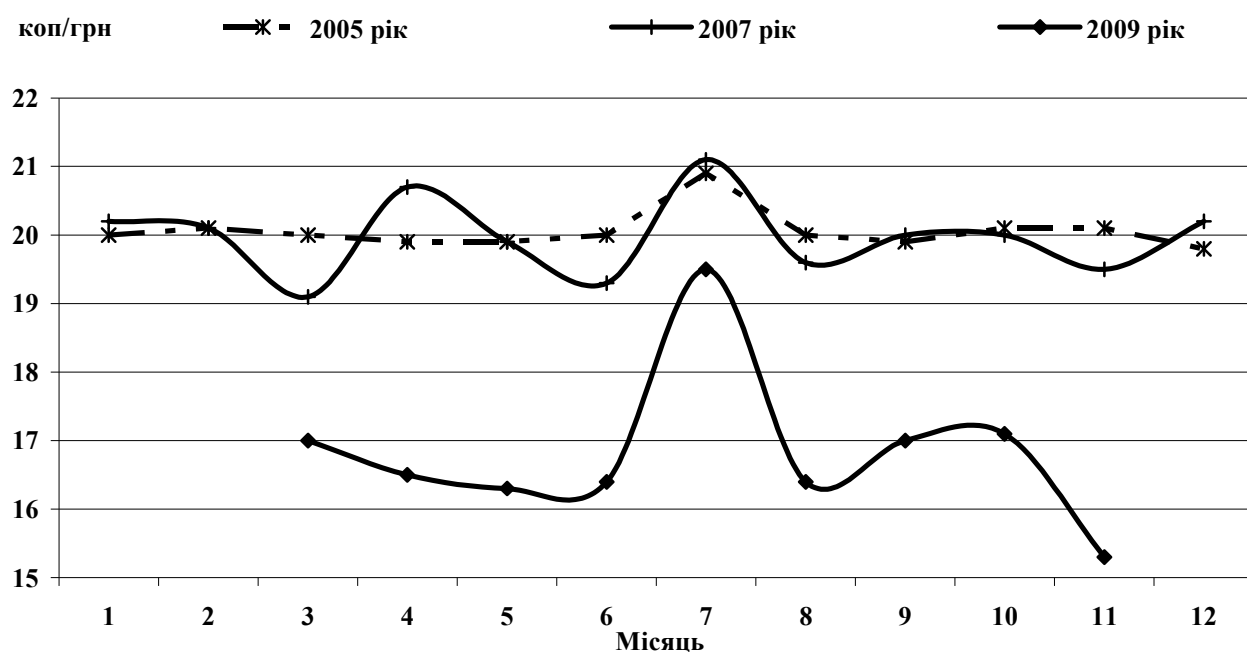


Рис. 2.32. Дотації за рахунок коштів ПДВ, нараховані досліджуваним переробним підприємством № 1 на 1 грн вартості поставленої сировини [Складено за даними переробного підприємства № 1 - ВАТ «Христинівський молокозавод»].

Як свідчать дані рис. 2.32 та додатку Т, рівень дотацій досліджуваного переробного підприємства у 2008 р. склав близько 20,3 коп. на 1 грн вартості поставленої молочної продукції; у 2007 – 20,2; у 2006 – 20,4; у 2005 р. – 20,1; тоді як за підсумками 2004 р. цей показник складав близько 23,6 коп. на 1 грн вартості молока. У 2009–2010 рр. спостерігається суттєве зменшення розміру дотацій, що на нараховані досліджуваним переробним підприємством № 1 – 16,8 коп/грн, у 2010 р. – 15,3 коп/грн.

На рис. 2.33 відображено дані про суми дотацій, нарахованих сільськогосподарським товаровиробникам досліджуваним переробним підприємством № 2 у 2005 р., 2007 р. та 2009 р. (розмір дотаційних сум за весь досліджуваний період подано в додатку Н, табл. Н. 2).

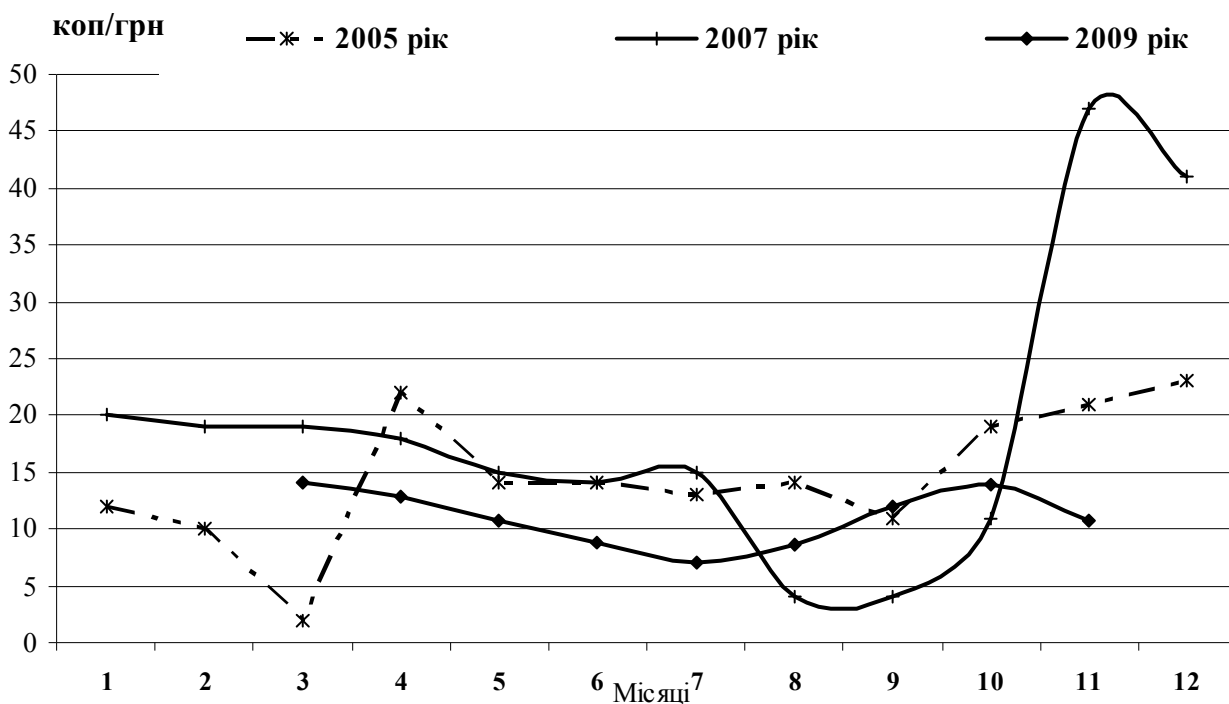


Рис. 2.33. Дотації за рахунок коштів ПДВ, нараховані досліджуваним переробним підприємством № 2 на 1 грн вартості поставленої сировини [Складено з даними переробного підприємства № 2 - ВАТ «Жашківський маслозавод»].

Дані цього рисунку та додатку Т показують, що розмір дотацій молокопереробного підприємства № 2 склав у 2008 р. на рівні 18,1 коп/грн.; у 2007 – 17,9; у 2006 – 17,2; у 2005 – 15,6; у 2004 – 16,7 коп/грн. У 2009 р. розмір дотацій знизився до 11,0 коп/грн, у 2010 – до 10,1 коп/грн.

Проведений аналіз показав, що розмір дотацій переробних підприємств може диференціюватися як в розрізі відповідного періоду року, так і на окремо взятих переробних підприємствах, адже залежить від результатів їх діяльності, структури постачальників (що набуло особливо важливого значення починаючи з 2009 року), інших суб'єктивних факторів.

Внаслідок цього товаровиробники, що поставляють продукцію на різні переробні підприємства, можуть отримувати різні суми дотацій.

Зміна розміру дотацій на 1 грн вартості поставленої сировини відповідає змінам у структурі собівартості на досліджуваних молоко-переробних підприємствах. Оскільки, на даних підприємствах у структурі собівартості статті витрат, що зумовлюють виникнення вхідного ПДВ, за аналізований період мають тенденцію до зростання, це в свою чергу призводить до зменшення розміру дотацій.

За даними рис. 2.32 та 2.33 також не важко помітити ще одну тенденцію – розмір дотацій має чітко виражений сезонний характер. Так, взимку розмір дотацій є вищим, тоді як у літні місяці він дещо зменшується, що зумовлюється обсягами надходження молочної сировини та рівнем цін на молочну продукцію.

Підсумовуючи вищевикладене, слід зазначити, що завдяки функціонуванню механізму виплати дотацій переробними підприємствами вдається покращити фінансове забезпечення сільськогосподарських товаровиробників.

Водночас, варто наголосити і на певних проблемах, що виникли при нарахуванні дотацій переробними підприємствами відповідно до змін у податковому законодавстві.

Так, до внесення змін у механізм виплати дотацій (до 2009 року) різниця у цінах закупівлі молока та м'яса у різних категорій постачальників (сільськогосподарських підприємств та особистих селянських господарств) зумовлювалася лише якістю молока, що поставлялося на промислову переробку (адже застосовувалася нульова ставка з ПДВ).

Дослідженням встановлено, що за аналізований період закупівельна ціна молока у сільськогосподарських підприємств як мінімум на 10 % перевищувала відповідний показник по селянських господарствах.

Так, по досліджуваних переробних підприємствах ціна закупівлі молока у сільськогосподарських підприємств перевищувала відповідний показник для селянських господарств у 2004–2005 рр. на 30 %, а у 2006–2009 рр. в середньому на 17 %. По Україні в середньому таке перевищення сягає близько

20%, по Черкаській області – в середньому 26% (Додаток Н, табл. Н 3).

Починаючи з 2009 року, нульова ставка щодо сільськогосподарської продукції не застосовується (окрім експортних операцій), відповідно ціна закупівлі сільськогосподарської сировини відрізняється, як мінімум, на суму ПДВ (оскільки селянські господарства не є платниками ПДВ, то ціна закупівлі сировини у них, відповідно, буде суттєво нижчою, ніж у сільськогосподарських підприємств).

Враховуючи зміни, що відбулися на законодавчому рівні, тобто відміну нульової ставки ПДВ за операціями з поставки молока та м'яса на переробні підприємства, для переробних підприємств вигіднішим постачальником сировини є сільгосппідприємства, незважаючи на можливість придбання сировини від ОСГ без ПДВ (останні не зареєстровані платниками податку). Це пояснюється наступними причинами: – можливістю отримання для переробки якісно вищої сировини; – повним документальним оформлення операцій, випискою податкових накладних; – можливістю відшкодування сум вхідного податку.

Водночас, незважаючи на вищезазначене, не слід забувати, що ОСГ поки залишаються основними постачальниками сировини на переробні підприємства, що обумовлено перманентним зниженням поголів'я худоби в сільськогосподарських підприємствах.

Оскільки при закупівлі молока та м'яса у сільськогосподарських підприємств у переробного підприємства виникає вхідний ПДВ, то розмір дотацій з 2009 р. закономірно зменшився. Проте, це питання потребує більш детального розгляду.

З одного боку, розмір дотацій після відміни нульової ставки ПДВ за операціями з поставки молока і м'яса в живій вазі переробним підприємствам сільськогосподарськими товаровиробниками мав знизитись – оскільки така стаття, як вартість молочної сировини, поповнила склад тих статей витрат, що призводять до виникнення вхідного ПДВ.

З іншого боку, основними постачальниками молочної сировини на переробні підприємства нині є селянські господарства (вони займають дві третини у загальній структурі поставок молока на промислову переробку) – а від них сировина на переробні підприємства надходить без ПДВ.

Відповідно, збільшення розміру вхідного ПДВ переробних підприємств з 2009 р. якщо і відбулося, то в незначному обсязі – кардинальні зміни мали б місце за умови, коли б основними постачальниками молочної сировини були б сільськогосподарські підприємства.

Для з'ясування впливу законодавчих змін на розмір дотацій проведемо відповідний розрахунок на основі даних переробного підприємства №1 (ВАТ «Христинівський молокозавод») та за основу розрахунку візьмемо вартість 1 т. молока. Розрахунки будуть здійснюватись в двох варіантах:

- перший варіант – розрахунок розміру дотацій на 1 грн вартості сировини за липень 2008 р.;
- другий варіант – розрахунок розміру дотацій на 1 грн вартості сировини за липень 2009 р.

Перший варіант розрахунків розміру дотацій відображено в додатку Н, рис. Н. 2. Цей розрахунок проведено на основі структури собівартості досліджуваного переробного підприємства № 1. Дані про структуру витрат на виробництво молокопродуктів на досліджуваному переробному підприємстві взято за 2008 рік.

Ціна закупівлі 1 т. молока у липні 2008 р. на даному переробному підприємстві становила 1027 грн (розмір ціни закупівлі сировини є усередненим, враховуючи диференціацію цін закупівлі молока від різних категорій постачальників). Витрати на виробництво 1 т. молока на даному переробному підприємстві та розмір вхідного ПДВ (ПК) розраховані виходячи з даних додатку Ф, на основі фактичної структури собівартості даного молокопереробного підприємства. Розмір витрат на виробництво 1 т. молочної сировини за даними досліджуваного переробного підприємства склав 2814 грн, розмір вхідного ПДВ – 332 грн.

На виході з переробного підприємства 1 т. молока коштує, з урахуванням рівня рентабельності виробництва – 3504 грн, а ПЗ становить 584 грн.

Для того, щоб визначити розмір дотацій та суму ПДВ, що підлягає сплаті переробним підприємством до бюджету, потрібно скористатися коефіцієнтом співвідношення обсягу відповідних операцій, тобто фактично встановити частки дотаційної та не дотаційної сировини. По досліджуваному переробному підприємству у липні 2008 р. цей коефіцієнт становив 88 % (тобто частки окремих категорій постачальників сировини розподілились таким чином: 88 % – закуплена у сільгосп підприємств та населення (дотаційна сировина); 12 % – закуплена не у сільськогосподарських товаровиробників (інша сировина)) (Додаток Н, табл. Н 5).

Сума ПДВ, що підлягала б сплаті до бюджету, за умови відсутності режиму виплати дотацій, становить 252 грн. (ПЗ – ПК = 584 – 332 = 252 грн). Проте, за наявності даного спеціального режиму частина цієї суми направляється переробним підприємством на виплату дотацій сільськогосподарським товаровиробникам.

Таким чином, сума ПДВ, що направляється на виплату дотацій сільськогосподарським товаровиробникам становить 222 грн. ($252 \cdot 0,88 = 222$ грн), а сума ПДВ, що підлягає сплаті до бюджету становить відповідно 30 грн ($252 - 222 = 30$). Для кращого розуміння та сприйняття розрахуємо цей показник на гривню вартості сировини: $222 / 1027 = 21,6$ коп/грн.

Відповідно до другого варіанту розрахунків, вартість сировини (зокрема, молока) є тією статтею, що зумовлює виникнення вхідного ПДВ у переробного підприємства (починаючи з 2009 р., внаслідок відміни нульової ставки ПДВ). Розрахунок розміру дотацій за цього варіанту (за даними липня 2009 р.) на основі фактичної структури собівартості досліджуваного переробного підприємства № 1 наведено у додатку Н, табл. Н 3.

Оскільки закупівельна ціна молока у липні 2009 р. даним молокопереробним підприємством та інші фактори (зокрема, рівень

рентабельності виробництва) залишилися на рівні, близькому до липня 2008 р., то для спрощення та забезпечення порівнянності розрахунків цінові показники залишимо без змін.

Водночас, певних змін зазнала структура витрат на виробництво молокопродуктів в частині збільшення розміру вхідного ПДВ. Проте, таке збільшення відбулося в незначному обсязі, що зумовлено наявною структурою поставок – основними постачальниками молока даного підприємства є господарства населення, частка яких сягає 70 %, а сировина від даної категорії постачальників надходить на переробку без вхідного ПДВ.

Таким чином, враховуючи вищевикладене, закупівельна ціна 1 т. молока переробним підприємством в середньому складає 1027 грн, рівень витрат на виробництво 1 т. молочної сировини - 2814 грн, розмір вхідного ПДВ – 357 грн. На виході з переробного підприємства вартість 1 т. молочної продукції становить 3504 грн (розмір вихідного ПДВ складає 584 грн). Коефіцієнт співвідношення обсягу операцій становить 0,88.

Таким чином, ПЗ – ПК = 584 – 357 = 227 грн. Звідси, сума, що направляється на виплату дотацій становить 200 грн ($227 \cdot 0,88$), а сума ПДВ, що підлягає перерахуванню до бюджету за загальною декларацією відповідно складає 27 грн. ($227 - 200$). Отже, розмір дотацій в розрахунку на 1 грн. вартості сировини в липні 2009 р. за даними досліджуваного молокопереробного підприємства № 1 становить 19,5 коп/грн ($200/1027 = 19,5$).

Отже, розмір дотацій у 2009 р. внаслідок відміни практики застосування нульової ставки зменшився. Так, у розрахованому нами варіанті 1 (липень 2008 р.) розмір дотацій на 1 грн вартості молока складав 21,6 коп/грн, тоді як за даними варіанту 2 (липень 2009 р.), цей показник зменшився і становив 19,5 коп/грн., або майже на 10 % менше.

Таким чином, підводячи підсумки проведеного дослідження, варто відзначити наступні ключові його результати:

– необхідність стимулювання розвитку сільськогосподарського виробництва в Україні обумовила застосування специфічного механізму

функціонування ПДВ, а саме використання спеціальних режимів справляння даного податку, направлених на поліпшення фінансового забезпечення товаровиробників галузі. Специфічне використання ПДВ у сільському господарстві передбачає стандартний механізм його справляння та спрямування належних до сплати в бюджет сум податку як на розвиток галузі в цілому, так і на підтримку найбільш капіталомістких і низькорентабельних виробництв (зокрема, молока і м'яса). Внаслідок цього фіскальні властивості ПДВ суттєво применшуються і в структурі податкових платежів сільгосп підприємств Черкаської області дана податкова форма має другорядне значення – її частка протягом досліджуваного періоду коливається в межах 7–10 %, складаючи в середньому лише 8,5 %;

– механізм справляння ПДВ у сфері сільськогосподарського виробництва передбачає існування цілого ряду пільг, серед яких переважають пільги підтримуючої спрямованості (надані шляхом застосування спецрежимів). Інші види пільг з ПДВ не мають ключового значення для товаровиробників і за обсягом є незначними (їх частка менше 2 % у загальному обсязі пільг) ;

– у структурі фінансової підтримки розвитку сільськогосподарського виробництва за рахунок наданих пільг з ПДВ шляхом застосування спеціальних режимів його справляння, практично половину додаткових фінансових ресурсів забезпечував режим акумуляції сум ПДВ, більш як третину – режим дотування та близько однієї шостої – режим нульової ставки (останній використовувався до 2009 року);

– порівняльна характеристика форм та обсягів фінансової підтримки розвитку сільського господарства дала змогу зробити висновок про вищу ефективність непрямой підтримки (за рахунок застосування спецрежимів ПДВ) порівняно із прямою – через цільові бюджетні програми. В останні роки (2008–2009 рр.) обсяги фінансової підтримки у непрямій формі переважають обсяги прямої, причому з 2009 року таке переважання є суттєвим (така ж тенденція зберігається і у 2010 р.);

– непряма (податкова) підтримка (здійснювана за рахунок функціонування спецрежимів ПДВ) має суттєві переваги у порівнянні з прямим бюджетним фінансуванням, за результатами чого до ключових недоліків останньої, зокрема, віднесено: важкодоступність (зарегульованість) та суттєвий рівень адміністративного впливу; разовість, несистематичний характер; відсутність стимулюючого впливу на нарощування обсягів виробництва; відсутність цільової спрямованості витрачання отриманих сум підтримки. Відмічені фактори суттєво знижують ефективність такої форми підтримки. Водночас, за результатами характеристики практики функціонування спецрежимів справляння ПДВ зроблено висновок щодо доступності та дієвості такої підтримки, хоч і виявлено ряд недоліків, що притаманні її механізму;

– найбільш дієвим важелем фінансової підтримки розвитку сільськогосподарського виробництва визнано режим акумуляції сум ПДВ. Дослідженням встановлено, що суми податку, які залишилися у сільгосппідприємств Черкаської області в середньому за досліджуваний період склали 21,4 коп. на 1 грн вартості поставок (в тому числі для підтримки тваринництва – 13,2 коп. на 1 грн вартості поставок);

– функціонування спецрежиму дотування (за рахунок податкових зобов'язань переробних підприємств) також має суттєвий вплив на доходність виробництва продукції тваринництва (молока та м'яса). Такий спосіб непрямой підтримки передбачає покладання на переробні підприємства функцій податкових агентів, що суттєво здешевлює адміністрування механізму підтримки, водночас надає таким суб'єктам певні економічні вигоди. Встановлено, що функціонування механізму виплати дотацій за рахунок сум ПДВ дозволило збільшити закупівельну ціну молока на 20,1 %, м'яса – 16,7 %;

Підтримка розвитку м'ясо-молочної галузі за рахунок механізму виплати дотацій переробними підприємствами поряд з очевидними перевагами має низку недоліків. З огляду на отримані висновки до числа

останніх віднесено: нерівномірність розподілу сум підтримки, залежність розміру дотацій від господарської діяльності конкретного переробного підприємства, можливість зловживання з розмірами дотацій для окремих категорій постачальників (зокрема, ОСГ); використання державних ресурсів без належної програми, що суттєво знижує ефективність такої підтримки;

– зміни у механізмі справляння ПДВ, зокрема, відміна нульової ставки податку за операціями з поставки молока та м'яса на промислову переробку, неминуче позначається на фінансовому стані сільськогосподарських товаровиробників. Так, впровадження нової схеми оподаткування обумовило збільшення розміру податкового кредиту переробних підприємств, що у свою чергу зменшило розмір дотацій за рахунок сум ПДВ (в середньому на 9,8 в.п.) та призвело до диференціації закупівельних цін для різних категорій товаровиробників (сільгоспідприємств, ОСГ), що визначило різну доходність виробництва молока і м'яса;

– ключовою проблемою адміністрування ПДВ у сфері сільського господарства продовжує залишатися порядок відшкодування податку. За результатами дослідження встановлено, що фактичне відшкодування сум ПДВ в рамках загальної декларації (в якій відображалися, зокрема операції з поставок молока і м'яса на промислову переробку) було досить низьким і не перевищувало 70 %. Для суб'єктів спецрежиму ПДВ з 2009 р. ситуація дещо поліпшилась, оскільки було передбачено можливість отримання відшкодування податку за умов експорту продукції власного виробництва. Водночас, незважаючи на окремі позитивні зміни нині наявна проблема відшкодування ПДВ зернотрейдерам, що негативно позначається і на доходності сільськогосподарського виробництва.

РОЗДІЛ 3. УДОСКОНАЛЕННЯ МЕХАНІЗМУ СПРАВЛЯННЯ ПДВ У СФЕРІ АГРОПРОМИСЛОВОГО ВИРОБНИЦТВА

3.1. Можливості реалізації європейського досвіду справляння ПДВ у сільському господарстві України

Податок на додану вартість є основним непрямим податком, що діє в країнах ЄС. З огляду на це, вважаємо за доцільне зупинитися на розгляді особливостей справляння та функціонування ПДВ у сільському господарстві різних країн Європи, а також аналізі режимів справляння цього податку і, на цій основі, обґрунтуванні пропозицій щодо можливостей адаптування (запозичення) окремих елементів до вітчизняної системи оподаткування.

Перш за все слід зазначити, що при справлянні даної податкової форми у галузі сільськогосподарського виробництва досить часто використовують особливий підхід, причому такий підхід характерний не лише для країн, які розвиваються.

Однією з найпоширеніших форм стимулювання розвитку сільськогосподарського виробництва, що переважною мірою стосується середніх та малих за розміром господарств, в розвинутих країнах є створення для них преференцій в оподаткуванні шляхом введення спеціальних податкових правил (Франція) або застосування загальних правил з окремими пільгами для середніх та малих господарств (Італія, Великобританія).

Відповідно, доцільно розглянути світову практику застосування спрощених (спеціальних) режимів оподаткування сільськогосподарського виробництва та можливості її застосування в Україні.

Традиційно вважається, що з фермерами важко співпрацювати як з платниками податків. Вони в переважній своїй більшості не ведуть належний облік та не здійснюють реєстрацію всіх своїх операцій. Водночас, доречним є виділення декількох виключень з цього загального твердження – слід зазначити, що в деяких країнах фермери практично не відрізняються від будь-яких інших продавців і для них застосовуються загальні норми податкового законодавства (Данія, Швеція, Нова Зеландія, Великобританія ітн).

З цього приводу слід зазначити, що менш як 3 % фермерів ведуть належний бухгалтерський облік своєї діяльності у Італії, Ірландії, Франції та Австрії, тоді як більш як 80 % фермерів його здійснюють у повній мірі у Нідерландах та Великобританії [292, с. 116].

Специфічні особливості аграрної економіки неминуче накладають свій відбиток на функціонування ПДВ. При цьому слід зауважити, що виникнення певних труднощів характерне навіть для спрощеної системи ПДВ.

У європейських країнах для галузі сільського господарства застосовуються особливі режими справляння ПДВ, що направлені на пільгове оподаткування та спрощення податкових процедур (рис. 3.1).



Рис. 3.1. Структурні елементи особливих режимів справляння ПДВ у сільському господарстві в європейських країнах

Слід зазначити, що в країнах ЄС механізм функціонування ПДВ в загальних рисах є уніфікованим. При цьому варто наголосити, що кількість та розмір ставок податку різняться в окремо взятих країнах. Крім того, на відміну від України, здійснюється розподіл надходжень від сплати даного податку між бюджетами різних рівнів. Зокрема, така практика характерна для Німеччини, натомість у Франції до федерального бюджету спрямовується вся сума надходження від сплати ПДВ [302].

Далі зупинимося на розгляді спеціальних режимів справляння ПДВ, що характеризуються пільговим спрямуванням.

Прикладом спеціального пільгового режиму є особлива схема справляння ПДВ, відома як «схема доповнення до загальної тарифної ставки», що передбачена для дрібних фермерів (застосовується у Франції та Італії) [307]. Основна суть даного режиму справляння ПДВ полягає у встановленні доповнення до фіксованих компенсаційних відсоткових норм з ПДВ. Фермери, що використовують цей спеціальний пільговий режим, не зареєстровані платниками ПДВ (в переважній більшості це зовсім дрібні фермерські господарства) і, відповідно, вони не можуть компенсувати суми вхідного податку.

Проте, формуючи ціну, фермери мають право отримати доповнення до загальної тарифної ставки (яке становить 4 %), при реалізації товарів та послуг клієнтам зареєстрованим платниками ПДВ. Це доповнення не є ПДВ, але застосовується у якості компенсації сум вхідного податку, сплачених при закупівлі виробничих ресурсів (рис. 3.2).

Таким чином у згаданих країнах ЄС, за умов застосування даного пільгового режиму справляння ПДВ, державі вдається в певній мірі врівноважити податкові умови для різних категорій сільськогосподарських товаровиробників (які мають різний податковий статус та є різними за величиною). Тобто, в цих європейських країнах пріоритетним є сприяння виробництву сільськогосподарської продукції з боку держави, причому незалежно від розмірів товаровиробників. Навпаки, держава вдається до

різних заходів щодо підтримки невеликих фермерських господарств та врівноваження умов їх господарювання з іншими виробниками галузі.

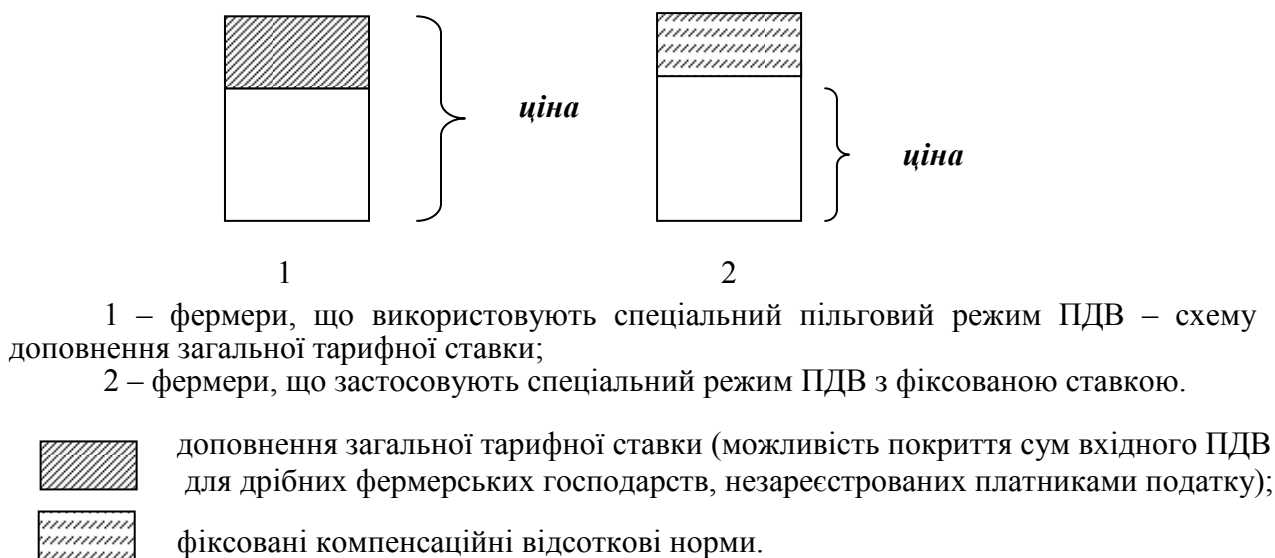


Рис. 3.2. Порівняння двох спецрежимів справляння ПДВ, що застосовуються для фермерів в країнах ЄС

Як свідчить аналіз практики оподаткування в європейських країнах, в різних країнах наявна значна різноманітність кількості ставок ПДВ, тобто діє принцип диференційованих ставок. Знижені ставки податку встановлюють, як правило, на продовольчі товари, товари першої необхідності. Так, знижені ставки ПДВ на продовольчі товари діють у ФРН – 7%, Італії – 4%, Іспанії – 7% і 4%, Греції – 8%, Франції – 5,5 %, Нідерландах – 6%. Польщі – 7% [310].

З цього приводу слід зазначити, що в Україні останнім часом значна частина наукових публікацій присвячена питанням зниження рівня ставок ПДВ, а також забезпечення їх диференціації.

Зокрема, академік М.Я. Дем'яненко в своїх працях наголошує на тому, що країни, які застосовують ПДВ, вдаються до диференціації ставок. За стандартною ставкою податку оподатковується основна маса товарів, за мінімальною – товари першої необхідності, як правило, продукти харчування, за максимальною – предмети розкоші. В такий спосіб, вдається не лише не скоротити надходження до бюджету, а й підвищити регулюючу функцію ПДВ. Зрозуміло, що зі збільшенням ставок ПДВ ускладнюється механізм оподаткування, адже з однією ставкою він набагато простіший.

Проте, головним завданням все ж визначається справедливий розподіл тягаря ПДВ між споживачами. Вчений звертає увагу на те, що ставка ПДВ на продукцію сільського господарства не повинна перевищувати 10%, маючи на увазі в перспективі можливість її диференціації на окремі види продукції у межах від 5 до 10 % [60, с. 4].

Наші країни-сусідки вдаються саме до такої практики: в Росії на сільськогосподарську продукцію діє 10 %-ва ставка ПДВ, в Білорусії – 9 %-ва, теж стосується і більшості східноєвропейських країн.

В розвинутих країнах широко використовується практика звільнення від сплати ПДВ, а також застосування пониженої ставки податку на засоби виробництва, що використовуються у сільськогосподарському виробництві.

В табл. 3.1 згруповані дані щодо ставок ПДВ на засоби виробництва для сільського господарства в деяких розвинутих країнах.

Таблиця 3.1

Ставки ПДВ на засоби виробництва для сільського господарства в деяких розвинутих країнах* (станом на 1 січня 2008 р.), %

Країна	Види виробничих факторів					
	Паливно-мастильні матеріали	Будівельні матеріали, роботи, послуги	Добрива, пестициди, хімікати	Купівля та оренда землі	Корми для тварин	Електроенергія
Великобританія	17,5	0	17,5	–**	0	0
Німеччина	***	15	15	–	7	
Італія	10	19	4	–	10	19
Франція		18,6	5,5		5,5	

*Джерело: Agricultural Situation in the Community, Brussels, 2009.

** не обкладаються податком.

*** підлягають оподаткуванню за загальною ставкою.

В усіх країнах ЄС невеликі та середні за розміром господарства можуть застосовувати режим сплати податку за підсумками року, виходячи із загальної суми обороту (для них характерним є ведення простої бухгалтерії, при цьому податок підлягає сплаті в кінці року на основі підсумкової суми продажу та купівель).

Основна суть зазначеного режиму направлена на спрощення податкових відносин, надання можливості сільськогосподарським товаровиробникам максимально сконцентруватися на головному своєму завданні – виробництві якісної продукції, не відволікаючись (щомісячно або щоквартально) на розрахунки податкових зобов'язань та сплаті податку.

У країнах ЄС широкого розповсюдження набув режим справляння ПДВ, відповідно до умов якого етап сільськогосподарського виробництва звільнення від обкладення ПДВ, а сільськогосподарські підприємства, що здійснили перехід на такий спецрежим, отримують можливість нарахування та сплати даного податку до бюджету за ставкою, відмінною від стандартної – фіксованою ставкою (*flate rate*).

При цьому розрахунок величини такої ставки здійснюється кожною країною – членом ЄС самостійно, на основі даних національних рахунків. Основною метою зазначеного режиму є забезпечення покриття сум сплаченого податку та врівноваження сум вхідного та вихідного ПДВ, внаслідок чого сума ПДВ до сплати в бюджет в середньому по галузі дорівнюватиме нулю.

При цьому, ключовим постає питання правильності та точності розрахунку компенсаційних відсоткових норм для запобігання надмірної компенсації та перетворення зазначеного режиму на субсидування сільського господарства. Таким чином, фактично податок на додану вартість став невід'ємною структурною частиною в побудові єдиної економічної політики ЄС в галузі сільськогосподарського виробництва.

В табл. 3.2 згруповані дані щодо розміру ставок ПДВ на сільськогосподарську продукцію в деяких розвинутих країнах та зазначені компенсаційні ставки даного податку, що розраховані для основних видів сільськогосподарської продукції.

З даних цієї таблиці видно, що компенсаційна ставка податку може різнитися не лише по окремих країнах, але й в межах однієї країни в розрізі галузей сільськогосподарського виробництва.

**Ставки ПДВ на продукцію сільськогосподарського виробництва
в деяких розвинутих країнах (станом на 1 січня 2008 р.)*, %**

Країна	Види товарів					
	Продукти продовольчого споживання		Інші товари		Вино та напої	
	звичайна	компенсаційна	звичайна	компенсаційна	звичайна	компенсаційна
Великобританія	0	4	17,5	4	17,5	4
Німеччина	7	9	15	15	7	9
Італія	16	9	10	9	19	4
Франція	–	4	18,6	–	–	4

*Джерело: Agricultural Situation in the Community, Brussels, 2009.

Слід зазначити, що найбільше поширення так звана система загальної тарифної ставки набула в таких країнах, як Франція, Нідерланди та Німеччини. Кількість фермерів, які застосовують режим загальної тарифної ставки ПДВ свідчить про те, що німецькі фермери мають відповідний економічний інтерес за 9 %-го рівня ставки, порівняно із 7 %-ою пільговою ставкою, що застосовується на загальній системі [218].

Французькі фермери мають зовсім незначні вигоди (компенсаційна ставка податку становить 4 %; пільговий тариф – 5,5 %) [304, с. 445].

Так, наприклад, у Франції надання фермеру податкової компенсації з ПДВ здійснюється урядовою установою, а не через покупця продукції (тобто, надання фермеру компенсації за фіксованою ставкою в цій країні здійснюється напряму з бюджету).

Оподаткування фермерів в Англії та Данії здійснюється на загальних підставах поряд з платниками інших категорій. Тобто, в цих країнах оподаткування ПДВ в галузі сільськогосподарського виробництва не відзначається особливим підходом. Слід зазначити, що у Великобританії ставка ПДВ на продукцію сільськогосподарського виробництва становить 0 %, тобто фермери мають можливість на отримання компенсації податку з бюджету у законодавчо встановлений термін.

В Білорусії теж застосовується спеціальний режим справляння ПДВ в галузі сільського господарства, основна мета якого – підтримка розвитку агропромислового виробництва. Сільськогосподарські підприємства не зобов'язані сплачувати ПДВ за реалізовану сільськогосподарську продукцію: податок лише нараховується та залишається у розпорядженні підприємства за умови подальшого використання на розвиток виробництва. Крім того, при нарахуванні податку застосовується понижена ставка податку – 9%, а не 18 %, як по інших товарних позиціях (починаючи з 1 січня 2010 р. основна ставка податку збільшена до 20%) [143].

Підсумовуючи вищевикладене слід зазначити, що в Білорусії сплата ПДВ сільськогосподарськими товаровиробниками характеризується пільговим характером в частині реалізації ними сільськогосподарської продукції. Податок нараховується за пониженою ставкою з подальшим використанням нарахованих сум на розвиток виробництва.

Описаний вище пільговий режим справляння ПДВ щодо сільськогосподарських товаровиробників певною мірою є схожим до практики його застосування в Україні. Суттєва відмінність полягає лише у застосуванні пониженої ставки податку. Крім того, у Білорусії сільськогосподарські підприємства, з метою спрощення податкових процедур, мають можливість перейти на сплату ЄСП (до складу якого ПДВ не входить, на відміну від практики оподаткування в Росії).

Достатньо показовим щодо особливостей функціонування ПДВ в сільському господарстві є також досвід Росії. В РФ оподаткування сільськогосподарських товаровиробників характеризується певними особливостями, суть яких зводиться до спрощення податкових процедур щодо цієї категорії платників. На противагу вітчизняній практиці, що передбачає функціонування спеціальних режимів справляння ПДВ в галузі сільського господарства, в Росії ПДВ включено до складу єдиного сільськогосподарського податку (ЄСП). Податковою базою є грошове вираження доходів, зменшених на суму законодавчо визначених витрат. ЄСП

вираховується як відповідна податковій ставці відсоткова частка податкової бази (податкова ставка становить 6 %) [266, с. 35].

Якщо адаптувати практику справляння російського ЄСП (а у його складі й ПДВ) для вітчизняних платників фіксованого сільськогосподарського податку (ФСП), зокрема в частині звільнення від сплати ПДВ, то це може призвести до наступних наслідків:

- втрати можливості покриття сум податкового кредиту товаровиробниками, що, в свою чергу, суперечить економічній суті даного податку;
- неможливості застосування практики спрямування сум цього податку, що залишаються у розпорядженні товаровиробників, внаслідок застосування специфічних механізмів справляння ПДВ на виробничі цілі сільськогосподарських підприємств.

Таким чином, ми схилиємося до думки, що застосування російського досвіду в Україні, в частині включення ПДВ до складу ФСП (чи іншого комплексного сільськогосподарського податку), є не доцільним. В цьому контексті варто звернути увагу на те, що ці податки мають різну економічну природу і їх об'єднання в одному комплексному режимі є некоректним.

Узагальнення досвіду застосування спеціальних режимів непрямого оподаткування за кордоном подано в додатку Р, табл. Р. 3.

З цього приводу слід зазначити, що Україна має певний досвід запровадження єдиного сільськогосподарського податку (до складу якого був включений і ПДВ – в одному з експериментальних районів, а саме Глобинському районі Полтавської області у 1998 р. подібна практика застосовувалась, проте зарекомендувала себе з негативної сторони).

З початку 1999 року вищезгаданий експеримент набув поширення по всій території України, однак до його складу ПДВ не потрапив, так як і специфічний акцизи та прибутковий податок з громадян.

За своєю економічною природою ПДВ не може бути включений до єдиного сільськогосподарського податку (невдалий досвід Глобинського району 1998 р. переконливо це показав та підтвердив).

Отже, для більшості країн характерним є використання спеціальних режимів ПДВ в галузі сільськогосподарського виробництва. За таких обставин фермери позбавлені необхідності вести облікові книги та, відповідно, подавати декларації – хоча при цьому залишаються формально включеними в систему справляння ПДВ.

Таким чином, відношення до фермерів у європейських країнах має й фіскальний вимір, що проявляється як мінімальне оподаткування при максимальному звільненні від офіційної звітності перед державою [245, с. 267].

Підсумовуючи вищевикладене слід зазначити, що всюди оподаткування сільського господарства найбільш поширеною формою універсального акцизу – ПДВ – характеризується пільговим характером.

Досвід розвинутих аграрних країн щодо адміністрування та функціонування системи ПДВ, зокрема в галузі сільського господарства, є вартим уваги, а окремі аспекти механізму справляння ПДВ доцільно було б адаптувати до вітчизняної практики оподаткування сільськогосподарських товаровиробників.

При цьому слід врахувати, що в Україні основою сільськогосподарського виробництва є досить потужні за розмірами підприємства, що мають можливість ведення належного обліку для здійснення податкових розрахунків, на відміну від ситуації у європейських країнах, для якої характерне переважання середніх та дрібних ферм.

Узагальнення європейського досвіду справляння ПДВ в галузі сільського господарства свідчить про його пільговий характер та забезпечення диференційованого підходу щодо надання фермерам можливості використання спеціальних режимів справляння ПДВ (в залежності від розмірів сільськогосподарських товаровиробників).

3.2. Трансформація механізму непрямой підтримки товаровиробників за рахунок коштів податку на додану вартість

Підтримка розвитку сільськогосподарських товаровиробників шляхом застосування спеціальних режимів справляння ПДВ в Україні за роки свого функціонування зазнавала численних змін. Одним із спеціальних режимів, що за час свого функціонування зазнав найбільшої кількості змін, є режим виплати дотацій переробних підприємств за рахунок податкових зобов'язань з ПДВ. Цей спеціальний режим з початку свого запровадження (кінець 1998 р.) відмінявся двічі, проте потім його дія знову відновлювалась.

Зокрема, Законом України від 22.12.2009 року № 1782-VI «Про внесення змін до деяких законів України щодо підтримки агропромислового комплексу в умовах світової фінансової кризи» [179], а також Податковим кодексом України [172] передбачено альтернативний механізм підтримки сільськогосподарських товаровиробників шляхом переведення існуючого режиму в державну бюджетну програму зі здійсненням виплат на одну голову корови через спеціальний фонд Державного бюджету.

Така зміна форми підтримки сільгосптоваровиробників зумовлює необхідність розгляду особливостей пропонованого механізму та, відповідно, здійснення наукової оцінки доцільності переходу на інший механізм підтримки розвитку агропромислового виробництва.

Оцінку перспектив функціонування спеціальних режимів справляння ПДВ в галузі сільськогосподарського виробництва доцільно розпочати з механізму дотування товаровиробників переробними підприємствами за рахунок коштів ПДВ (рис. 3.3).

Перш ніж безпосередньо перейти до розгляду перспектив розвитку механізму непрямой підтримки товаровиробників за рахунок коштів ПДВ, доцільно звернутися до зарубіжної практики підтримки виробників молока та м'яса, а також проаналізувати програми стимулювання розвитку сільського господарства, що поширені у світовій практиці. Адже за кордоном така підтримка існує, а відповідно, доцільним постає з'ясування її особливостей, а

також порівняння з вітчизняним механізмом підтримки.



Рис. 3.3. Характеристика спеціальних режимів справляння ПДВ, що пропонувались проектами законодавчих актів

Так, в Канаді з метою стабілізації продовольчих ринків та підтримки цін на сільськогосподарську продукцію набула поширення система збутових організацій товаровиробників, дія якої обмежувалась певним регіоном.

З часом з'явилися організації державного рівня – зокрема, система національного регулювання обсягів виробництва продукції.

Щорічно, на основі прогнозованого попиту, нею встановлюються ринкові квоти на обсяги реалізованої продукції для кожної провінції, виходячи із досягнутого рівня її виробництва. В кожній провінції квоти розподіляються між товаровиробниками. Причому вони мають певну вартість, їх можна продавати та купувати.

На рис. 3.4 відображено особливості регулювання ринку сільськогосподарської продукції в Канаді.

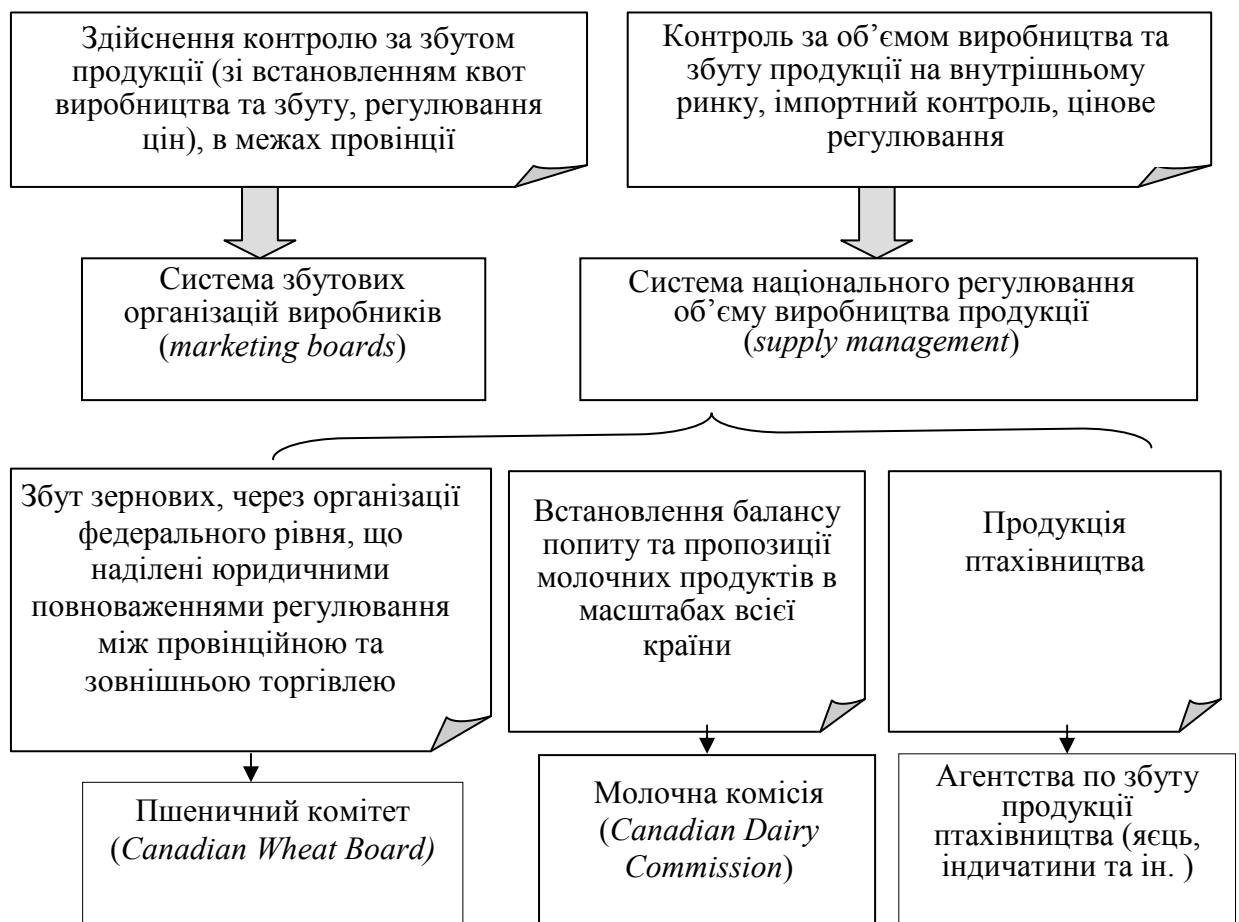


Рис. 3.4. Регулювання ринку сільськогосподарської продукції в Канаді на державному та регіональному рівнях [Узагальнено за даними джерела 45].

Регулювання цін в рамках цієї системи здійснюється наступним чином: на молоко, що спрямовується на переробку, Канадська молочна комісія визначає цільові ціни, що забезпечуються через державні субсидії. На їх основі формуються фактичні ціни в провінціях [45, с. 83–84].

Важливою ланкою системи стабілізації цін на молочні продукти є зафіксована по всій території країни націнка для переробних підприємств в розмірі 8 % вартості закупленої сировини, в рамках якої підприємства здійснюють свою фінансово-економічну діяльність.

Отже, створена в Канаді система гарантованого виробництва запланованої кількості молока, що повністю забезпечує потреби населення в молочних продуктах, спирається на жорсткий державно-регіональний контроль, регульовані ціни та виробництво вихідної продукції в межах квот.

Вищезазначене дає підстави стверджувати, що в цій країні широко практикується державне регулювання ринку сільськогосподарської продукції як на державному, так і на регіональному рівнях.

Серед ключових цілей такого регулювання можна виділити:

- підтримку рівноваги між попитом та пропозицією;
- забезпечення стабільних доходів фермерів;
- недопущення цінових коливань (стрибків).

Розглядаючи зарубіжну практику державної підтримки молочної галузі, слід зазначити, що вона суттєво відрізняється від особливостей її застосування в Україні (рис. 3.5).

Аналізуючи рис. 3.5 слід відмітити, що перша форма підтримки полягає у встановленні державою мінімальних цін на молокопродукти (визначається їх перелік – як правило, це продукти, що є найбільш соціально значимими, тобто з невисокою доданою вартістю).



Рис. 3.5. Державна підтримка виробників молока в світі
[Узагальнено за 44; 143; 305].

Це, наприклад, може бути молоко, масло, сухе молоко, кефір. За таких умов держава зобов'язана здійснити закупівлю сировини, за попередньо встановленими цінами, за умови згоди на це виробника та відповідності всім критеріям щодо якості сировини. Такі заходи дозволяють забезпечувати прийнятний рівень прибутку, особливо в умовах коливання цін.

В США програма підтримки цін виробників встановлює мінімальні ціни для молочної продукції, гарантуючи купівлю товару державою за встановленими цінами. При цьому при здійсненні розрахунків в якості базисного береться молоко 3,67 % жирності (табл. 3.3).

Таблиця 3.3

Нижня межа цін в США*, грн

Найменування продукту	Період			
	2000	2001	2002	2002-2008
Молоко, за 1 л	0,5	0,5	0,5	0,8
Масло, за 1 фунт	3,5	3,6	4,6	8,4
Сухе молоко обезжирене, за 1 фунт	5,5	5,4	4,8	6,4

* Джерело: Farm Service Agency, United States Department of Agriculture.

Аналогічна система діє в ЄС: кожного року встановлюється мінімальна ціна на молоко (3,7 % жирності), масло, сухе обезжирене молоко та два типи сирів, а також декілька продуктів, що змінюються з року в рік.

При цьому, в кожній країні-члені ЄС створене агентство, до обов'язків якого входить закупівля продуктів за мінімальною ціною, якщо виробник, задовольняючи вимоги якості, захотів реалізувати товар за цією ціною.

В подальшому, скуплену продукцію агентство зобов'язане реалізувати таким чином, щоб не впливати на ринкову ціну – в рамках продовольчої допомоги, експортувати, продавати з дисконтом некомерційним організаціям чи на корм худобі.

Також в ЄС діють тарифні мита на імпорт-експорт та вимоги по ліцензуванню. Розмір мита залежить від різниці між ціною на продукт та внутрішньою ринковою ціною. Аналогічним способом розраховується розмір відшкодування при експорті, якщо внутрішня ціна вище світової.

Друга форма підтримки полягає у можливості компенсації державою затрат фермера, понесених під час виробництва продукції.

Варто зазначити, що як в ЄС, так і в США частка дотацій займає третину від загальної суми трансфертів на підтримку галузі. Саме цю форму підтримки планує використовувати Україна.

Європейською комісією затверджено 13 програм (по 11 країнах ЄС) розвитку виробництва молока та молокопродуктів. Загальний бюджет програм, що розраховані на три роки складає 35,8 млн євро [305].

Згідно з діючими положеннями, ЄС фінансує до 50 % витрат, пов'язаних з цими програмами. Решту фінансують професійні та міжгалузеві організації, що пропонують такі заходи та зацікавлені країни-члени ЄС (табл. 3.4).

Таблиця 3.4

Програми сприяння розвитку внутрішніх ринків молока та молокопродуктів в окремих країнах *, тис євро

Країна	Організація, якою запропонована програма	Загальний бюджет			
		2009	2010	2011	Разом
MULTI	NDC+DCNI+DCEW	915,6	833,7	832,5	2582,0
Болгарія	NAMP	973,8	1132,9	1063,5	3170,2
Німеччина	LVBV E.V.	674,8	669,8	656,5	2001,1
Фінляндія	MJTR	169,8	139,8	139,0	448,6
Франція	CHIEL	1976,0	1964,4	1959,4	4522,3
		1492,6	1513,7	1515,9	4522,3
		1751,1	1746,6	-	3497,7
Італія	SCRL	636,5	624,5	624,5	1885,5
Мальта	KPH+MDP	223,6	224,4	185,1	633,1
Нідерланди	BBZ	263,6	227,8	227,8	719,2
	NZO	1132,7	1089,1	1095,6	3317,3
Австрія	AMA-M	994,7	995,8	995,8	2986,2
Португалія	FENALAC	1737,0	1396,1	1065,7	4198,9
Європа	GRAND TOTAL 13 programmes	12941,8	12558,5	10361,7	35862,1

*Складено за даними джерела 305.

За даними цієї таблиці видно, що в деяких країнах Європи підтримка молочної галузі є досить значною. Причому, у Франції така підтримка здійснюється одночасно у рамках трьох програмах, у Нідерландах – двох, у всіх інших розглянутих країнах однієї.

Розглянувши досвід зарубіжних країн щодо підтримки сільгосптоваровиробників та, зокрема виробників молока, можна зробити висновок, що в різних країнах форми державної підтримки цієї категорії суб'єктів господарювання суттєво відрізняються.

З метою підтримки товаровиробників в країнах ЄС розробляються цільові бюджетні програми, спрямовані на розвиток молочної галузі з виділенням значних сум бюджетного фінансування. Уряд України планує в майбутньому скористатися однією з форм підтримки, що функціонує в європейських країнах, а саме системою виплати дотацій на голову худоби (європейська практика передбачає також дотування виробників молока відповідно до площ угідь, продуктивності худоби, прибутку фермерів тощо).

В частині обґрунтування напрямів вдосконалення механізму підтримки розвитку м'ясо-молочної галузі в Україні, перш за все слід зазначити, що запропонована схема дотування виробників молока та м'яса (через спец фонд бюджету з розподілом на голову худоби) викликала дискусію серед вчених-економістів. Так, зокрема, окремі практики вказували на більшу ефективність діючої підтримки виробників молока та м'яса порівняно з запропованою в частині ефективності такої підтримки [267].

Варто відзначити, що в ЄС стандартні субсидії направляються на здешевлення м'ясо-молочних продуктів виробникам продуктів, включених до споживчого кошику, але така підтримка здійснюється не на голову ВРХ (якщо це не племінне стадо) [300].

Запропонований урядом режим підтримки викликає низку питань щодо ефективності його функціонування. Зокрема, одним із них є недостатньо зрозумілі критерії розподілу коштів підтримки зі спеціального фонду, а також перспективи підтримки для господарств населення.

При реалізації запропонованих змін існуючий порядок виплати дотацій суттєво зміниться. Основну суть змін можна охарактеризувати таким чином:

- розмір підтримки сільськогосподарських товаровиробників не буде залежати від результатів роботи окремо взятих переробних підприємств;
- розрахунок підтримки буде здійснюватись за 1 кг реалізованої на промислову переробку продукції, а не на гривню її вартості;
- не передбачена паритетність для виробників різних видів продукції тваринництва;

- централізація коштів з їх наступним перерозподілом через спец фонд державного бюджету може мати суттєві негативні ефекти.

До числа останніх, зокрема, можна віднести :

- населенню доведеться збирати необхідні документи, що підтверджують право на підтримку, при цьому не всі селяни зможуть це зробити (навіть маючи право на отримання підтримки);

- терміни виплати коштів підтримки та її своєчасність в зв'язку з централізацією викликають нарікання (до 2011 року постачальники молока і м'яса на промислову переробку отримували суми дотацій щомісячно відповідно до обсягів реалізації продукції на переробні підприємства);

- залежність розміру підтримки від суб'єктивних факторів, в зв'язку з її централізацією.

Розмір дотацій формується на переробному підприємстві, а тому залежить від результатів його діяльності та знаходиться під впливом ринкового механізму. Хоча, слід зазначити, даний механізм підтримки теж характеризується наявністю певних суб'єктивних факторів.

Оцінка механізмів підтримки виробників молока та м'яса за рахунок різних форм її здійснення наведена в таблиці 3.5.

На практиці спостерігається ситуація, за якої формування ціни відбувається не на конкурентній основі, а заздалегідь розраховується та встановлюється переробним підприємством (особливо щодо ОСГ). Проте, в цій ситуації є завжди альтернатива вибору товаровиробником переробного підприємства (це стосується, зокрема, закупівельних цін).

В передбаченому у Податковому кодексі варіанті підтримки виробників молока та м'яса через спеціальний фонд Державного бюджету розмір підтримки залежатиме певною мірою від діяльності переробних підприємств (адже саме ця категорія спрямовуватиме зобов'язання з ПДВ за реалізовані ними молоко та молочні продукти, а також м'ясо, та м'ясопродукти закуплені у живій вазі до спецфонду) та подальшого розподілу коштів зі спецфонду.

Отже, розмір підтримки буде формуватися під впливом двох складових:

- діяльності підприємств переробної галузі;
- особливостей розподілу коштів зі спеціального фонду.

Таблиця 3.5

**Порівняльна характеристика підтримки виробників
молока та м'яса за допомогою різних фінансових механізмів**

Показник	Дотування товаровиробників за рахунок коштів ПДВ переробними підприємствами	Підтримка товаровиробників за рахунок коштів ПДВ через спецфонд держбюджету
Економічні викривлення	Не виникають *. Формування розміру дотацій здійснюється на основі ринкового механізму	Конкурентне середовище порушується суб'єктивними факторами, зокрема залежністю розміру дотацій від адміністративного фактору
Ефективність витрачання бюджетних коштів	Рівноцінна та своєчасна підтримка обох категорій виробників сировини – молока та м'яса в живій вазі відповідно до об'ємів реалізації продукції на переробку	Підтримка розраховується за 1 кг реалізованої продукції (здійснюючи: по молоку - перерахунок на базисну жирність, по м'ясу – враховуючи масу тварин)
Можливість нецільового витрачання коштів	Мінімальна. Наявна лише для населення	Наявна лише для населення
Своєчасність надання сум підтримки	Два рази на місяць (авансова виплата – згідно попереднього розрахунку та основна сума дотацій – згідно спеціальної декларації на основі остаточного розрахунку)	Один-два рази на рік. Виплати на одну корову здійснюються на підставі відповідних довідок – для фізичних осіб та копії звіту про стан тваринництва – для юридичних осіб

* В ідеальному варіанті (теоретично), на практиці можливі певні викривлення.

У додатку С, рис. С. 2 узагальнено практику функціонування діючого механізму дотування сільськогосподарських товаровиробників переробними підприємствами за рахунок коштів ПДВ і наведено прогнозну оцінку пропонованого механізму підтримки цієї категорії виробників шляхом його переведення у форму цільової програми бюджетного фінансування.

Практична реалізація пропонованих змін шляхом трансформації непрямой підтримки виробників молока та м'яса за рахунок дотацій з ПДВ переробних підприємств у пряму бюджетну підтримку з виплатою сум зі спецфонду держбюджету, має як позитивні так і негативні аспекти.

Порівняльний аналіз наслідків застосування таких механізмів підтримки представлено в табл. 3.6.

Таблиця 3.6

Оцінка переваг і недоліків підтримки виробників молока та м'яса за допомогою різних фінансових механізмів

Переваги	Недоліки
<i>Дотації за рахунок сум ПДВ з виплатою через переробні підприємства (1999-2010 рр.)</i>	
<ul style="list-style-type: none"> – Не потребують адміністрування з боку держави. – Не потребують адміністрування з боку реципієнтів дотацій. – Поширюються на всі види м'ясо-молочної сировини. – Виступають стимулом підвищення продуктивності худоби. – Стимулюють підвищення якості продукції (вища якість зумовлює вищу ціну і, відповідно, вищий розмір дотації). 	<ul style="list-style-type: none"> – Нерівномірність дотацій в розрізі переробних підприємств (різна величина податкового кредиту). – В деяких випадках мають місце зловживання переробних підприємств.
<i>Дотації шляхом централізації ПДВ від переробних підприємств в бюджеті (спецфонді) із подальшим розподілом сум підтримки</i>	
<ul style="list-style-type: none"> – Більш рівномірний розподіл сум підтримки серед власників тварин. – Наявність чітко визначеної програми для підтримки галузі тваринництва. – Наявність стимулу щодо підвищення якості поставок продукції на промислову переробку (суми підтримки розраховуються за 1 кг реалізованої продукції та по молоку у перерахунку на базисну жирність). 	<ul style="list-style-type: none"> – Значні витрати на адміністрування з боку одержувачів дотацій, особливо ОСГ. – Збільшення витрат на адміністрування такої підтримки. – Наявність протиріч із нормами СОТ, оскільки дотації матимуть продуктовий характер й можуть перевищити 5% від вартості валової продукції молока. – Переробні підприємства можуть продавати продукцію через посередників (оптову торгівлю), зменшуючи суму ПДВ до сплати в спеціальний фонд.

Механізм виплати дотацій сільськогосподарським товаровиробникам за рахунок податкових зобов'язань з ПДВ переробних підприємств ставить їх розмір в залежність від продуктивності корів та якості поставленого молока.

Розрахунок суми отриманих дотацій в залежності від продуктивності і якості молока в цілому по Україні та в розрізі Черкаської області подано в додатку С, табл. С. 3. Розмір нарахованих дотацій виробникам молока Черкаської області з врахуванням продуктивності корів наведено на рис. 3.6.

Новий механізм підтримки, що визначений затвердженим КМУ Порядком [187], за нашими прогнозами, призведе до зменшення сум дотацій.

Як показали проведені розрахунки, підтримка за рахунок коштів ПДВ через переробні підприємства дозволяла високопродуктивним сільськогосподарським підприємствам отримувати понад 3 тис. грн на корову на рік, а підприємствам середнього рівня продуктивності – понад 2 тис. грн.



Рис. 3.6. Дотації виробникам молока за рахунок зобов'язань з ПДВ переробних підприємств за категоріями продуктивності, грн.
[За даними ДПА в Черкаській області, ГУДКУ в Черкаській області].

В світлі зміни інструментарію підтримки м'ясо-молочної галузі з 2011 року, важливим питанням в цьому контексті постає питання відповідності нового механізму фінансового забезпечення вимогам СОТ.

Насамперед, слід наголосити, що норми СОТ не заперечують субсидування виробників молока за рахунок розподілу на їх користь податку на додану вартість молокопереробних заводів, в тому варіанті, який був передбачений ст. 11.21 Закону України «Про податок на додану вартість».

Подібна підтримка сільськогосподарських виробників відноситься до групи «жовта скринька» (*amber box*). Вона поєднує методи підтримки, що порушують роботу ринкових механізмів, наприклад, гарантовані мінімальні ціни, прямі субсидії на одиницю виготовленої продукції і т.д.

З цього приводу слід відзначити, що в той час, як від більшості своїх країн-членів СОТ вимагає скорочення «жовтої скриньки», до нових учасників організації подібної вимоги не має. Таким чином, загальний об'єм такого роду підтримки для вітчизняного сільського господарства, згідно з домовленостями з СОТ, у перші роки перебування України в даній організації залишиться на рівні понад 7 млрд грн [310].

Водночас, у середньостроковій перспективі (5-7 років) уряд України повинен забезпечити поступове зниження підтримки сільськогосподарських товаровиробників у рамках «жовтої скриньки». Відповідно, в Україні необхідно буде перенести акцент на фінансування сільського господарства методами так званої «зеленої скриньки», що передбачають розвиток інфраструктури, нових технологій, інших форм опосередкованої підтримки.

Вартість валового виробництва молока в Україні прогнозується у 2011 р. на рівні 25434 млн грн (табл. 3.7). Прогнозне значення сукупного розміру підтримки – 2300 млн грн (прогнозні дані Мінагрополітики та продовольства України). Таким чином, питома вага дотацій буде становити на рівні 9 %.

Таблиця 3.7

Прогноз вартості валового виробництва молока в Україні у 2011 р.*

Категорії виробників	Валове виробництво, тис. т *	Середня ціна, грн / т*	Вартість валової продукції, млн грн
Сільгосп підприємства	2206,0	2730	6022,5
Господарства населення	8987,0	2160	19411,5
Всього	11193,0	x	25434,0

* Прогноз Міністерства аграрної політики та продовольства України на 2011 рік.

Навіть якщо припустити, що 30% коштів, акумульованих за рахунок ПДВ у спеціальному фонді Державного бюджету, будуть спрямовуватись на компенсацію вартості будівництва тваринницьких комплексів, сукупна підтримка у вигляді виплат на голову худоби складе 1610 млн грн або 6,3% вартості валової продукції по даному виду продукту.

Отже, обсяг сукупної підтримки виробництва молока (що буде здійснюватись на голову худоби) перевищуватиме суму підтримки, яку Україна повинна надавати відповідно до вимог СOT.

Таким чином, виплата дотацій на голову корови різко зменшить можливості підтримки інших галузей аграрного виробництва в межах жовтої скриньки СOT (в рамках взятого перед СOT обмеження на рівні 608 млн. дол.). Слід зазначити, що порядок виплати дотацій за рахунок зобов'язань з ПДВ переробних підприємств не має таких недоліків.

Пропонований механізм підтримки виробництва молока і м'яса у формі прямого бюджетного фінансування призведе до зменшення сум підтримки на голову корови порівняно із непрямою формою (за рахунок коштів ПДВ переробних підприємств) (табл. 3.8).

Таблиця 3.8

Прогнозовані обсяги державної фінансової підтримки виробництва молока за різних механізмів її здійснення*

Продуктивність, кг на рік на 1 корову	Розмір дотацій (за рахунок коштів ПДВ) в розрахунку на 1 корову у 2010 р., грн	Розмір підтримки за рахунок бюджетних дотацій в розрахунку на 1 корову на 2011 р., грн**	Відхилення, «+», «-»
2000	835	700	- 132
4000	1669	1400	- 269
8000	3339	2800	- 539

* За даними ДПА в Черкаській області, ГУДКУ в Черкаській області.

** Прогнозне значення виходячи з норм Постанови КМУ від 02.03.2011 р. N 181.

Як видно з наведених даних, розмір підтримки виробників молока (розрахунок здійснено по сільгосппідприємствах) у 2011 р. скоротиться в середньому на 16 %.

Проведене дослідження показало, що підтримка сільськогосподарських товаровиробників (зокрема, виробників молока та м'яса) за новим порядком являє собою фактично «змішану» форму (поєднує непряму підтримку з прямим бюджетним фінансуванням), адже, з однієї сторони, формування ресурсу підтримки у спецфонді держбюджету відбувається за допомогою податкових зобов'язань з ПДВ переробних підприємств, з іншої – подальший розподіл дотацій здійснюється згідно із бюджетною програмою.

Разом з тим, встановлено, що така трансформація спецрежиму дотування виробників молока та м'яса переробними підприємствами за рахунок коштів ПДВ у бюджетне фінансування (згідно із затвердженою програмою) призведе до зменшення дотаційних сум (у 2011 р. порівняно з попереднім роком розмір підтримки виробників молока скоротиться на 1/6).

Отже, в контексті вищевикладеного, слід зробити наступні висновки:

– практика підтримки виробників молока та м'яса у непрямій формі (за рахунок механізму ПДВ) не є абсолютно досконалою та наділена рядом недоліків, які потребують усунення;

– механізм підтримки виробників молока та м'яса через спеціальний фонд державного бюджету, на нашу думку, не є належною заміною своєму попереднику. Його впровадження зумовить ще більші економні викривлення та диспропорції в розмірах підтримки різних суб'єктів господарювання.

Скасування податкових пільг для переробних підприємств та перехід на прямі державні субсидії – це варіант, який буде значно дорожчим і для держави, і для сільськогосподарських товаровиробників з точки зору адміністрування, а по багатьох видах продукції підтримка взагалі стане неможливою – зважаючи на обмеження СОТ. На нашу думку, це опосередкований шлях до втрати державної підтримки галузі в цілому.

Виходячи з вищезазначеного, режиму виплати дотацій переробними підприємствами сільськогосподарським товаровиробникам за здану на переробку молочну та м'ясну сировину альтернативи поки-що не має і його відміну з 1 січня 2011 р. слід визнати передчасною.

Практична реалізація пропонованих змін, шляхом трансформації непрямой підтримки (за рахунок специфічного використання механізму ПДВ) виробників молока та м'яса на пряму бюджетну підтримку, позбавила галузь єдиної ефективно працюючої системи підтримки та скасувала найбільш дієві заходи державного сприяння розвитку аграрному сектору економіки.

Нами не виключається, що уряд буде змушений повернутися до достатньо добре опрацьованого механізму непрямой підтримки виробників

тваринницької продукції за рахунок зобов'язань з ПДВ переробних заводів. В цьому зв'язку, постає питання удосконалення механізму непрямой підтримки сільгосптоваровиробників в таких напрямках:

- усунення будь-яких економічних викривлень та диспропорцій при наданні коштів державної фінансової підтримки;
- забезпечення максимальної ефективності витрачання бюджетних коштів, контролю за повнотою їх перерахування та напрямами використання;
- мінімізації можливостей використання схем податкової оптимізації за рахунок спеціальних режимів оподаткування.

Недоліки механізму дотування сільськогосподарських товаровиробників за рахунок зобов'язань з ПДВ переробних підприємств вже були детально описані. Нижче охарактеризуємо можливі напрямки їх усунення.

По-перше, режим виплати дотацій переробними підприємствами переобтяжений документальним оформленням, причому окремі документи не виконують тих завдань, які на них покладались при запровадженні.

До складу таких документів, на нашу думку, відноситься попередній розрахунок надходження та використання коштів ПДВ, що подавався переробними підприємствами районним управлінням сільського господарства. З метою спрощення документообороту та досягнення більшої прозорості даного механізму підтримки доцільно відмовитись від подання такого розрахунку, який є зайвою ланкою документообороту.

Складання та подання даного документу було передбачено ще Постановою № 145 [182] від 16.02.1998 р. і з того часу необхідність його застосування «переписувалась» з однієї Постанови КМУ в іншу. Метою його запровадження була авансова виплата сум дотацій з метою надання товаровиробникам галузі обігових коштів та недопущення їх вимивання. Такий підхід був цілком логічним в умовах застосування нульової ставки ПДВ по операцій з поставки молока та м'яса на промислову переробку.

При цьому, оскільки сировина на промислову переробку надходила за нульовою ставкою ПДВ, розмір дотацій був більшим за 20 коп/грн. Тому,

практика авансування товаровиробників на основі попереднього розрахунку сум дотацій була обґрунтованою. За умов, коли операції з поставок молока та м'яса на переробні заводи оподатковуються (починаючи з 2009 р.) за загальною ставкою ПДВ, розмір дотацій значно зменшився і вже не перевищує 20 коп/грн (досить часто він є набагато нижче цієї позначки).

Як наслідок, за існуючих нині обставин, початкове значення Розрахунку втратилось і зумовлювало лише вимивання оборотних коштів переробних підприємств. Відповідно, постає питання доцільності використання авансового розрахунку, та й взагалі, здійснення виплати дотацій переробними заводами авансом.

Враховуючи вищевикладене, відміна даної форми звітності та практики виплати дотацій авансом виглядає цілком логічною та обґрунтованою.

На рис. 3.7 зображено пропоновану схему руху та розподіл дотаційних коштів між постачальникам сировини на промислову переробку без надання попереднього розрахунку сум дотацій.

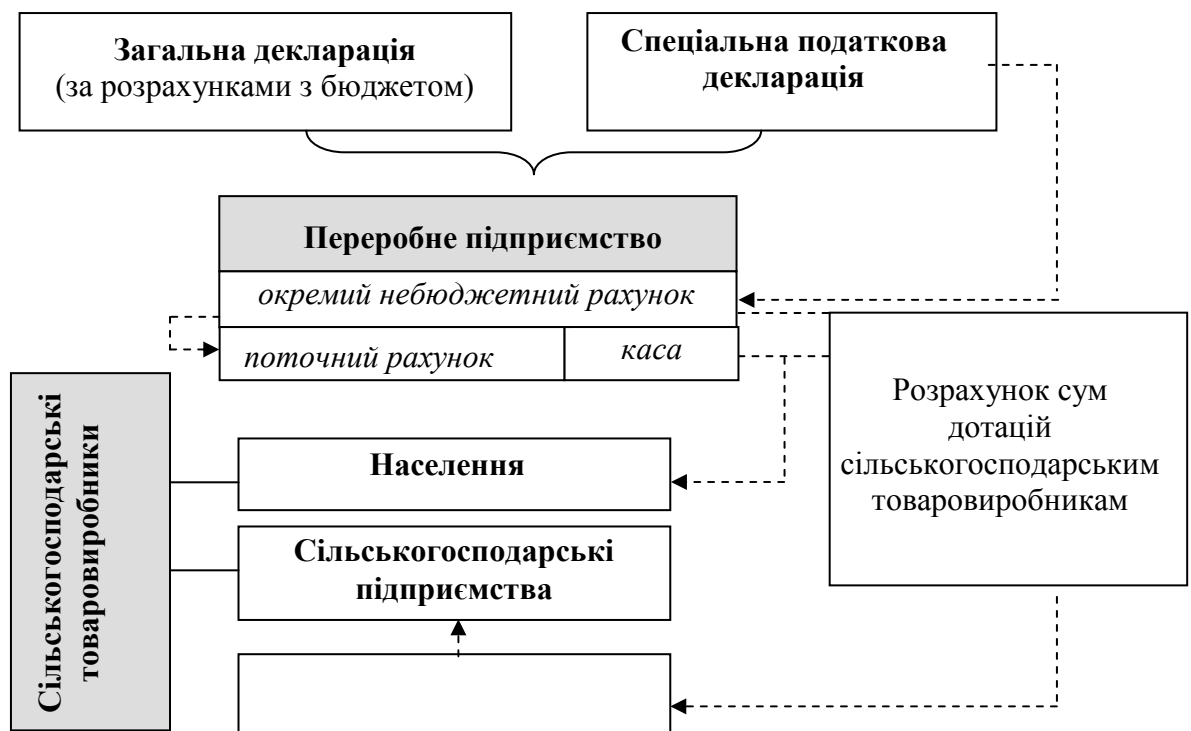


Рис. 3.7. Пропонована схема документообороту при виплаті дотацій сільгосптоваровиробникам переробними підприємствами за рахунок ПДВ

На нашу думку, це значно спростить механізм виплати сум дотацій, зробивши його більш простішим, прозорішим та зрозумілішим. Окрім того,

механізм підтримки виробників молока та м'яса не зумовлюватиме вимивання оборотних коштів переробних підприємств.

По-друге, практика виплати дотацій переробними підприємствами суттєво ускладнювалась внаслідок відсутності в нормативних документах чіткої регламентації порядку визначення розміру дотацій, а також матеріалів роз'яснювального характеру відповідних міністерств та відомств (ДПАУ та Мінагрополітики). Зміст Постанов КМУ, що регламентували порядок застосування спец режимів ПДВ (особливо в останні роки), зводився до простого цитування законодавчих норм, без необхідної регламентації проблемних аспектів функціонування режиму виплати дотацій.

Водночас, ні посадові особи переробних підприємств, ні податківці на місцях чітко не усвідомлювали порядок визначення розміру дотацій, на величину яких впливала ціла низка факторів (зокрема, розподіл сировини – молока та м'яса – придбаної у різних категорій постачальників).

В результаті такої невизначеності у переробних підприємств з'являлась можливість певним чином маніпулювати величиною дотацій, при цьому податкові органи не могли належним чином це проконтролювати через складність розрахунків.

Враховуючи вищезазначене, вважаємо за необхідне удосконалення засад формування нормативно-правової бази, що регламентує порядок застосування спецрежимів оподаткування (в тому числі й режиму виплати дотацій) шляхом їх доповнення належними інструктивно-методичними матеріалами компетентних органів щодо особливостей та проблемних аспектів функціонування спеціальних режимів оподаткування у галузі.

Зокрема, це стосується врегулювання питання застосування переробними підприємствами коефіцієнтів щодо визначення співвідношення обсягу пільгованих та не пільгованих операцій при визначенні величини дотацій.

На практиці, переробні підприємства закупають сировину (молоко та м'ясо в живій вазі) у різних категорій постачальників, а не виключно у сільськогосподарських товаровиробників, відповідно виникає необхідність її

розподілу на «дотаційну» та «не дотаційну». Тобто, для переробного підприємства важливе значення має питання відокремленого обліку готової продукції, що виготовлена з поставлених на переробку сільськогосподарськими товаровиробниками молока та м'яса в живій вазі та обліку іншої продукції, виготовленої з не дотаційної сировини.

Законодавчо встановлено, що у разі, коли придбані переробним підприємством виробничі фактори використовуються ним частково для виготовлення дотаційної продукції, а частково – для виготовлення іншої, сума сплаченого (нарахованого) у їх ціні вхідного ПДВ розподіляється між ПК (податковим кредитом) спеціальної та загальної декларації відповідно до частки використання таких виробничих факторів в операціях з виготовлення дотаційної та іншої продукції.

Водночас, така норма у п. 5 Порядку № 152 [184] (як і в його попередниках) чітко не була прописана і містить лише один абзац загального змісту, чого явно недостатньо, аби організувати належне адміністрування сум такої непрямой підтримки.

Врегулювання зазначеного питання, дозволить вирішити проблемні питання функціонування даного спец режиму, а саме сформувані об'єктивні критерії розподілу сум витрат між «дотаційною» та «не дотаційною» сировиною з метою правомірного розподілу сум ПДВ між спеціальною та загальною деклараціями, а відтак і правильністю визначення сум дотацій.

По-третє, у разі повернення до випробуваного часом механізму підтримки виробників молока і м'яса за рахунок зобов'язань з ПДВ переробних підприємств, необхідне також і відновлення норми щодо цільового використання коштів державної фінансової підтримки сільськогосподарськими товаровиробниками.

Відміна цільового використання дотаційних сум сільгосп-підприємствами була незрозумілою, оскільки власник коштів – держава – в праві вирішувати, на які цілі вони мають бути потрачені. Така практика надавала механізму виплати дотацій переробними підприємствами а рахунок

коштів ПДВ рис бюджетної цільової програми.

Враховуючи вищезазначене, вважаємо за необхідне повернення до норм законодавчих актів вимог п. 8 Постанови № 805 [181] (в початковій редакції) щодо цільового використання сум дотацій сільськогосподарськими підприємствами за здане м'ясо в живій вазі та молоко на переробку.

Так, зокрема, після прийняття Порядку № 291 [180] було виключено норму щодо встановлення Мінагрополітики конкретних напрямів використання дотаційних коштів (до цього зазначалось, що суми дотацій використовуються товаровиробниками виключно для розвитку тваринництва – насамперед для забезпечення тваринництва кормами, відтворення поголів'я, придбання племінних ресурсів та здійснення ветеринарних заходів.

Вважаємо, що з позиції ефективного витрачання коштів та спрямування їх щодо підтримки окремих напрямків тваринництва – м'ясного та молочного – доцільним є повернення до цільової спрямованості сум підтримки.

По-четверте, суттєвим недоліком діючої практики застосування режиму виплати дотацій через переробні підприємства було нечітке визначення відповідальності за нецільове використання дотаційних сум. Враховуючи це, вважаємо за необхідне передбачення в нормативно-правових актах відповідальності за нецільове використання сум дотацій (не лише сплата сум отриманих дотацій до бюджету, а й виплата пені за час користування такими сумами) з метою запобігання зловживанням.

Так, згідно п. 8 Порядку № 291 [180] відповідальність за нецільове використання дотацій покладалася на керівників підприємств. Однак, саме в законодавчому порядку така відповідальність (як і вимога цільового використання) не передбачена.

Зокрема, в п. 11.21 статті 11 Закону України «Про ПДВ» була відсутня норма (що містилася в ньому до 2009 року) стосовно цільового використання отриманих дотаційних сім. Даний пункт Закону вимагав лише розробки порядку обліку коштів підтримки Кабінетом Міністрів України, але не контролю за їх цільовим використанням.

По-п'яте, необхідно забезпечити врівноваження умов отримання державної фінансової підтримки для всіх категорій сільськогосподарських товаровиробників (сільгоспідприємств та населення). Практика фінансової підтримки за рахунок механізму ПДВ є певною мірою дискримінаційною по відношенню до господарств населення.

Вирішенням цієї проблеми може стати створення сільськогосподарських обслуговуючих кооперативів. Практика такої співпраці набула значного поширення в розвинених західних країнах.

Крім того, слід враховувати, що виробники молока та переробні заводи є господарськими суб'єктами, заснованими на приватній власності, і здійснюють діяльність, виходячи з власного економічного інтересу. Відповідно, їх стосунки мають базуватися на бізнесовій основі, тобто лише на договірних засадах, у рамках відповідних законів. Причому контроль за їх дотриманням мають взяти на себе державні структури.

Державна політика в цьому плані має бути чіткою, конкретною і прозорою – це допоможе вирівняти умови підтримки для обох категорій виробників м'ясо-молочної сировини, обмежити можливості зловживань в частині виплати дотацій господарствам населення.

Вирішення проблеми наявних диспропорцій у відносинах між переробними підприємствами та окремими категоріями виробників сільськогосподарської продукції, передбачає реєстрацію ОСГ у якості платників ПДВ, що досягається шляхом створення розвитку сільськогосподарської кооперації (об'єднань, що мали б статус юридичної особи).

Відміна режиму виплати дотацій за рахунок зобов'язань з ПДВ переробних підприємств негативно позначиться на розвитку м'ясо-молочної галузі в Україні. Прогнозна оцінка наслідків таких змін для різних груп економічних суб'єктів (товаровиробників, переробних підприємств, споживачів, держави в цілому) наведена нижче.

За умов відміни режиму виплати дотацій в будь-якому випадку найбільше постраждають селянські господарства, які здають молоко та м'ясо

на промислову переробку. Звертаючись до зарубіжної практики, слід зазначити, що в розвинутих країнах переважаючою категорією виробників молока є юридичні особи. На противагу практиці, що склалась в цих країнах, для України характерною є зовсім інша ситуація за якої саме господарства населення є основними виробниками молока, що надходить на промислову переробку (близько 70 %). За таких умов підтримка даної категорії виробників сільськогосподарської продукції є надзвичайно важливою.

Наслідки відміни дотацій та очікувані ефекти від такого рішення для різних груп учасників економічних відносин в короткостроковій та довгостроковій перспективі наведено в табл. 3.10.

Таблиця 3.10

Оцінка наслідків відміни режиму дотування виробників молока та м'яса за рахунок механізму ПДВ*

Економічні суб'єкти	Період		
	Короткостроковий	Середньостроковий	Довгостроковий
Споживачі продукції	Суттєвих змін не відбудеться	Зростання роздрібних цін на молокопродукти	Скорочення споживання молочних продуктів з високою доданою вартістю
Виробники молока – селянські господарства	Зниження закупівельних цін	Скорочення чисельності поголів'я (зменшення обсягів виробництва молока)	Реалізація виробленої молочної продукції на ринках, зменшення поставок на переробку
Виробники молока – сільгосп-підприємства	Суттєвих змін не відбудеться	Збільшення закупівельних цін на молоко	Наявність відповідних умов для виробництва якісної сировини підприємствами середніх та великих розмірів
Переробні підприємства	Збільшення надходження молока на переробку (неможливість виробниками в короткий термін відреагувати на скорочення попиту)	Поступове зменшення сировинної бази	Можливість отримання на переробку сировини вищої якості

* На прикладі молокопродуктів (по м'ясо продуктах ефекти є тотожними).

У додатку С, табл. С. 1 наведені дані щодо динаміки поголів'я корів у розрізі категорій господарств по Черкаській області та Україні в цілому. Наведені дані переконливо засвідчують зменшення поголів'я корів, що

спостерігається як у сільгоспприємствах, так і в селянських господарствах та є характерним як для Черкаської області, так і для України в цілому.

Слід зазначити, що чисельність корів за досліджуваний період в Україні щодо всіх категорій господарств скоротилася на 23 % (902 тис. гол.); в Черкаській області таке скорочення сягнуло майже 10 % (12 тис. гол.).

Якщо досліджуваний показник розглянути в розрізі окремих категорій господарств, то в Україні у сільськогосподарських підприємствах чисельність поголів'я корів за період з 2004 по 2008 рік скоротилася на 31 % (або 299 тис. голів), у господарств населення – на 20 % (або 604 тис. голів).

Динаміку поголів'я корів та виробництво молока в Черкаській області відображено на рис. 3.8. Як видно з його даних, спостерігається певне зменшення поголів'я корів, а відтак і зменшення виробництва молока за досліджуваний період – в середньому на 38 %.

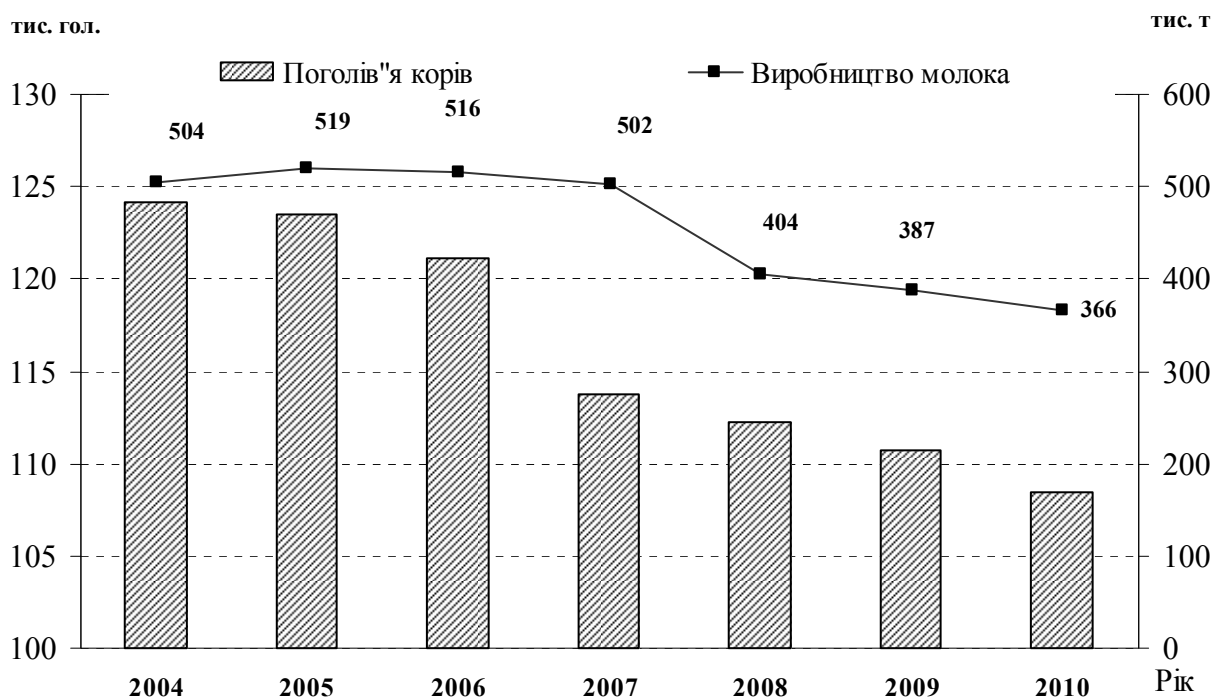


Рис. 3.8. Динаміка поголів'я корів та обсяг виробництва молока в Черкаській області
[За даними ГУДКУ в Черкаській області, Держкомстату України].

Динаміку поголів'я корів та виробництво молока в Україні відображено в додатку С, рис. С. 1, з даних якого спостерігається чітка тенденція зменшення поголів'я корів і, як наслідок, зменшення виробництва молока.

Результатом відміни дії режиму виплати дотацій переробними підприємствами стане зниження закупівельних цін на молоко для населення, що в свою чергу призведе до втрати джерела компенсації витрат на сплату вхідного ПДВ, понесених селянськими господарствами при придбанні виробничих ресурсів, необхідних для виробництва молока (кормів, обладнання тощо). Раніше ці суми могли покриватися за рахунок надходження дотацій від переробних підприємств, а після відміни такого режиму джерело компенсації буде втрачене.

Таким чином, відміна дії режиму виплати дотацій переробними заводами найбільш відчутно позначиться на доходності діяльності селянських господарств (господарств населення).

Як свідчать проведені розрахунки, дотації по Черкаській області склали в середньому близько 20 % від ціни, сплаченої переробними підприємствами, натомість в цілому по Україні цей показник має дещо нижче значення і становить близько 17 % (рис. 3.9).

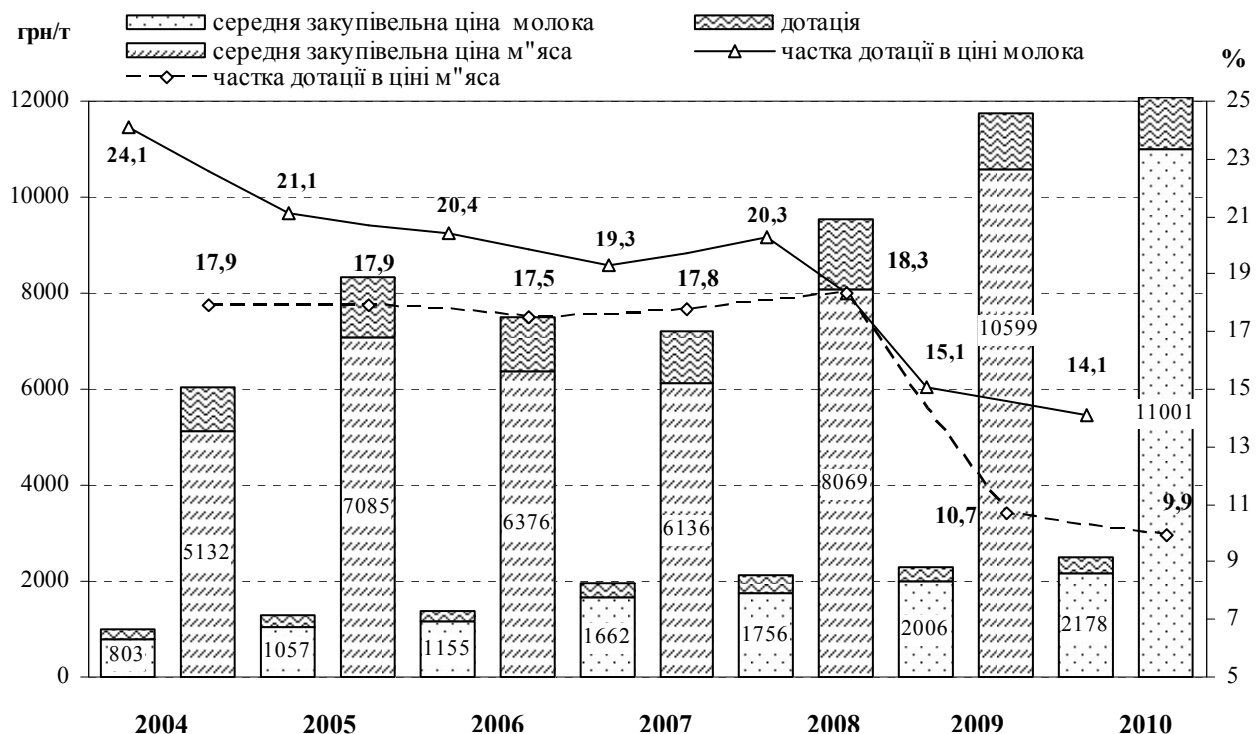


Рис. 3.9. Дотації за рахунок ПДВ переробних підприємств в закупівельних цінах молока і м'яса
[За даними ДПА в Черкаській області, ГУДКУ в Черкаській області].

З даних рис. 3.9 видно, що розмір ефективної ціни (початкова закупівельна ціна + дотація) значно зростає після виплати дотацій. Таким чином, сільськогосподарські товаровиробники мають змогу отримувати за свою продукцію вищі доходи. При цьому слід відмітити, що в Україні розмір дотацій за досліджуваний період був сталим (додаток С, табл. С. 2).

Натомість, у Черкаській області спостерігаються коливання розміру дотацій за аналізований період. Так, у 2008 р. відмічається зменшення їх розміру – на 3,7 % від рівня, сплаченого переробними підприємствами у 2004 р. У 2009 р. частка дотацій в закупівельних цінах на молоко суттєво зменшилась і становила лише 15,1 %, що забезпечило розмір ефективної ціни на рівні 303 грн/т.

Оцінку ступеня впливу основних факторів на формування розміру дотацій переробних підприємств сільськогосподарським товаровиробникам за рахунок коштів ПДВ здійснимо на основі використання багатофакторної моделі регресійної залежності.

Оскільки дотації формуються на конкретному переробному підприємстві і їх розмір може варіюватися по окремо взятих податкових агентах (про це йшлося в другому розділі даного дослідження), для визначення впливу факторів на їх формування застосуємо регресійні моделі щодо кожного з досліджуваних переробних підприємств №1 та №2.

На розмір дотацій на переробному підприємстві здійснюють вплив наступні показники:

- загальна вартість закупок;
- вартість закупок дотаційної сировини переробним підприємством;
- обороти з продажу готової продукції;
- розмір податкового кредиту;
- ціна закупівлі сировини переробним підприємством від різних категорій постачальників.

Слід зазначити, що вирішальний вплив на формування їх розміру здійснюють три з вищеперерахованих факторів, а саме: – вартість закупок

дотаційної сировини; – обороти з продажу (виручка від реалізації); – розмір податкового кредиту.

Множинна регресія дає змогу здійснити оцінку зв'язку результативної ознаки з факторною при фіксованому значенні інших, що включені в регресійну модель.

Рівняння, що описує модель регресійної залежності має такий вигляд:

$$Y = b_0 + b_1x_1 + b_2x_2 + \dots + b_mx_m \quad (1)$$

Параметр рівняння b_i є частковим коефіцієнтом регресії. Він показує, як в середньому змінюється результативна ознака y зі зміною факторної ознаки x_i на одиницю за умови, що інші ознаки залишаються незмінними.

Оскільки розмір дотацій може різнитися по окремо взятих переробних підприємствах для дослідження впливу факторів на їх формування спочатку використаємо дані переробного підприємства №1 за період з 2002 по 2010 рр. Крім того, на основі наявних тенденцій нами буде зроблено прогноз щодо зміни величини розміру дотацій на досліджуваних молокопереробних підприємствах буде здійснено на три роки.

Рівняння регресійної моделі з переробного підприємства №1 має вигляд:

$$y = -455,61 + 0,5726 x_1 + 0,0673 x_2 - 0,9442 x_3, \quad (2)$$

де, y – розмір дотацій, тис. грн, x_1 – обороти з продажу, тис. грн;

x_2 – вартість закупок дотаційної сировини, тис. грн;

x_3 – розмір податкового кредиту, тис. грн.

Всі додаткові розрахунки за даною моделлю представлені у додатку Р, табл. Р. 1.

Модель описує залежність на 99,8 %, а також є адекватною ($F = 478,32$ при $F_{кр} = 9,01$); коефіцієнти регресії статистично значимі ($t_{x1} = 5,42$, $t_{x2} = 2,58$, $t_{x3} = 3,41$ при $t_{кр} = 2,35$).

Оскільки розмір дотацій розраховується на гривню вартості сировини, то відповідно і ступінь впливу факторних ознак доцільно показати у тих же одиницях виміру (у відносних величинах).

Зміст одержаних часткових коефіцієнтів регресії полягає в наступному:

- при збільшенні частки податкового кредиту на 1 % розмір дотацій зменшиться у середньому на 1,27 коп/грн (при збільшенні розміру податкового кредиту на 1 тис. грн, розмір дотацій зменшиться у середньому на 0,9442 тис. грн);

- при збільшенні обсягів поставок переробним підприємством готової продукції на 1 % розмір дотацій збільшиться у середньому на 0,71 коп/грн (при збільшенні оборотів з продажу на 1 тис. грн, розмір дотацій збільшиться у середньому на 0,5726 тис. грн);

- при збільшенні частки закупівель переробним підприємством дотаційної сировини на 1 % розмір дотацій збільшиться у середньому – на 0,08 коп/грн (при збільшенні вартості закупок дотаційної сировини на 1 тис. грн., розмір дотацій збільшиться у середньому на 0,0673 тис. грн).

Отже, за допомогою багатофакторної моделі регресійної залежності щодо переробного підприємства №1 встановлено, що найбільш значний вплив на розмір дотацій за рахунок коштів ПДВ на переробному підприємстві № 1 здійснюють наступні фактори:

- розмір податкового кредиту (ПК) – найбільш значимий вплив;
- другим за значимістю впливу на формування розміру дотацій на переробному підприємстві є обороти з продажу (виручка від реалізації);
- третім за значимістю фактором є обсяги закупівлі дотаційної сировини.

Таким чином, розмір дотацій на переробному підприємстві №1 залежить від таких параметрів його діяльності:

- розміру податкового кредиту, що виникає внаслідок придбання ресурсів, тобто має значення розмір витрат підприємства, понесених на придбання матеріальних ресурсів, необхідних для виробничого процесу;

- обсягу реалізованої продукції переробним підприємством та, відповідно, розміру податкового зобов'язання;

- обсягів закупівлі дотаційної сировини, тобто структури поставок сировини, що сформувалася на підприємстві.

На рис. 3.10 наведено динаміку обсягів та рівня дотацій переробного підприємства №1 сільськогосподарським товаровиробникам за рахунок коштів ПДВ, що сформувалися протягом 2002-2010 рр. та обраховано їх прогнозні значення на 2011-2013 рр. (за умов використання даного режиму підтримки у 2011 р. та наступуючих роках).

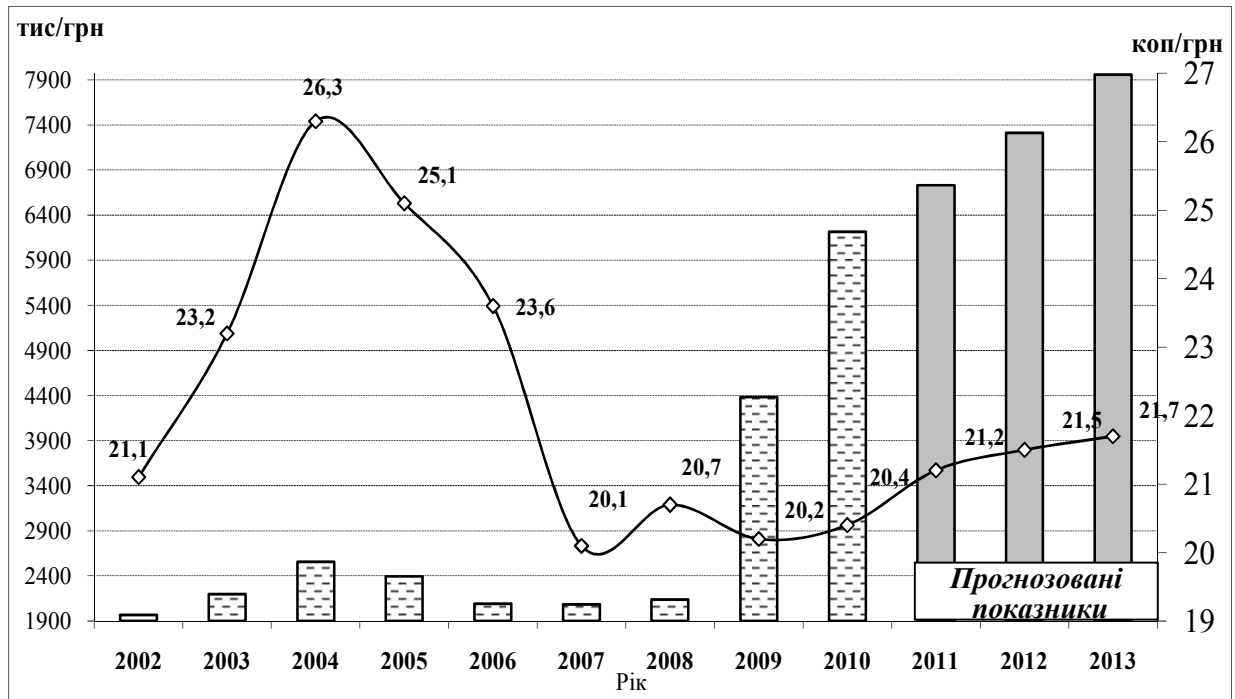


Рис. 3.10. Динаміка обсягів та рівня дотацій на молоко за рахунок ПДВ [Розраховано на базі переробного підприємства №1 – ВАТ «Христинівський молокозавод»].

Сформовану модель регресійної залежності застосуємо також і до результатів діяльності молокопереробного підприємства № 2.

Рівняння лінійного виду, що описує модель регресійної залежності щодо переробного підприємства № 2 є наступним:

$$y = -77,93 + 0,4116 x_1 + 0,0501 x_2 - 0,6508 x_3, \quad (3)$$

де, y – розмір дотацій, тис. грн; x_1 – обороти з продажу, тис. грн;

x_2 – вартість закупок дотаційної сировини, тис. грн;

x_3 – розмір податкового кредиту, тис. грн.

Додаткові розрахунки за даною моделлю подані у додатку Р, табл. Р. 2.

За результатами дослідження встановлено, що модель описує залежність на 99,9 %, є адекватною ($F = 395,66$ при $F_{кр} = 9,01$), коефіцієнти регресії статистично значимі ($t_{x1} = 3,94$, $t_{x2} = 2,47$, $t_{x3} = 3,01$ при $t_{кр} = 2,35$).

Зміст часткових коефіцієнтів регресії полягає в наступному:

- при збільшенні частки податкового кредиту на 1 % розмір дотацій зменшиться у середньому на 1,17 коп/грн. (при збільшенні розміру податкового кредиту на 1 тис. грн., розмір дотацій зменшиться у середньому на 0,6508 тис. грн.);

- при збільшенні обсягів поставок переробним підприємством готової продукції на 1 % розмір дотацій збільшиться у середньому на 0,67 коп/грн. (при збільшенні оборотів з продажу на 1 тис. грн., розмір дотацій збільшиться у середньому на 0,4116 тис. грн.);

- при збільшенні частки закупівель переробним підприємством дотаційної сировини на 1 % розмір дотацій збільшиться у середньому – на 0,09 коп/грн. (при збільшенні вартості закупок дотаційної сировини на 1 тис. грн., розмір дотацій збільшиться у середньому на 0,0501 тис. грн.).

Формування розміру дотацій за рахунок коштів ПДВ на переробному підприємстві № 2 в найбільшій мірі відбувається під впливом величини податкового кредиту та оборотів з продажу (обсягів реалізованої готової продукції), а також обсягів закупок дотаційної сировини.

На рис. 3.11 показано динаміку обсягів та рівня дотацій переробного підприємства №2 товаровиробникам за поставлене молоко на переробку за рахунок коштів ПДВ та здійснено прогноз їх зміни на найближчі роки (у разі подальшого застосування даного режиму).

Використовуючи один із методів екстраполяції – метод ковзної середньої, нами здійснено прогноз розміру дотацій по досліджуваних молокопереробних підприємств № 1 та № 2 за рахунок коштів ПДВ в перспективі на три роки (табл. 3.11).

За використання цього методу прогнозні показники розраховуються як середні величини відповідних показників за n попередніх періодів (а не з використанням усіх значень аналізованого ряду динаміки). Прогнозні показники розраховуються на основі значень, одержаних в 3, 4, ... n попередніх періодах заміною значень найвіддаленіших періодів на нові.

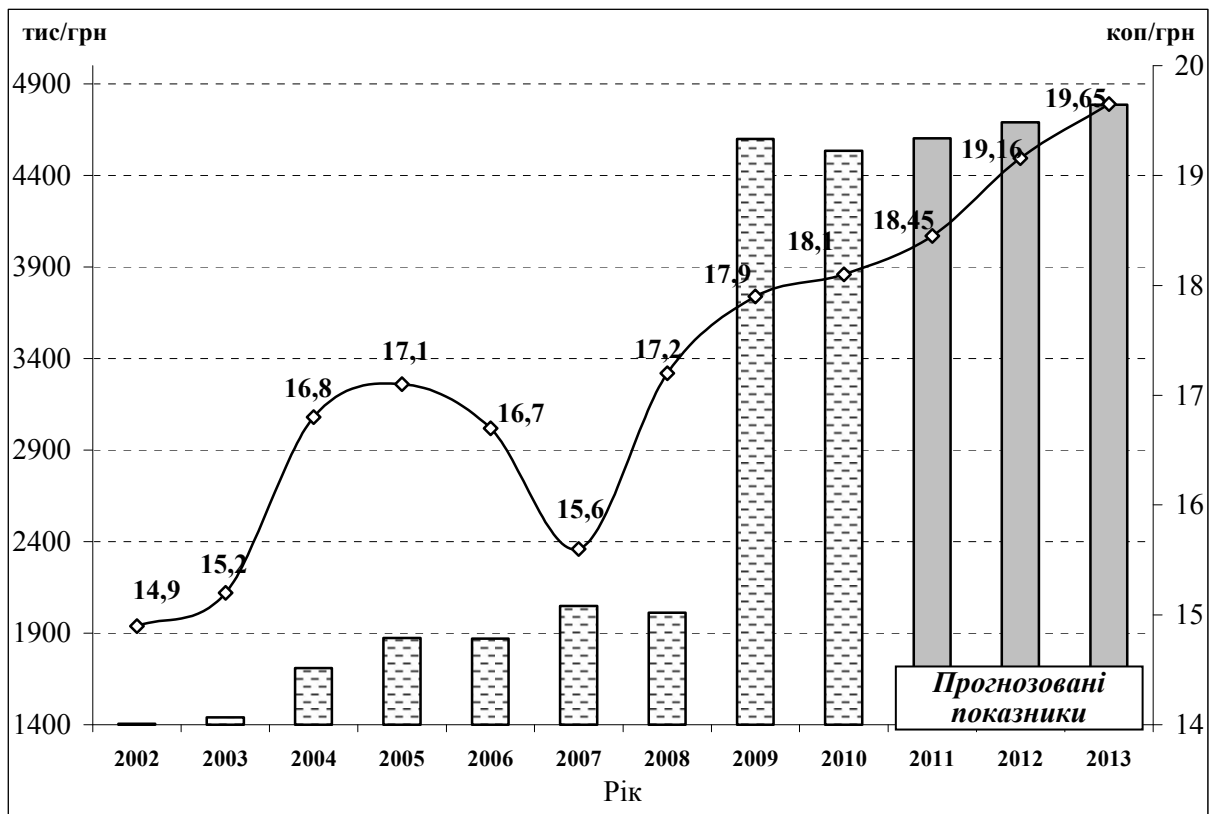


Рис. 3.11. Динаміка обсягів та рівня дотацій на молоко за рахунок ПДВ [Розраховано на базі переробного підприємства №2 – ВАТ ВАТ «Жашківський маслозавод»].

Результати прогнозних даних свідчать, що розмір дотацій на досліджуваних переробних підприємствах характеризується стійкою тенденцією до зростання і в перспективі (у разі продовження дії відповідного режиму підтримки) збільшився б на підприємстві №1 до рівня 21,7 коп/грн та на підприємстві №2 до 19,7 коп/грн.

Таблиця 3.11

Прогнозовані значення обсягів та рівня дотацій на досліджуваних переробних підприємствах за рахунок коштів ПДВ

Рік	Розмір дотацій			
	Переробне підприємство № 1		Переробне підприємство № 2	
	коп/грн	тис. грн	коп/грн	тис. грн
2011	21,20	6728,81	18,45	4603,10
2012	21,48	7309,30	19,16	4691,75
2013	21,67	7955,49	19,65	4786,71

Отже, за допомогою моделей регресійної залежності, що описані по двох молокопереробних підприємствах Черкаської області нами встановлено та оцінено зв'язок розміру дотацій (результативної ознаки) з трьома

обраними факторними ознаками (x_1, x_2, x_3 і т.д.) за умов фіксованого значення інших ознак, що є складовими регресійної моделі.

Факторні ознаки для моделей відібрані за тісністю зв'язку та значимістю впливу на результативну ознаку. З п'яти факторних ознак, що здійснюють вплив на результативну ознаку було відібрано три, за яких регресійні моделі є коректними, тобто вплив цих факторних ознак на формування результативної ознаки є найбільш суттєвим та вирішальним.

Результати проведеного дослідження дозволяють зробити висновок, що розмір дотацій, що направляється сільськогосподарським товаровиробникам на різних переробних підприємствах може досить суттєво різнитися.

Таким чином, виробники сільськогосподарської продукції, здійснюючи поставку власно виробленої сировини на різні переробні підприємства, отримують різні розміри дотацій. Така практика є неприпустимою і призводить до виникнення дискримінації по відношенню до окремих постачальників сировини на переробку.

3.3. Перспективи застосування режиму компенсаційної ставки ПДВ

Спеціальний режим оподаткування діяльності у сфері сільського, лісового господарства та рибальства, що діяв згідно статті 8¹ Закону України «Про податок на додану вартість» почав використовуватись з 1 січня 2009 р. (відповідно до норм Закону від 31.10.2008 р. N 639-VI «Про першочергові заходи щодо запобігання негативним наслідкам фінансової кризи та про внесення змін до деяких законодавчих актів України» [177], яким були внесені зміни до Закону України «Про ПДВ»), замінивши раніше діючий режим акумуляції сум ПДВ відповідно до норм ст. 11.21 даного Закону.

Наразі його функціонування регламентується ст. 209 Податкового кодексу України [172].

Застосування цього специфічного механізму позабюджетної фінансової підтримки забезпечує наявність суттєвого джерела додаткових фінансових

ресурсів для вітчизняних сільськогосподарських товаровиробників.

Ключовими параметрами, що визначають ефективність даної форми підтримки є: доступність, стимулюючий вплив, відсутність суб'єктивного впливу при розподілі сум підтримки між одержувачами. Водночас, за результатами проведеного дослідження виявлено й характерні недоліки даного спецрежиму ПДВ, до числа яких віднесено: негативний вплив на інвестиційну активність та певне викривлення конкурентного середовища.

Відповідно, постає необхідність внесення змін у порядок функціонування даного спецрежиму, зокрема шляхом забезпечення компенсації (відшкодування) сум сплаченого вхідного ПДВ не лише при здійсненні експортних поставок, а й при реалізації інвестиційних проектів в рамках затверджених державних програм розвитку аграрного сектора економіки, а також законодавчого обмеження максимальної частки акумульованого ПДВ (у відсотках від обсягів поставок).

Нижче зупинимося на розгляді перспектив функціонування даного спеціального режиму оподаткування.

В останні роки в Україні точаться дискусії стосовно доцільності продовження дії спеціального режиму справляння ПДВ для сільськогосподарських товаровиробників у формі акумуляції сум податкових зобов'язань з даного податку на спец рахунках для підтримки їх господарської діяльності. Такі дискусії знаходять своє відображення в окремих законопроектах, якими передбачається внесення змін до податкового законодавства в частині уточнення умов справляння ПДВ для сільгосптоваровиробників [177–179].

Суть таких змін зводиться до наступного:

– запровадження диференціації ставок податку, шляхом можливості застосування пониженої ставки ПДВ на продукти харчування зі статусом найбільшого соціального значення. Сплату податку за пониженою ставкою передбачається застосовувати як до оборотів переробних підприємств, так і виробників сільськогосподарської продукції, що самостійно (в т. ч. на

давальницьких умовах) здійснюють її переробку та виготовлення з неї готових продуктів харчування;

- застосування схеми з фіксованою компенсаційною ставкою, що передбачає зміну ідеології справляння ПДВ у сфері агропромислового виробництва;

- позбавлення можливості застосування спецрежиму ПДВ для діяльності з переробки сільгосппродукції (тобто фактично передбачається врівноваження умов для сільгосп підприємств, що займаються переробкою сільгосппродукції на власних потужностях та переробних підприємств);

- забезпечення рівності податкових умов функціонування суб'єктів агропромислового виробництва (усунення подвійного оподаткування) у випадку надання послуг (та їх фактичного використання) за межами митної території України, що також повністю відповідає вимогам ЄС;

- надання права виробникам сільськогосподарської продукції на віднесення до складу валових доходів сум отриманих (нарахованих) фіксованих компенсацій, а до складу валових витрат – суму сплаченого (нарахованого) вхідного ПДВ на вартість виробничих факторів;

- поширення дії спецрежиму ПДВ на сільськогосподарську продукцію, вироблену на давальницьких умовах.

Узагальнивши зміни, які пропонувались відповідними законопроектами [177–179], вважаємо за доцільне зупинитися на кожній позиції з її обґрунтуванням з наукової точки зору та доцільності застосування за нинішньої ситуації, що склалася в галузі сільськогосподарського виробництва.

Найбільш дискусійними, на нашу думку, виступають перші дві позиції зазначено вище переліку: з приводу необхідності диференціації ставок ПДВ та запровадження «схеми з фіксованою ставкою для фермерів».

Що ж стосується інших пропозицій, то їх реалізацію можна визнати доцільною, оскільки за своєю суттю вони направлені на підтримку сільгосп-товаровиробників.

Функціонування «схеми з фіксованою ставкою для фермерів» передбачає застосування фіксованої компенсаційної ставки, що спрямована на компенсацію нарахованого вхідного ПДВ. За таких умов усі інші виробники сільськогосподарської продукції, що буде оподатковуватись за стандартною ставкою, будуть поставлені в нерівні умови. Відповідно, зазначена проблема може бути вирішена лише запровадженням диференціації ставок ПДВ та застосуванням пониженої ставки на продукти харчування.

Отже, запровадження схеми з фіксованою компенсаційною ставкою в галузі сільськогосподарського виробництва неодмінно пов'язане із одночасним застосування понижених ставок податку на продукти харчування. В цьому контексті слід зазначити, що практика поєднання понижених ставок ПДВ та схеми з фіксованою компенсаційною ставкою набула широкого поширення в європейських країнах.

Як свідчить практика оподаткування, в європейських країнах наявна значна різноманітність ставок ПДВ. Справляння ПДВ може здійснюватись за однією (єдиною) або декількома (диференційованими) ставками. Застосування пониженої ставки набуло широкого розповсюдження в країнах Європи (згідно зі статтями 98-108 Директиви Ради ЄС № 112 [281]), а також уже протягом тривалого періоду функціонує в країнах пострадянського простору, зокрема Білорусії та Росії.

Звичайно, що визначальна та головна мета такого заходу – це здешевлення соціально значимих продуктів харчування. Однак, надання пільг споживачам (шляхом зниження цін, внаслідок застосування пониженої ставки ПДВ) відбувається фактично за рахунок товаровиробників.

В Україні останнім часом значна частина наукових публікацій присвячена питанням зниження рівня ставок податку на додану вартість, а також їх диференціації. З цього приводу слід зазначити, що спільна думка щодо цього питання учасниками дискусії поки-що не знайдена і дискусія довкола цього питання в нашій державі є незавершеною.

Прийняття такого складного рішення, як зміна величини ставки ПДВ та забезпечення їх диференціації, має базуватися на багатьох критеріях. Крім орієнтації на формування доходів бюджету, доцільно врахувати регулюючу функцію даного податку, що впливає з економічної суті ПДВ.

В цьому контексті окремої уваги в галузі сільського господарства потребує розмежування питання розміру ставки ПДВ за загальних умов оподаткування та за умов функціонування спеціальних режимів справляння даного податку, направлених на підтримку розвитку цієї галузі. За таких умов, розмір ставки даного податку відображає відношення держави до даної галузі виробництва, показує її значимість та вагомість для держави в цілому.

В європейських країнах непряме оподаткування сільсько-господарського виробництва передбачає застосування спеціальних режимів справляння ПДВ, причому, перехід на їх застосування є добровільним. Основна мета запровадження таких режимів та механізмів полягає у наданні підтримки невеликим за розмірами фермерським господарствам, а також спрощенні податкових відносин в галузі сільського господарства.

Причому, в європейських країнах функціонування особливих режимів справляння ПДВ у сфері агропромислового виробництва характеризується диференціацією пільг в залежності від розмірів фермерських господарств, величини їх оборотів.

Одним із найбільш поширених спеціальних режимів справляння ПДВ в країнах Європи є режим загальної тарифної ставки або режим фіксованої ставки для фермерів. Головним завданням даного спеціального режиму є коректне вилучення підприємств галузі із системи сплати ПДВ.

Таким чином, етап сільськогосподарського виробництва позбавлений сплати ПДВ до бюджету, а сільськогосподарські підприємства, що здійснили перехід на спецрежим, отримують можливість нарахування та сплати даного податку до бюджету за ставкою, відмінною від стандартної.

Оскільки основним завданням даного спец режиму є врівноваження сум вхідного та вихідного ПДВ, то розрахунок ставки податку здійснюється

на основі даних макроекономічної статистики, яка відображає частку доданої вартості у структурі валової продукції.

Для спрощення податкових процедур в галузі сільськогосподарського виробництва у країнах ЄС в основному нормативно-правовому акті, що регламентує порядок справляння ПДВ - Директиві Ради ЄС № 112 «Про спільну систему податку на додану вартість» від 28.11.2006 р. [281], передбачена глава друга – «Спільна схема з фіксованою ставкою для фермерів», яка відображає специфіку справляння ПДВ з фермерів.

Основні положення даного розділу Директиви №112, що передбачають спрощення механізму функціонування ПДВ в галузі сільського господарства, зводяться до наступного:

- схема з фіксованою компенсаційною ставкою поширюється на фермерів, що займаються сільськогосподарською, лісогосподарською та рибогосподарською діяльністю;

- сільськогосподарська продукція та послуги являють собою товари та послуги, що вироблені або надані фермерами на своїх підприємствах;

- фіксовані компенсаційні процентні норми можуть різнитися для лісового та рибного господарства, а також в межах різних підгалузей сільського господарства з метою надання фермерам, що перебувають на фіксованій ставці, можливості компенсації нарахованого вхідного ПДВ за такою ставкою; розрахунки таких норм провадяться на основі даних макроекономічної статистики за попередні роки;

- фермер здійснює вибір щодо застосування спрощених процедур на фіксованій ставці чи звичайного режиму оподаткування ПДВ;

- компенсаційні процентні норми не повинні забезпечувати надання відшкодувань фермерам в обсязі, більшому за розмір нарахованого вхідного ПДВ. Тобто, інакше кажучи, має досягатися принцип покриття сум сплаченого та нарахованого податку і, таким чином, сальдо цього податку повинно дорівнювати нулю;

– компенсаційні норми, що визначені у відсотках, застосовуються до цін щодо сільськогосподарських товарів (послуг), а сплата компенсації за фіксованою ставкою здійснюється замовником або державними органами.

Оскільки підготовлені законопроекти [177–179] містили пропозиції щодо запровадження схеми з фіксованою компенсаційною ставкою в Україні, розглянемо можливість такого запровадження та розрахуємо ставки податку (фіксовані компенсаційні відсоткові норми) для сільського господарства.

Крім цього, доцільним є порівняння існуючого спецрежиму справляння ПДВ в цій галузі виробництва та пропонованого наявними законопроектами (у відповідності з регламентованою Директивою Ради ЄС № 112 практикою справляння ПДВ з фермерів) (табл. 3.12).

Оскільки Директивою Ради ЄС № 112 фіксовані компенсаційні відсоткові норми рекомендовано розраховувати на основі показників макроекономічної статистики, доцільно зупинитися на цьому питанні більш детально та з'ясувати особливості розрахунку цих показників.

До основних інструментів макроекономічного аналізу належить система національних рахунків, а також таблиці «витрати-випуск», що безпосередньо пов'язані з ними. Вони являють собою характеристику найбільш важливих процесів та явищ економічного життя (виробництва, споживання, витрат, доходів тощо).

Оскільки в основі визначення компенсаційних відсоткових норм лежить макроекономічний підхід, в цьому контексті найбільш доцільним є використання таблиць «витрати-випуск», що дають змогу простежити за різними стадіями створення доданої вартості, зокрема в галузі сільськогосподарського виробництва і, таким чином, визначити частки тих статей витрат що зумовлюють виникнення вхідного ПДВ та тих, що не призводять до його виникнення.

Враховуючи вищевикладене, для обґрунтування величини розміру ставки ПДВ, найбільше підходить методика, основу якої складає аналіз структури витрат на виробництво сільськогосподарської продукції.

Враховуючи це, доцільним є використання даних форми 50 с.-г., що відображає узагальнену структуру витрат аграрного виробництва як в цілому, так і в розрізі його підгалузей – тваринництва та рослинництва.

Таблиця 3.12

Порівняльна характеристика спецрежимів справляння ПДВ у сфері сільського господарства в Україні та країнах ЄС*

Показник	Спеціальний режим відповідно до ст. 209 ПКУ	Схема з фіксованою компенсаційною ставкою*
Суб'єкти	Платник податку, що провадить діяльність у сфері сільського та лісового господарства, а також рибальства.	Платники податку, що провадять діяльність у сфері сільського та лісового господарства, рибальства, обороти яких не перевищують встановлену межу.
Ставка податку	Стандартна, за якою оподатковуються вхідні виробничі фактори.	Фіксовані компенсаційні ставки, що розраховуються для сільського, лісового господарства та рибальства
Основна суть спеціального режиму	Товаровиробник, що обрав даний спецрежим, залишається платником ПДВ, нараховуючи ПК та ПЗ за загальною схемою. Суми ПДВ, нараховані на вартість поставленої сільгосппродукції залишаються у розпорядженні сільгосп-товаровиробників для відшкодування сум податку, сплачених постачальнику на вартість виробничих факторів, а за наявності залишку такої суми – з можливістю подальшого їх використання на виробничі цілі.	Суми ПДВ, сплачені постачальникам на вартість виробничих факторів не включаються сільгоспідприємством до складу ПК, а операції з поставки с.-г. товарів (послуг) таким підприємством звільняються від оподаткування ПДВ. До ціни с.-г. товарів (послуг), що постачається с.-г. підприємством, додається фіксована компенсаційна ставка, що визначається у відсотках від ціни с.-г. товарів (послуг). Така фіксована компенсація сплачується покупцем с.-г. підприємству в ціні с.-г. товарів (послуг), спрямована на компенсацію вхідного податку.
Мета спецрежиму	Формування суттєвого джерела підтримки сільгосптоваровиробників, а також спрощення податкових відносин в галузі	Спрощення податкових відносин для сільгосптоваровиробників.

Відповідно до норм глави 2 «Спільна схема з фіксованою ставкою для фермерів» Директиви Ради ЄС № 112 «Про спільну систему податку на додану вартість» від 28.11.2006 р. [281].

Структуру витрат в розрізі статей витрат і складових елементів доданої вартості підприємств АПК розглянемо, користуючись даними статистичної фінансової звітності підприємств галузі сільського господарства Черкаської області (форма 50-с.г.).

Головним критерієм, за яким має здійснюватися обґрунтування величини розміру ставки даного податку (фактично розрахунку

компенсаційних відсоткових норм, що забезпечують обнулення сальдо по даному податку) – є покриття сум вхідного та вихідного ПДВ (тобто сум ПДВ сплаченого у ціні придбання факторів виробництва та сум ПДВ, що отримані у складі ціни поставок продукції).

З огляду на це, вартим уваги постає питання розгляду та аналізу орієнтовної структури витрат за елементами на виробництво продукції сільського господарства. При цьому необхідно попередньо згрупувати статті витрат на ті, що зумовлюють виникнення вхідного ПДВ та, відповідно, неоподатковувані вхідним ПДВ. В такий спосіб, на нашу думку, вдасться систематизувати складові елементи доданої вартості сільгосп підприємств.

Даний методичний підхід вже частково використовувався в другому розділі даного дослідження, при розгляді та аналізі режиму виплати дотацій переробними підприємствами та з'ясуванні структури собівартості продукції на переробних підприємствах.

До витрат, що призводять до збільшення розміру вхідного ПДВ (тобто податкового кредиту) відносяться, в першу чергу, матеріальні витрати та деякі інші витрати. Натомість, витрати, що не призводять до виникнення вхідного ПДВ можна згрупувати наступним чином: зарплата, нарахування на зарплату, амортизація, плата за земельні частки, майнові паї, інші витрати (відсотки за банківськими кредитами, сплачені страхові премії тощо). Це питання більш детально було розглянуто в першому розділі монографії.

Згрупуємо витрати на дві групи відповідно до їх впливу на розмір вхідного ПДВ (рис. 3.12).

Дані про загальну структуру витрат на виробництво продукції сільського господарства, продукції рослинництва та тваринництва в розрізі їх складових елементів по господарствах Черкаської області згруповано відповідно в додатку Т, табл. Т. 1.

Як свідчать отримані дані, найбільша частка у структурі виробничих витрат належить матеріальним витратам, при цьому вона має сталу тенденцію до зростання. Натомість частка витрат на оплату праці в динаміці

за досліджуваний період зменшується.

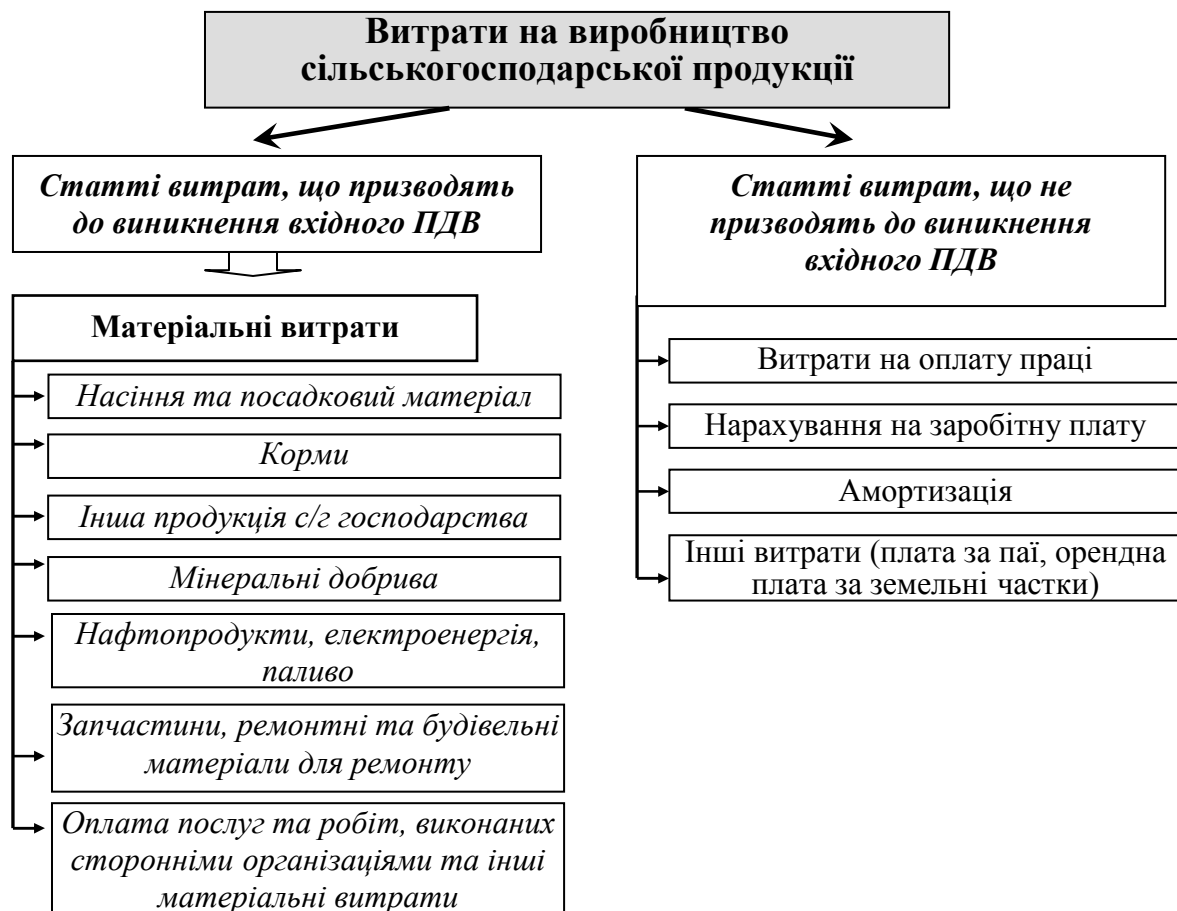


Рис. 3.12. Групування витрат на виробництво сільськогосподарської продукції залежно від їх впливу на величину вхідного ПДВ

Всі проміжні розрахунки та допоміжні таблиці даної частини дослідження представлені в додатках. Зокрема, структура витрат, з попереднім групуванням її складових елементів на групи відповідно до їх впливу на розмір вхідного ПДВ, подана в додатку Т, табл. Т. 2.

Результати дослідження показують, що в середньому за аналізований період по Черкаській області у структурі витрат на виробництво відповідних видів сільськогосподарської продукції є певні розбіжності. Так, зокрема, частка матеріальних витрат на виробництво тваринницької продукції є вищою порівняно з матеріальними витратами понесеними на виробництво продукції рослинництва на 11,4 %.

Крім того, досить суттєво різняться такі статті витрат, як витрати на оплату праці та інші витрати. Зокрема, за досліджуваний період частка інших

витрат в рослинництві є вищою відповідного показника галузі тваринництва на 13,9 %. Це пояснюється насамперед тим, що до складу інших витрат належить плата за паї, орендна плата за земельні частки, що безпосередньо стосується галузі рослинництва. Витрати на оплату праці в рослинництві перевищували цей же показник в галузі тваринництва на 3,9 %.

Показники рівня рентабельності сільськогосподарських підприємств представлені в додатку Т, табл. Т. 3. Для того, щоб з'ясувати частки, що необхідні для розрахунків, врахуємо норму прибутку, виходячи з рівня рентабельності, наведеного у додатку Т, табл. Т. 4.

З даних цих додатків видно, що частка доданої вартості у сільськогосподарських підприємств рослинницького спрямування є вищою порівняно з аналогічним показником для підприємств, де домінує тваринницька спеціалізація (проте, слід зазначити, є нижчою порівняно з підприємствами, що належать до інших галузей виробництва).

Поясненням цього явища є декілька причин. По-перше, розмір цін на продукцію, що виробляється в галузі сільського господарства, порівняно із витратами на її виробництво в кінцевому підсумку не дає можливості підприємствам сільськогосподарського спрямування одержувати достатній розмір прибутку (що є характерним як для рослинництва так і для тваринництва). Зокрема, виробництво тваринницької продукції, за досліджуваний період є збитковим (рівень збитковості за аналізований період в середньому складає близько 7 %).

По-друге, свій відбиток накладає сезонний характер виробництва і пов'язаний з ним диспаритет цін, внаслідок реалізації продукції одразу після збору урожаю, коли ціна, зазвичай, є суттєво нижчою.

По-третє, обсяги продукції, що виробляються сільськогосподарськими підприємствами на сучасному етапі є невеликими, тобто переважають невеликі сільськогосподарські підприємства.

Порівнюючи окремі галузі сільськогосподарського виробництва, слід зазначити, що частка доданої вартості у рослинництві переважає цю частку в

галузі тваринництва майже вдвічі. Це зумовлено переважанням складових частин доданої вартості рослинництва над відповідними елементами галузі тваринництва (зокрема, наявністю прибутку в галузі рослинництва та переважання амортизаційних відрахувань).

Отже, все це в комплексі і призводить до того, що частка витрат, що зумовлюють виникнення вхідного ПДВ, переважає частку тих витрат, що не є причиною виникнення вхідного ПДВ (тобто є складовими доданої вартості для цілей ПДВ).

На рис. 3.13 відображено частки витрат, що зумовлюють виникнення вхідного ПДВ та частки доданої вартості, що сформувалися в рослинництві, тваринництві та в цілому по сільськогосподарських підприємствах Черкаської області в середньому за досліджуваний період.

Крім того, відображені компенсаційні ставки даного податку в розрізі галузей сільськогосподарського виробництва.

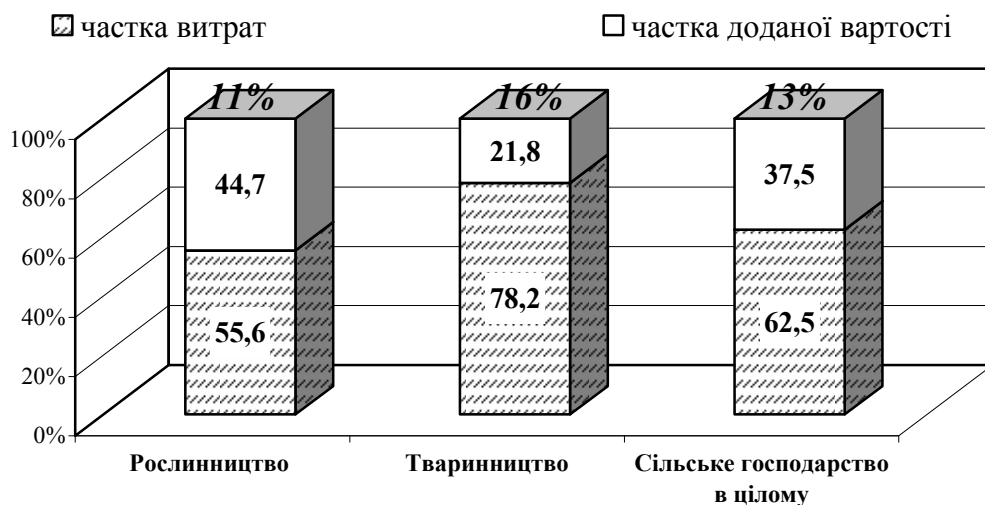


Рис. 3.13. Структура ціни та розміри ставок фіксованого збору, що забезпечують компенсацію сум вхідного ПДВ у разі застосування схеми з компенсаційною ставкою [Розраховано за даними ф. 50 с.-г. підприємств Черкаської області].

Отже, вищевикладене дає підстави для висновку про те, що для компенсації сум вхідного податку сільськогосподарським підприємствам необхідно застосовувати ставку фіксованого збору з ПДВ, що становить не менше 62 % розміру стандартної ставки податку (тобто $20\% * 0,62 = 12,4\%$);

підприємствам рослинницької спеціалізації – 55 % ($20 \% * 0,55 = 11,0 \%$); тваринницької – 78 % ($20 * 0,78 = 15,6 \%$).

Таким чином, проведеним дослідженням встановлено, що ставки ПДВ, за яких би досягалася рівновага між сумами вхідного та вихідного ПДВ для сільськогосподарських підприємств (зокрема в розрізі їх виробничої спеціалізації) є різними, що пов'язано з особливостями структури витрат на виробництво продукції окремих галузей, а фактично з різним співвідношенням між частками статей витрат, що зумовлюють виникнення вхідного ПДВ та тими, що не оподатковуються вхідним ПДВ.

На основі застосування макроекономічного підходу виявлено, що ставки податку (компенсаційні відсоткові норми), які забезпечать покриття сум вхідного ПДВ становлять: по сільгоспідприємствах в цілому – 13 %, для галузі рослинництва – 11 %, для тваринницької галузі – 16 %.

Відповідно, проведене дослідження, що ґрунтувалося на визначенні величини ставки ПДВ на основі аналізу складових частин виробничих витрат сільгоспідприємств, показало, що запровадження пониженої ставки даного податку для сільгосппродукції в нинішніх умовах є недоцільним.

В першу чергу, це пов'язано з функціонуванням спеціальних режимів справляння ПДВ у даній галузі. Адже діючий спецрежим акумулювання сум ПДВ спрямований, в першу чергу, на підтримку сільськогосподарських товаровиробників, а пропонується режим фіксованої компенсаційної ставки – на спрощення податкових відносин, шляхом надання підприємствам сум фіксованих компенсацій в обсязі покриття сум сплаченого вхідного податку.

Таким чином, виробники сільськогосподарської продукції, що дотримуються встановлених критеріїв, отримують можливість залишати у своєму розпорядженні нараховані суми податку на додану вартість та використовувати на виробничі цілі значні суми коштів, що за інших обставин направлялися б до бюджету. Тому, існуюча нині ставка ПДВ в 20 % при оподаткування поставок сільськогосподарської продукції є цілком виправданою та обґрунтованою.

Крім того, слід зазначити, що практика застосування спеціальних режимів справляння ПДВ в Україні не суперечить вимогам СОТ і, таким чином, наша держава не обмежена у їх застосуванні (обмеження становить загальний розмір СВП по «жовтому кошику»). Тобто, в цій ситуації, стосовно подальшого функціонування спеціального режиму ПДВ в галузі сільськогосподарського виробництва, визначальною має стати позиція держави: підтримка сільськогосподарського виробництва – залишення нині діючого спецрежиму; спрощення податкових відносин – запровадження схеми з фіксованою ставкою.

Отже, підсумовуючи викладене, слід зазначити, що:

- Європейська практика державної фінансової підтримки не передбачає суттєвої ролі податкового механізму – оподаткування використовується за призначенням, для виконання фінансових та регулюючих завдань.

Спеціальні режими та порядки оподаткування (в тому числі справляння ПДВ) застосовуються, в основному, з метою спрощення податкових відносин для врахування специфіки фермерської діяльності, а не для поліпшення фінансового забезпечення суб'єктів аграрного бізнесу.

За результатами узагальнення механізмів справляння ПДВ у сільському господарстві європейських країн відмічена суттєва їх варіативність – від застосування практики акумуляції сум ПДВ у Білорусі, до включення ПДВ до складу комплексного сільськогосподарського податку в Росії.

- режим акумулювання сум ПДВ є найбільш доступною та розповсюдженою формою державної фінансової підтримки розвитку сільськогосподарського виробництва. Ключовими параметрами, що визначають ефективність даної форми підтримки є: доступність, стимулюючий вплив, відсутність суб'єктивного впливу при розподілі сум підтримки між одержувачами. Водночас, виявлено й характерні недоліки даного спецрежиму ПДВ, до числа яких віднесено: негативний вплив на інвестиційну активність та певне викривлення конкурентного середовища;

- режим дотування виробництва молока і м'яса за рахунок податкових зобов'язань з ПДВ переробних підприємств має суб'єктивний вплив на дохідність цих видів сільськогосподарської діяльності. Поряд з очевидними перевагами застосування, він не позбавлений окремих недоліків, до складу яких слід віднести нерівномірність розподілу сум підтримки по регіонах, залежність розміру дотацій від діяльності переробних підприємств, можливість маніпулювання розмірами дотацій для окремих категорій постачальників, використання державних ресурсів без належної програми, що суттєво знижують ефективність такої форми підтримки.

Напрямами вдосконалення механізму дотування за рахунок сум ПДВ мають стати: спрощення порядку визначення дотаційних сум та забезпечення ефективного контролю за їх достовірністю; передбачення цільового використання дотацій товаровиробниками та посилення контролю; усунення дискримінаційного підходу щодо нарахування сум дотацій окремим категоріям постачальників сировини на промислову переробку.

- Оцінка ступеня впливу основних факторів на формування розміру дотацій за рахунок зобов'язань з ПДВ переробних підприємств, проведена на основі моделі багатофакторної регресійної залежності, дала змогу виявити та обґрунтувати сукупність показників, вплив яких є основним та визначальним. Останні за результатами дослідження згруповано за ступенем впливу: значний – розмір податкового кредиту переробного підприємства; помірний – результати роботи переробного підприємства (оборот з продажу (виручка від реалізації); структура поставок сировини на промислову переробку (частка вартості закупок дотаційної сировини) – незначний вплив.

- особлива роль спецрежимів ПДВ, що пов'язана із стимулюванням розвитку сільськогосподарського виробництва, обумовлює обмеженість можливостей застосування інших схем справляння податку в галузі. Водночас, враховуючи тимчасовість діючих спецрежимів справляння ПДВ та відповідний зарубіжний досвід, передбачений, зокрема, Директивою Ради 2006/112/ЄС «Про спільну систему ПДВ», уточнено методичні підходи до

визначення ставки фіксованого збору для компенсації сум вхідного ПДВ у випадку можливого застосування компенсаційної схеми з фіксованою ставкою та здійснено розрахунок її величини загалом для галузі сільського господарства та диференційовано для окремих напрямів діяльності.

Величину компенсаційної ставки доцільно визначати на основі оцінки структури виробничих витрат за відповідною формою звітності (із групуванням їх на оподатковувані та неоподатковувані вхідним ПДВ), а також нормативного рівня рентабельності відповідного виду сільськогосподарської діяльності. При цьому доцільним є забезпечення диференціації ставки збору в залежності від виробничої спеціалізації платника.

- регресивність універсального акцизу в європейських країнах нівелюється застосуванням пониженої ставки при оподаткуванні продуктів харчування. Можливість реалізації такої практики в Україні є обмеженою, що обумовлюється особливою місією ПДВ в аграрному секторі та недосконалістю механізму відшкодування податку.

Оподаткування поставок сільськогосподарської продукції за пониженою ставкою призведе до негативних наслідків: від втрати важеля фінансової підтримки та зменшення бюджетного фонду на підприємствах до вимивання їх обігових коштів.

ДОДАТКИ

Додаток А

Частка акцизів у доходах бюджетів країн ЄС (у % до податкових надходжень)*

Країна	Рік									
	1997		1999		2002		2005		2008	
	універсальний**	специфічний	універсальний	специфічний	універсальний	специфічний	універсальний	специфічний	універсальний	специфічний
Австрія	19,0	6,3	19,2	6,4	18,5	6,5	18,4	6,3	18,3	6,1
Бельгія	15,5	5,6	15,6	5,5	15,3	5,4	15,9	5,2	16,1	5,0
Болгарія	19,9	8,0	20,0	8,2	21,1	8,7	21,2	9,4	21,8	9,9
Великобританія	19,3	11,8	18,3	11,3	19,0	10,9	18,2	9,2	17,9	8,6
Греція	21,1	14,1	21,2	10,0	21,6	9,1	22,1	8,1	22,9	7,4
Данія	19,7	8,0	19,6	8,5	19,9	8,4	20,5	7,6	21,1	6,6
Естонія	24,6	8,4	23,0	9,1	25,9	9,7	28,1	10,8	29,9	11,2
Італія	13,3	7,1	14,3	6,9	14,4	6,0	14,6	5,6	15,1	5,1
Ірландія	21,9	11,9	22,2	10,9	23,1	10,7	24,1	8,8	24,3	7,5
Іспанія	16,5	7,7	18,1	8,2	17,9	7,9	17,4	6,9	17,2	6,1
Кіпр	17,3	9,9	17,1	8,2	25,4	11,1	27,1	10,5	28,6	10,6
Латвія	24,1	8,7	23,0	11,3	24,8	11,4	27,1	11,1	28,3	10,8
Литва	24,8	10,6	24,9	11,8	24,5	11,7	25,1	10,9	26,0	10,1
Люксембург	13,9	10,7	14,0	11,7	14,5	11,0	15,0	10,9	15,5	10,5
Мальта	22,0	7,9	19,3	10,3	19,9	9,0	22,1	9,1	24,0	9,3
Нідерланди	16,9	6,8	17,3	6,9	18,7	6,7	19,1	6,3	18,7	6,3
Німеччина	16,1	6,6	16,4	6,6	16,1	7,5	16,2	7,3	16,3	7,2
Польща	19,1	11,6	21,5	11,1	21,7	11,9	23,0	12,0	24,2	11,8
Португалія	22,4	11,0	22,6	9,7	22,9	9,5	24,0	9,0	24,9	8,8
Румунія	21,1	7,1	22,5	8,1	23,1	9,1	23,9	9,1	21,3	9,1
Словаччина	19,1	8,5	19,4	8,7	22,4	9,5	24,8	9,7	25,9	9,9
Словенія	20,0	8,3	19,9	8,2	22,0	9,1	22,4	9,9	22,9	9,9
Угорщина	19,1	9,7	20,8	10,9	21,0	9,5	20,9	9,1	20,3	9,0
Фінляндія	17,2	9,9	18,0	10,2	18,6	9,8	19,8	9,5	20,0	8,3
Франція	17,5	6,3	17,0	6,0	16,8	5,9	16,5	5,3	16,5	5,1
Чехія	18,9	9,7	19,3	10,1	17,1	9,1	18,0	9,9	18,5	10,5
Швеція	17,0	7,3	17,1	6,5	17,8	6,7	18,4	6,4	18,4	5,8
<i>Середнє значення по країнах ЄС</i>	19,2	8,9	19,3	8,9	20,1	9,0	19,9	8,7	20,6	7,7
Україна	35,4	5,4	31,4	6,4	29,7	9,0	34,5	8,1	40,5	5,6

* Складено за даними джерела 220 та Державного комітету статистики України.
 Універсальний акциз** – ПДВ.

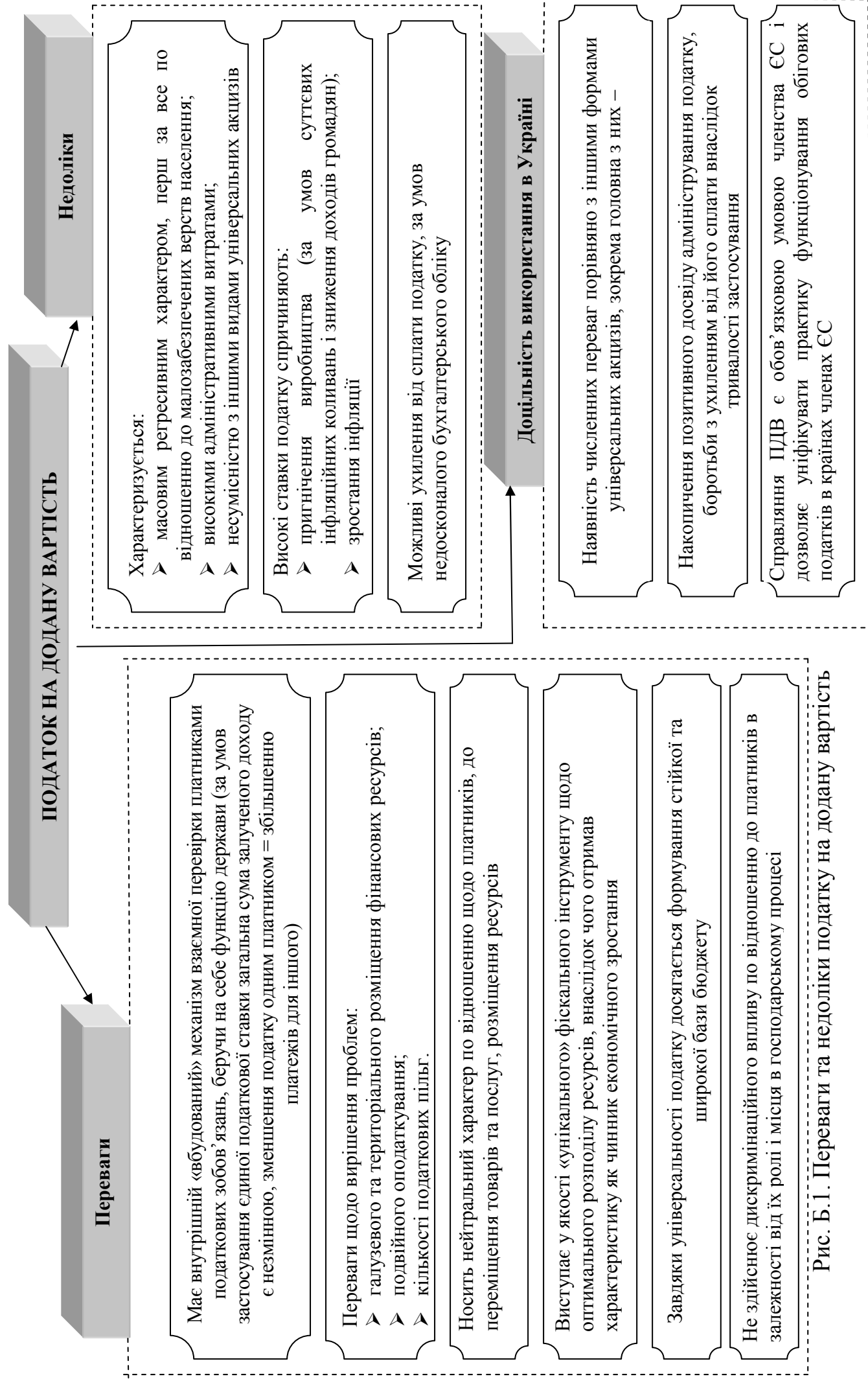


Рис. Б.1. Переваги та недоліки податку на додану вартість

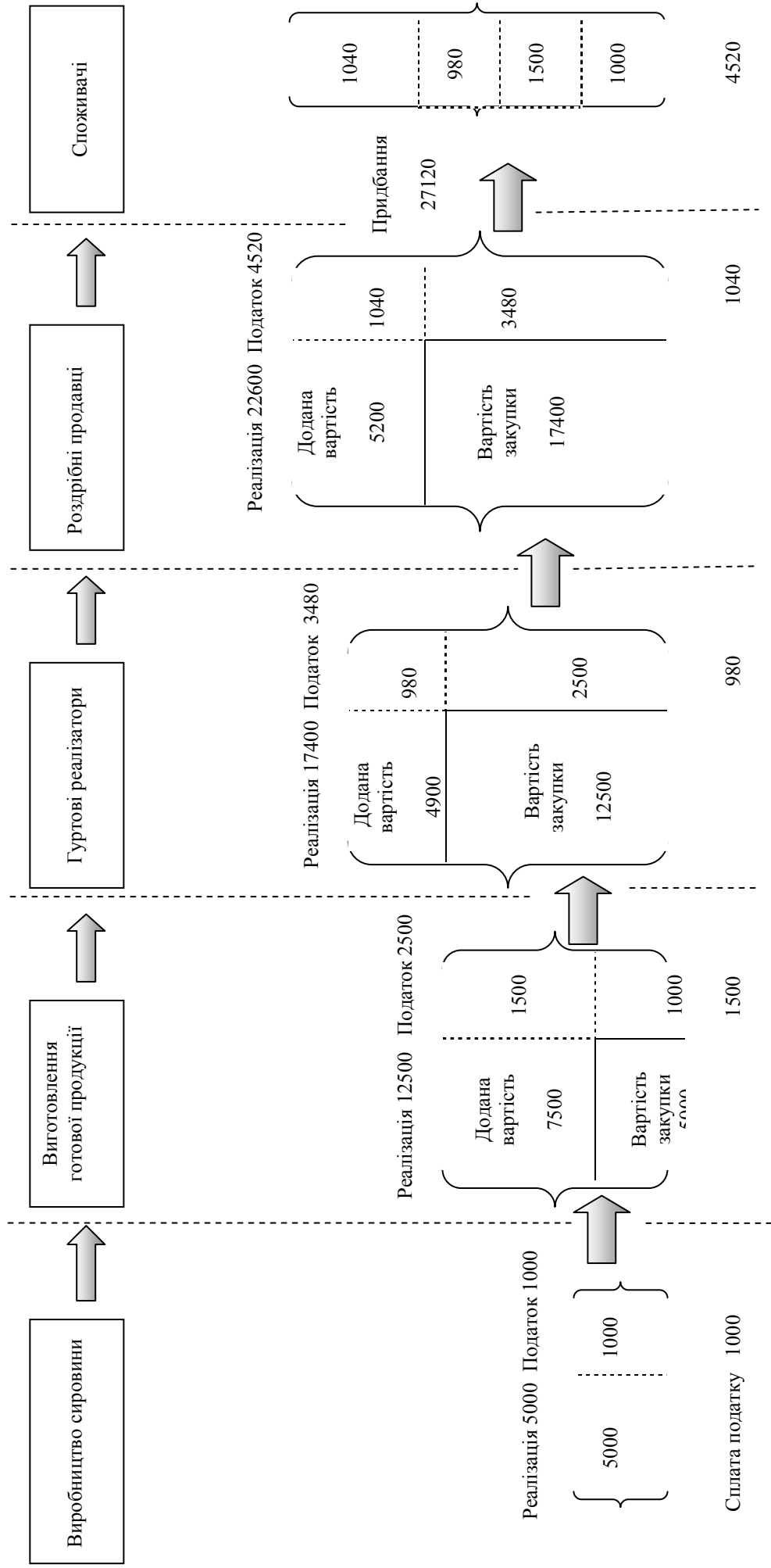


Рис. Б.2. Механізм справляння податку на додану вартість

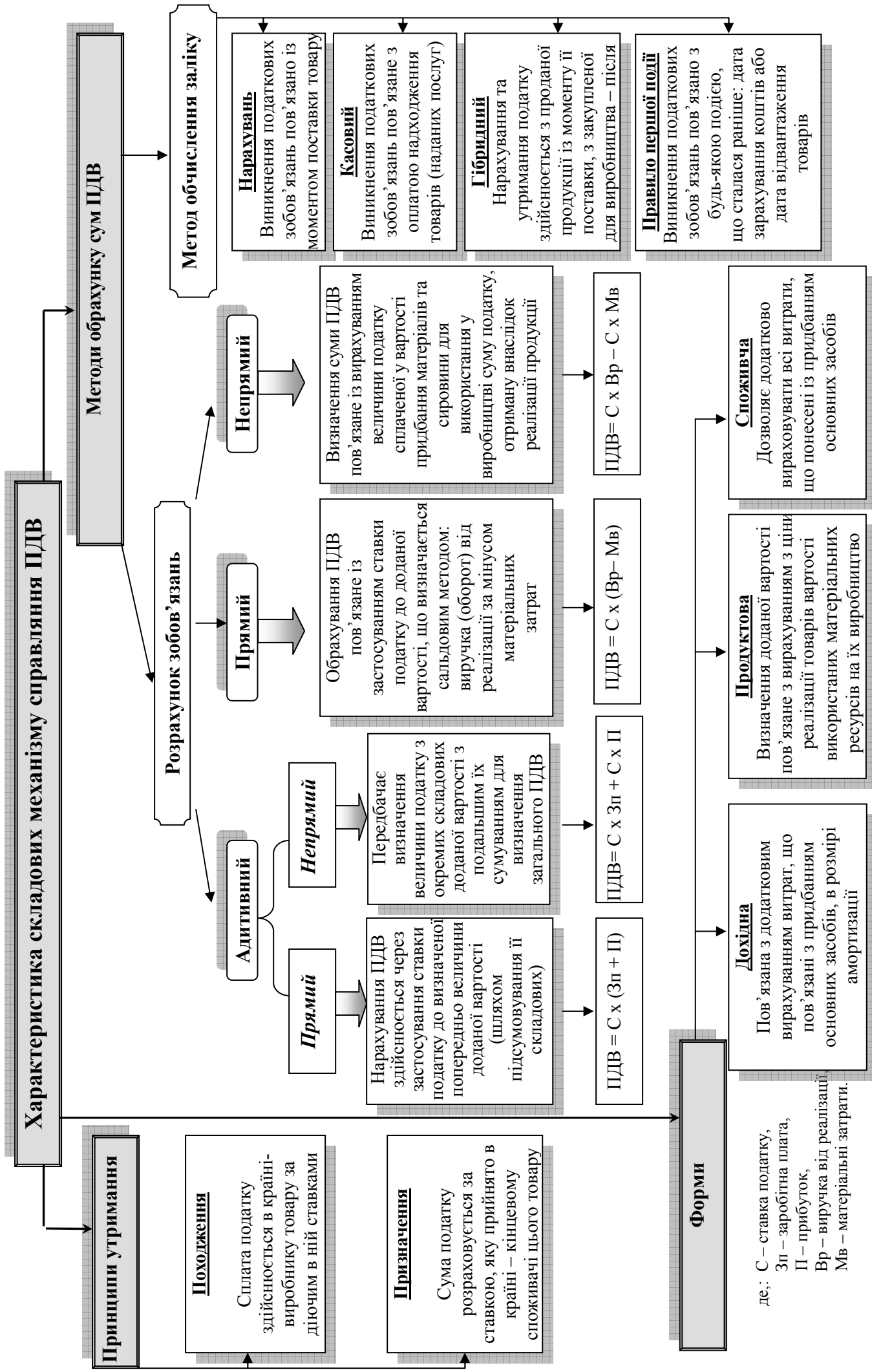


Рис. Б.3. Методологічні засади до визначення об'єкта управління ПДВ

Основні етапи запровадження податку на додану вартість в Україні

Етапи запровадження ПДВ в Україні		Характерні особливості
Перший	Починаючи з 1992 р.	<p>Розпочався Законом України від 20.12.91 р. № 2007–ХІІ «Про податок на додану вартість».</p> <p>Ключові позиції:</p> <ul style="list-style-type: none"> – відсутність механізму бюджетної компенсації сум дебетового сальдо з ПДВ; – встановлення єдиної ставки податку в розмірі 28 %; – наявність численної кількості пільг, що в переважній більшості випадків мали політичне підґрунтя; – механізм оподаткування ПДВ діяв щодо підприємств виробників продукції; – відсутність значної кількості обов'язкових елементів щодо запровадження ПДВ або необхідність їх суттєвого вдосконалення, зокрема, це стосується питань пов'язаних з реєстрацією платників податку, оформлення накладних, податкового обліку.
Другий	Починаючи з 1993 р.	<p>Започаткував Декрет Кабінету Міністрів України «Про податок на додану вартість» від 26.12.92 р. № 14-92.</p> <p>Ключові позиції:</p> <ul style="list-style-type: none"> – відшкодування податку у вигляді прямих грошових виплат не передбачалося, що призводило до існування значного дефіциту обігових коштів у виробників; – встановлення ставки податку на рівні 20 % та відрегульовано оподаткування експорту (ставка 0 % в момент перетину митного кордону), імпорту.
Третій	1997 р.	<p>Ознаменувався Законом України від 03.04.97 р. № 168/97 – ВР «Про податок на додану вартість».</p> <p>Ключові позиції:</p> <ul style="list-style-type: none"> – наявність бюджетного відшкодування (від'ємне дебетове сальдо з ПДВ підлягало відшкодуванню з бюджету протягом місяця, наступного за звітним періодом). Невідшкодовані в строк платнику податку суми класифікувалися як бюджетна заборгованість, на яку нараховувалися відсотки (120 % від облікової ставки НБУ); – поширення механізму справляння ПДВ і щодо підприємств торгівлі та посередницької діяльності; – обов'язкове документальне оформлення будь-яких операцій, зокрема податкових та митних декларацій для можливості платника на отримання сум податкового кредиту; – запровадження податкового обліку – для платників податку при здійсненні продажу товарів (робіт, послуг) обов'язковим є надання податкової накладної.
Четвертий	Починаючи з 1999 р.	<p>Розпочався Указом Президента «Про підтримку сільськогосподарських товаровиробників» від 02.12.1998 р. № 1328.</p> <p>Ключові позиції:</p> <ul style="list-style-type: none"> – введення в дію спецрежимів справляння ПДВ в галузі сільськогосподарського виробництва (загальний механізм справляння даної податкової форми при цьому не порушується – ПДВ в даній галузі виробництва представлений у вигляді спеціального способу функціонування) основна суть таких заходів пов'язана з наданням підтримки виробникам галузі у вигляді залишених сум податку та подальшого їх цільового використання суб'єктами господарювання.

Таблиця Б.2

Основні зміни законодавчих актів щодо функціонування спец режимів справляння ПДВ

Назва законодавчого акту	Спеціальні режими справляння ПДВ в галузі сільськогосподарського виробництва				Спеціальний режим на підтримку тваринницької продукції
	Режим нульової ставки	Режим акумуляції	Режим виплати дотацій	Спеціальний режим оподаткування діяльності у сфері сільського і лісового господарства та рибальства	
Указ Президента України «Про підтримку сільськогосподарських товаровиробників» від 02.12.1998 № 1328/98	Розпочата підтримка розвитку сільськогосподарського виробництва				
	пп.6.2.6 ст. 6 ЗУ «Про ПДВ»	Рослинництво – п. 11.29 ст. 11 ЗУ «Про ПДВ» Тваринництво – п. 11.21 с. 11 абзац другий ЗУ «Про ПДВ»	п. 11.21 ст. 11 абзац перший ЗУ «Про ПДВ»		
Закон України від 31.10.2008 р. № 639 ‘Про першочергові заходи щодо запобігання негативним наслідкам фінансової кризи та про внесення змін до деяких законодавчих актів України’	Спеціальні режими відмінено			Затверджено новий спец режим згідно ст. 8 ¹ Закону України «Про ПДВ»	
Закон України “Про внесення змін до деяких законів України щодо запобігання негативним наслідкам впливу світової фінансової кризи на розвиток агропромислового комплексу” від 04.02.2009 р. № 922 – VI			Відновлено дію п. 11.21 абзацу першого ЗУ «Про ПДВ»		

Продовження табл. Б.2

<p>Рішенням Конституційного Суду України від 24.11.2009 р. ЗУ «Про внесення змін до деяких законів України щодо запобігання негативним наслідкам впливу світової фінансової кризи на розвиток агропромислового комплексу» від 04.02.09 року № 922-VI визнано неконституційним та, відповідно, втрачає чинність з моменту прийняття цього рішення (тобто 24.11.09 р.).</p>			<p>Втрата чинності</p>		
<p>Закон України від 22.12.2009 року № 1782 – VI, що набув чинності 31.12.2009 р.) «Про внесення змін до деяких законів України щодо підтримки агропромислового комплексу в умовах світової фінансової кризи»</p>			<p>Відновлено п. 11.21 абзац перший ЗУ «Про ПДВ»</p>		<p>Введено до ЗУ «Про ПДВ» нову норму – абзац четвертий п 11.21</p>

**Нормативно-правове забезпечення спеціальних режимів справляння ПДВ
в сільському господарстві у 1998-2011 рр.**

Спеціальні режими справляння ПДВ в сільському господарстві	Якими нормами регулювалися	Чим регулюються нині	Основний зміст спецрежиму, до змін	Основний зміст, внаслідок змін
Режим акумуляції сум ПДВ	Відповідно до п. 11.29 ст. 11 ЗУ «Про ПДВ» Відповідно до п. 11.21 (абзац другий) ст.11 ЗУ «Про ПДВ»	Відповідно до ст. 209 ПКУ	Відповідно до норм Закону пільгується продаж продукції (послуг) власного виробництва. Пільгується продаж продукції тваринництва.	Поширюється на продукцію рослинництва, а також тваринництва, а також на сільськогосподарські послуги (передбачає необхідність перерахунку сум підтримки на окремих банківській рахунок).
Режим виплати дотацій	Відповідно до ст. 8 ¹ ЗУ «Про ПДВ» Відповідно до п. 11.21 ст. 11 ЗУ «Про ПДВ»	Відповідно п. 1 підрозділу 2 розділу XX ПКУ	Поширюється на продукцію рослинництва, тваринництва, а також на сільськогосподарські послуги.	Зазнав кардинальних змін – передбачає виплату бюджетних дотацій за рахунок закумуляованих сум ПДВ від переробних підприємств.
Режим застосування нульової ставки	Відповідно до п. 6.2.6 ст.6 ЗУ «Про ПДВ»	Відмінено	Передбачено нульову ставку податку при продажу молока і м'яса живою вагою на переробні підприємства.	Відмінено
Спеціальний режим на підтримку тваринницької продукції	Згідно з абзацом четвертим п. 11.21 ст. 11 ЗУ «Про ПДВ» (введений в дію з 31.12.2009 р.)	Відповідно до ст. 209, п. 209.18 ПКУ	Акумуляція сум ПДВ не суб'єктами спец режиму (відповідно до ст. 8 ¹). Залишені кошти використовуються на підтримку тваринництва (до 2009 року не передбачався).	Той самий

Додаток В
Виробництво та розподіл валового внутрішнього продукту за видами економічної діяльності *, млн грн

Показник	Рік	Випуск	Проміжне споживання	Валова додана вартість
<i>Україна</i>				
Сільське господарство, мисливство, лісове господарство	2004	85668	48410	37258
	2005	91254	54259	40542
	2006	98410	57404	41006
	2007	101122	60221	44777
	2008	113142	65788	47354
	2009	116294	68678	49910
	2010	118123	69254	51236
Добувна промисловість	2004	31766	19248	12518
	2005	39255	23210	17939
	2006	46125	24061	22064
	2007	50121	26222	24789
	2008	57175	27255	29920
	2009	59125	29222	31125
	2010	61222	31123	34288
Переробна промисловість	2004	325820	261696	64124
	2005	399039	312176	86863
	2006	456729	347313	109416
	2007	497770	387870	131555
	2008	586447	439984	146463
	2009	601447	499784	151223
	2010	612277	512288	152623
Валовий внутрішній продукт	2004		345113	
	2005		441452	
	2006		544153	
	2007		612254	
	2008		712945	
	2009		733945	
	2010		745689	
<i>Черкаська область</i>				
Сільське господарство, мисливство, лісове господарство	2004	3734,8	2577,8	1157
	2005	4730,5	2856,5	1874
	2006	4994,7	2941,7	2053
	2007	4764,8	2748,8	2016
	2008	6210,8	3558,8	2652
	2009	6512,8	3999,4	2844
	2010	6655,9	4125,9	2988
Валовий регіональний продукт	2004		6623	
	2005		9014	
	2006		10957	
	2007		13656	
	2008		15258	
	2009		16225	
	2010		16399	

* Складено за даними Державного комітету статистики України та Головного управління статистики у Черкаській області.

Додаток Д

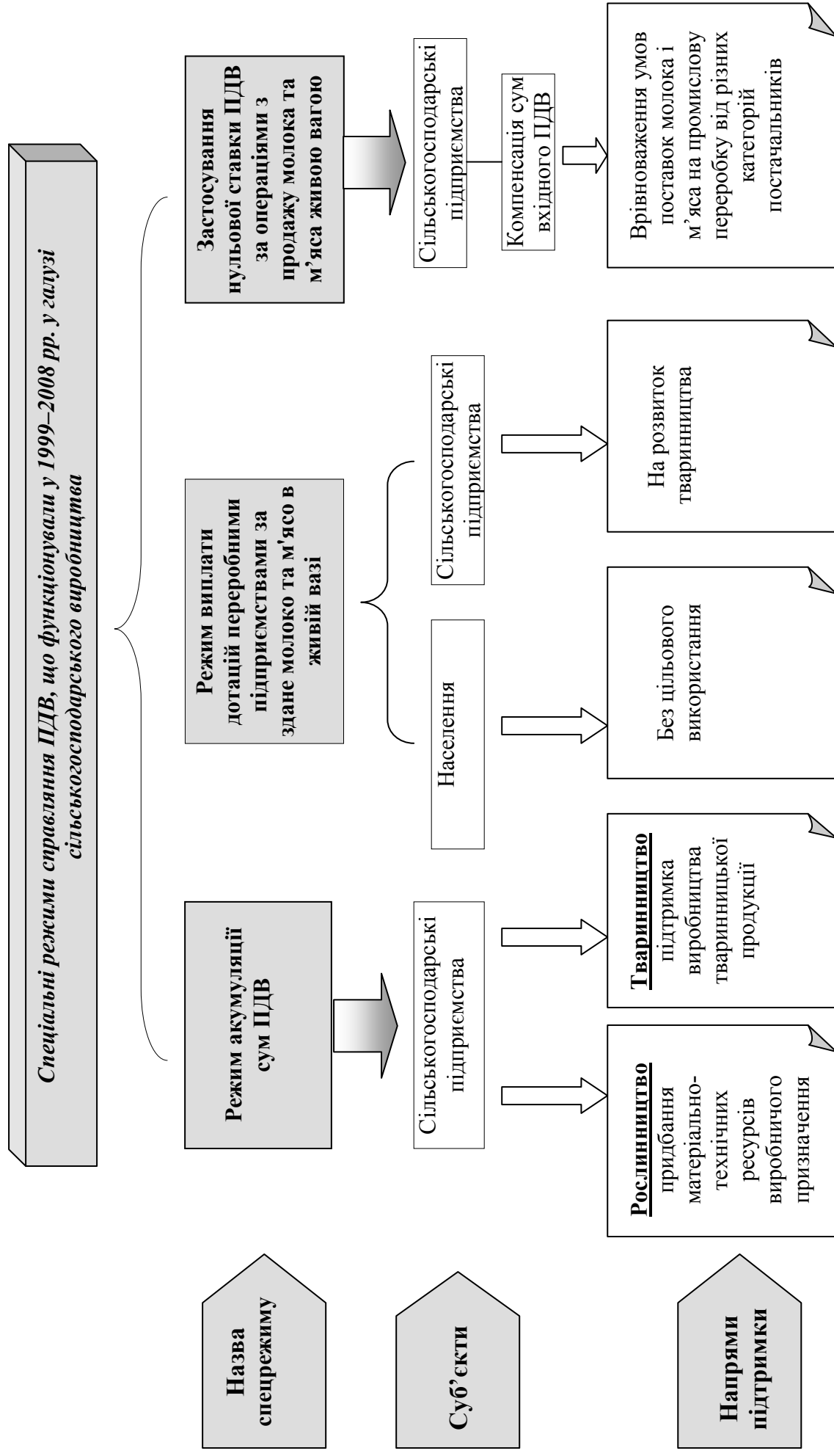


Рис. Д.1. Характеристика спеціальних режимів справляння ПДВ

Спеціальні режими справляння ПДВ, що функціонують в галузі сільськогосподарського виробництва починаючи з 2009 року

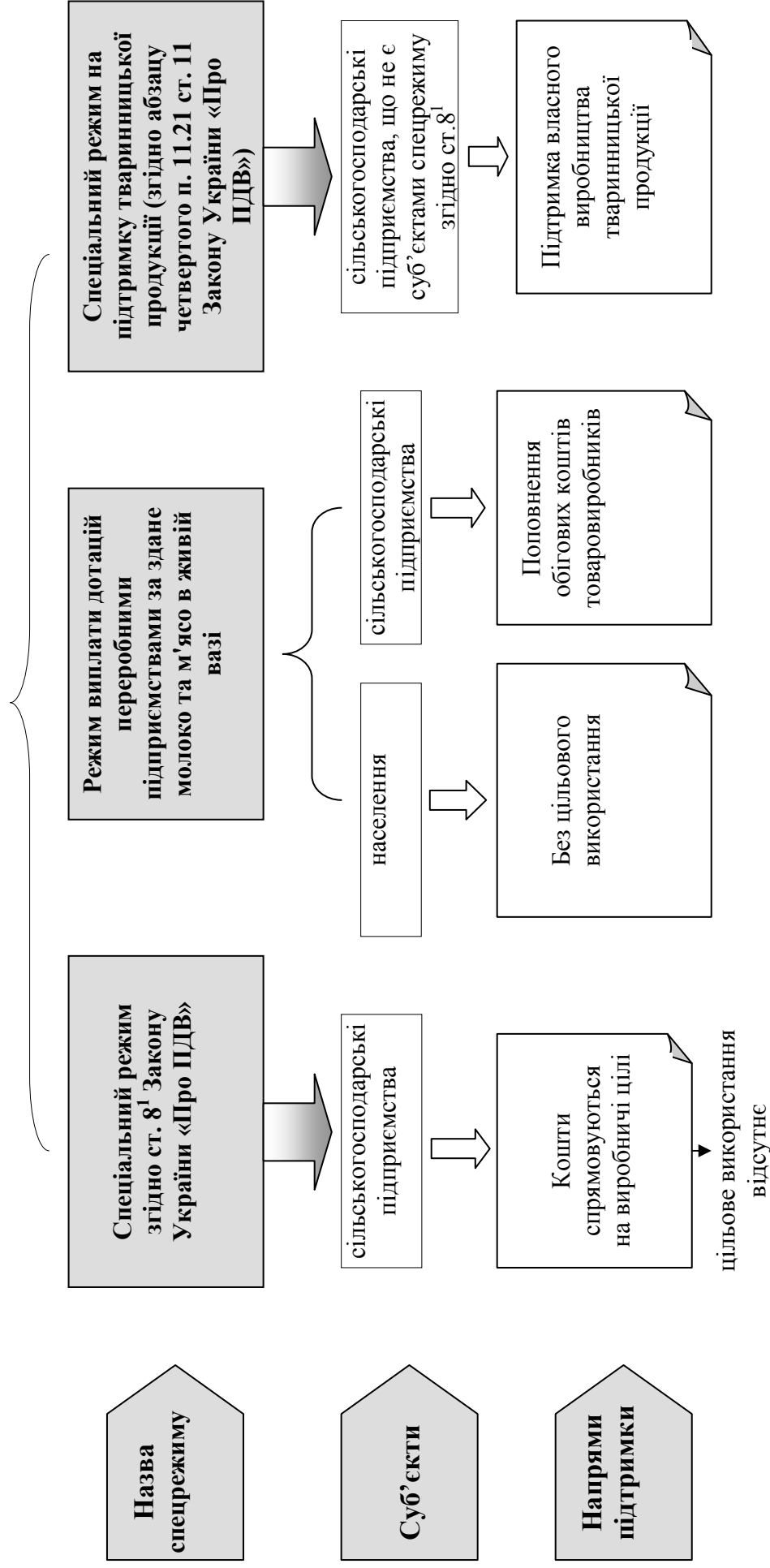


Рис. Д.2. Характеристика спецрежимів справляння ПДВ, що діяли протягом 2009–2010 рр.

Основні зміни в механізмі акумуляції сум ПДВ*

Показник	Норма ст. 8 ¹ Закону «Про ПДВ»	Норма ст. 209 ПК
Суть режиму	п. 8-1.2: ПДВ не підлягає сплаті до бюджету, залишається в розпорядженні, без акумуляції на спецрахунках (передбачений зв'язок з податком на прибуток: пп. 4.2.1, 5.3.3)	п. 209.2: ПДВ залишається в розпорядженні, проте передбачена акумуляція на спецрахунках (зв'язок з податком на прибуток п. 136.1.2 – включення в доходи)
Визначення с.-г. продукції	п. 8-1.7: Сільськогосподарськими товарами вважаються також продукти обробки переробки	п. 209.7: Зазначена норма випущена, водночас про продукти переробки (обробки) є лише згадка у п. 209.16 (можуть бути певні проблеми), крім того додано декілька кодів (шкури, хутро)
Форс-мажор	п. 8-1.11: У разі форс-мажору вимога щодо 75%-ої частки не застосовується (норми виписані досить лояльно)	п. 209.11: У разі форс-мажору вимога щодо 75%-ої частки не застосовується (проте норми виписані досить жорстко: формулювання “не можуть самостійно покрити збитки”; не зрозумілий порядок при страхування ризиків)
Визначення с.-г. діяльності	п. 8-1.15.2: діяльність у сфері сільського господарства включає лише виробництво продукції рослинництва та тваринництва	п. 209.15.2: діяльність у сфері сільського господарства включає також надання окремих послуг іншим с.-г. підприємствам (с.-г. техніка)
Трагування обробки продукції	п. 8-1.15.6: обробка чи переробка власної с.-г. продукції вважається с.-г. діяльністю (а, відповідно, отримана продукція – с.-г. товарами)	п. 209.16: обробка чи переробка власної с.-г. продукції вважається с.-г. діяльністю (чітко розписані коди КВЕД щодо такої діяльності)
Види діяльності	п. 8-1.15.7: КМУ визначає вичерпний перелік видів діяльності, на які поширюються норми даної статті	п. 209.17: Види КВЕД, на які поширюються норми даної статті, виписані безпосередньо у Кодексі
Діяльність поза спецрежимом	абзац 4 п. 11.21: якщо с.-г. підприємство не обрало спецрежим, суми ПДВ за реалізовану тваринницьку продукцію та продукти її переробки все одно залишаються у його розпорядженні	п. 209.18: норма збереглася, водночас додано норму щодо необхідності розподілу сам податкового кредиту між окремими видами діяльності

*Внесені з прийняттям Податкового кодексу України

Додаток Е

Таблиця Е. 1

Структура сплачених податкових платежів сільськогосподарськими товаровиробниками Христинівського району Черкаської області*

Вид податку	Рік									
	2006		2007		2008		2009		2010	
	тис. грн	%	тис. грн	%	тис. грн	%	тис. грн	%	тис. грн	%
Фіксований сільського сподарський податок	183,4	17,1	194,8	16,4	211,1	16,0	251,2	17,0	256,7	17,1
Податок з доходів фізичних осіб	768,5	71,6	827,6	69,6	964,7	73,2	1089,1	73,7	1079,4	71,9
Акцизний збір	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Податок на додану вартість	74,2	6,9	94,3	7,9	87,1	6,6	96,1	6,5	88,6	5,9
Інші податки і збори	47,6	4,4	72,1	6,1	54,7	4,2	41,3	2,8	76,5	5,1
Всього	1073,7	100	1188,8	100	1317,6	100	1477,7	100	1501,2	100

*За даними ДПІ у Христинівському районі Черкаської області.

Таблиця Е. 2

Обсяги надходжень до Зведеного бюджету Черкаської області, млн грн*

Показник	Рік							
	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	
Надходження від усіх категорій платників	996,9	1380,7	1726,2	2260,1	3200,4	3521,7	3722,1	
в т.ч. непрямі податки	670,0	969,9	1033,5	1307,1	1769,1	2067,2	2199,7	
Надходження від сільськогосподарських товаровиробників	65,2	82,1	103,3	140,7	193,2	201,8	204,1	
в т.ч. непрямі податки	6,2	6,1	8,7	12,3	14,5	14,3	14,1	

*За даними ДПА в Черкаській області.

Додаток Ж

Таблиця Ж. 1

Бюджетна підтримка сільського господарства за допомогою цільових програм в Черкаській області, тис. грн*

	Рік													
	2004		2005		2006		2007		2008		2009		2010	
	тис. грн	%	тис. грн	%	тис. грн	%	тис. грн	%	тис. грн	%	тис. грн	%	тис. грн	%
Бюджетні видатки в розрізі цільових програм агропромислового виробництва														
Цільові програми за рахунок - загального фонду:	136864,8	68,7	191643,1	68,5	250419,6	68,8	277972,8	70,0	346721,6	72,7	195231,8	73,1	176419,3	73,2
доплати за вирощену та здану худобу і птицю	47215,4	23,7	74698,9	26,7	114654,3	31,5	95702,1	24,1	123999,5	26,0	74781,0	28,0	67723,8	28,1
селекція у тваринництві та птахівництві	6773,5	3,4	8393,1	3,0	10555,5	2,9	11118,9	2,8	15261,5	3,2	9614,6	3,6	8676,4	3,6
здешевлення вартості кредитів	19523,6	9,8	29935,5	10,7	33122,3	9,1	39710,4	10,0	41492,1	8,7	14422,1	5,4	13014,5	5,4
селекція в рослинництві	2390,7	1,2	2797,7	1,0	4003,8	1,1	4765,2	1,2	6199,9	1,3	4006,1	1,5	3615,2	1,5
дотації на гектар посівів (озимих та ярих культур)	51199,8	25,7	66026,0	23,6	73160,4	20,1	106026,8	26,7	124476,4	26,1	73979,8	27,7	67482,8	28,0
підготовка кадрів	9761,8	4,9	9791,9	3,5	14923,3	4,1	20649,4	5,2	35292,2	7,4	18428,2	6,9	15906,6	6,6
- спеціального фонду	62356,2	31,3	88127,9	31,5	113562,4	31,2	119131,2	30,0	130199,4	27,3	71843,2	26,9	64590,7	26,8
закладення та нагляд за молодими садами	46617,7	23,4	59871	21,4	80440,0	22,1	92128,1	23,2	101107,2	21,2	52613,8	19,7	48443,0	20,1
часткові компенсації виплати вартості складної техніки	15738,5	7,9	28256,9	10,1	33122,4	9,1	27003,1	6,8	29092,2	6,1	19229,4	7,2	16147,7	6,7
сільськогосподарського призначення (вітчизняного виробництва)														
Всього за програмами підтримки	199221	100	279771	100	363982	100	397104	100	476921	100	267075	100	241010	100

* Розраховано за даними ДПА в Черкаській області та Управління сільського господарства Черкаської області.

Підтримка розвитку агропромислового виробництва Черкаської області*

Показник	Рік													
	2004		2005		2006		2007		2008		2009		2010	
	тис. грн	%	тис. грн	%	тис. грн	%	тис. грн	%	тис. грн	%	тис. грн	%	тис. грн	%
<i>Обсяги прямого бюджетного фінансування цільових програм</i>														
Спрямованих на розвиток: - рослинництва	122720,1	61,5	162686,8	58,1	198188,2	54,4	246601,6	62,1	284721,7	59,6	156639,6	58,6	135688,6	56,3
- тваринництва	76500,9	38,5	117084,2	41,9	165793,8	45,6	150502,4	37,9	192199,3	40,4	110435,4	41,4	105321,4	43,7
Разом	199221	100	279771	100	363982	100	397104	100	476921	100	267075	100	241010	100
<i>Обсяги податкової підтримки за рахунок спеціальних режимів справляння ПДВ</i>														
Спрямованих на розвиток: - рослинництва	72068,5	36,7	86734,1	33,5	99811	37,3	158410,3	40,9	184431,0	33,0	718411,1		722611,0	
- тваринництва	124187,4	63,3	172073,7	66,5	167599,6	62,7	228960,3	59,1	373505,9	67,0				
Разом	196255,9	100	258807,8	100	267410,6	100	387370,6	100	557936,9	100	718411,1	100	722611,0	100
Загальні обсяги державної фінансової підтримки агропромислового виробництва, тис.грн	594697,9		538578,8		631392,6		784474,6		1034857,9		985486,1		963621,0	
Частка підтримки за рахунок ПДВ у загальних обсягах державної підтримки, %	33,0		48,0		42,3		49,3		53,9		72,8		74,9	

*Складено за даними ДПА в Черкаській області та Управління сільського господарства Черкаської області.

Фінансова підтримка сільськогосподарських товаровиробників Христинівського району Черкаської області*

Показник	Рік													
	2004		2005		2006		2007		2008		2009		2010	
	тис. грн	%	тис. грн	%	тис. грн	%	тис. грн	%	тис. грн	%	тис. грн	%	тис. грн	%
<i>Пряме бюджетне фінансування</i>														
<i>За рахунок цільових програм:</i>	3002,6	44,3	3439,1	43,0	4011,5	39,5	4647,1	38,4	2470,9	16,7	4873,7	54,9	3339,7	46,9
Доплати за вирощену та здану худобу і птицю	467,7	6,9	623,8	7,8	690,6	6,8	786,6	6,5	665,8	4,5	88,7	1,0	405,9	5,7
Здешевлення вартості кредитів	2629,8	38,8	3127,2	39,1	3615,4	35,6	5070,6	41,9	5430,1	36,7	2663,3	30,0	2435,4	34,2
Дотації на гектар посівів (озимих та ярих культур)	535,5	7,9	623,8	7,8	1564,0	15,4	1343,3	11,1	5844,4	39,5	1074,2	12,1	797,5	11,2
Закладення та нагляд за молодими садами	142,3	2,1	183,9	2,3	274,2	2,7	254,1	2,1	384,7	2,6	177,6	2,0	142,4	2,0
Інші програми прямої бюджетної підтримки	6777,9	100	7997,8	100	10155,7	100	12101,7	100	14795,9	100	8877,5	100	7120,9	100
Разом	<i>Податкова підтримка</i>													
<i>За рахунок спеціальних режимів справляння ПДВ, тис. грн.</i>	6690,0		7797,5		9840,4		11964,2		15500,9		19066,1		19177,4	
Загальний обсяг державної фінансової підтримки сільськогосподарських товаровиробників, тис. грн.	13467,9		15795,3		19996,1		24065,9		30296,8		27943,6		26298,3	
Частка підтримки за рахунок ПДВ у загальних обсягах державної підтримки, %	49,6		49,3		49,2		49,7		51,1		68,2		72,9	

* Розраховано за даними ДП у Христинівському районі Черкаської області.

Таблиця Ж. 4

Пряме бюджетне фінансування сільськогосподарських товаровиробників Христинівського району Черкаської області в розрізі цільових програм за 2010 р.*

№ п/п	Назва господарства	Цільова програма														Разом	
		Доплати за вирощену та здану худобу і птицю		Здешевлення вартості кредитів		Дотації на гектар посівів (озимих та ярих культур)		Закладення та нагляд за молодими садами		Інші програми прямої бюджетної підтримки		Разом					
		тис. грн	%	тис. грн	%	тис. грн	%	тис. грн	%	тис. грн	%	тис. грн	%				
1.	Верхняцька ДСС	–	–	180,6	15,0	935,3	77,7	62,6	5,2	25,2	2,1	1203,7	100,0				
2.	ДПДГ «Нива»	954,5	85,4	134,1	12,0	–	–	–	–	29,1	2,6	1117,7	100,0				
3.	ДПДГ «Христинівське»	365,9	65,7	65,7	11,8	118,6	21,3	–	–	6,7	1,2	556,9	100,0				
4.	СТОВ АФ «Заячківка»	539,3	43,5	–	–	–	–	700,5	56,5	–	–	1239,8	100,0				
5.	Корпорація «Украгрогех»	–	–	58,7	12,8	394,2	85,9	–	–	6,0	1,3	458,9	100,0				
6.	СВК «Маяк»	111,2	98,8	–	–	–	–	–	–	1,4	1,2	112,6	100,0				
7.	СВК «Шельпахівське»	639,4	56,8	–	–	486,3	43,2	–	–	–	–	1125,7	100,0				
8.	СТОВ «Верхнячка-Агро»	412,3	31,4	128,7	9,8	567,2	43,2	204,7	15,6	–	–	1312,9	100,0				
9.	СТОВ «Ліщинівське»	228,8	98,2	4,0	1,8	–	–	–	–	–	–	232,8	100,0				
10.	СТОВ АФ «Орадівка»	–	–	–	–	–	–	216,7	97,7	5,1	2,3	221,8	100,0				
	Всього по району	4873,7	54,9	88,7	1,0	2663,3	30,0	1074,2	12,1	177,6	2,0	8877,5	100,0				

* Складено за даними ДПП у Христинівському районі Черкаської області.

Додаток 3

Таблиця 3. 1

Обсяг реалізації продукції тепличним комбінатом, тис. грн

Рік	Місяць											
	I	II	III	IV	V	VI	VII	VIII	IX	X	XI	XII
Всього у 2004 р.	4022,3	3998,5	6589,5	8599,7	10159,5	9872,5	10558,5	9999,5	10717,5	11556,5	12887,5	13689,2
у тому числі:												
– по території України;	2666,8	3290,8	5139,8	6458,4	7853,3	7246,4	6028,9	3739,8	718,1	2704,2	11083,2	8199,8
– на експорт.	1355,5	707,7	1449,7	2141,3	2306,2	2626,1	4529,6	6259,7	9999,4	8852,3	1804,3	5489,4
Всього у 2005 р.	3999,7	4056,3	7899,2	12895,5	13888,6	11553,6	12563,3	10223,3	10998,5	11223,6	13169,5	13995,5
у тому числі:												
– по території України;	2515,8	3322,1	6256,2	9813,5	10902,6	8653,6	7412,3	4324,5	978,9	2749,8	11444,3	8579,2
– на експорт.	1483,9	734,2	1643,0	3082,0	2986,0	2900,0	5151,0	5898,8	10019,6	8473,8	1725,2	5416,3
Всього у 2006 р.	4926,1	4755,1	8755,6	16551,2	17882,3	16256,0	14233,6	12777,8	12879,0	11999,2	15489,0	14569,5
у тому числі:												
– по території України;	3167,5	3789,8	6838,1	12231,3	13715,7	12240,8	8241,3	5596,7	1004,6	2543,8	13243,1	9441,0
– на експорт.	1758,6	965,3	1917,5	4319,9	4166,6	4015,2	5992,3	7181,1	11874,4	9455,4	2245,9	5128,5
Всього у 2007 р.	5231,1	5122,1	9877,1	21557,7	20555,9	18799,0	15777,0	12144,0	12355,7	11255,8	14778,2	12553,9
у тому числі:												
– по території України;	3102,0	4241,1	7793,0	16340,7	15499,1	13911,3	9340,0	5416,2	1247,9	2251,1	12369,4	8750,1
– на експорт.	2129,1	881,0	2084,1	5217,0	5056,8	4887,7	6437,0	6727,8	11107,8	9004,6	2408,8	3803,8
Всього у 2008 р.	4631,4	3709,9	11483,7	31571,6	29417,9	21731,5	13442,2	8597,5	9050,4	8586,8	1579,5	6663,1
у тому числі:												
– по території України;	3211,8	3121,9	7154,6	23418,7	21943,0	15596,5	8150,3	2745,6	2501,7	2527,9	1342,6	3614,7
– на експорт.	1419,6	588,0	4329,1	8152,9	7474,9	6135,0	5291,9	5851,9	6548,7	6058,9	236,9	3048,4
Всього у 2009 р.	6931,8	8743,3	19853,1	96358,6	29646,2	28771,2	18225,6	17321,1	15121,3	15777,0	14233,1	16213,3
у тому числі:												
– по території України;	3404,7	7340,9	16243,0	27050,7	24620,3	20974,2	10625,5	6980,4	1406,4	2903,0	12055,4	9614,5
– на експорт.	3527,1	1402,4	3610,1	69307,9	5025,9	7797,0	7600,1	10340,7	13715,0	12874,0	2177,7	6598,9

Динаміка сум податкового кредиту та податкового зобов'язання в сільськогосподарських підприємствах Христинівського району Черкаської області протягом 2009 року , грн*

Місяць	СТОВ «Верхняка-Агро»			Верхняцька ДСС		
	Податкове зобов'язання (ПЗ)	Податковий кредит (ПК)	%, гр.3/гр.2	Податкове зобов'язання (ПЗ)	Податковий кредит (ПК)	%, гр.6/гр.5
1	2	3	4	5	6	7
Січень	49983,6	47784,3	95,6	21767,7	11123,2	51,1
Лютий	21526,9	14702,9	68,3	62178,6	37077,3	167,7
Березень	41460,2	22388,5	54,0	22987,9	28987,7	126,1
Квітень	49449,0	33081,4	66,9	41468,6	26291,1	63,4
Травень	48619,5	39430,4	81,1	27059,9	53930,6	199,3
Червень	29420,2	27066,6	92,0	25612,9	25279,9	98,7
Липень	24450,5	29071,6	118,9	17714,9	37077,3	199,9
Серпень	32001,6	28737,4	89,8	33220,4	27639,4	83,2
Вересень	23622,2	32078,9	135,8	54500,7	43818,6	80,4
Жовтень	16512,7	18378,6	111,3	37675,1	25280,0	67,1
Листопад	38222,4	22054,3	57,7	102700,0	13145,6	12,8
Грудень	31411,8	19381,1	61,7	35650,9	7415,4	20,8
Всього	406680,6	334156,0	82,2	482537,6	337066,7	69,9

* За даними ДПІ у Христинівському районі Черкаської області.

Додаток И

Таблиця И.1

Динаміка податкових пільг по ПДВ сільськогосподарським товаровиробникам Черкаської області, тис. грн*

Код пільги	Рік						
	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
14010109	–	–	–	–	97,0	81,6	120,6
14010110	811,0	268,0	968,0	261,0	487,0	527,9	1085,6
14010111	84,5	9,0	–	–	–	–	–
14010136	27384,4	42591,5	41240,7	52829,1	81260,1	–	–
14010178	23162,9	26954,6	25804,7	21148,6	121654,9	–	–
14010213	72068,5	86634,1	99756,4	158410,3	184431,0	–	–
14010369	–	–	–	–	–	577937,4	601911,5
Всього	123511,3	156457,2	167769,8	232649,0	387930,0	578546,9	603117,7

* За даними ДПА в Черкаській області.

Таблиця И.2

Податкові пільги з ПДВ, якими користувалися сільськогосподарські товаровиробники Христинівського району за 2008 рік, тис. грн*

№ п/п	Назва господарства	Пільга				Всього по господарству
		Згідно п 6.2.6 ЗУ «Про ПДВ»	Постанова № 271 (п. 11.29 ЗУ «Про ПДВ»)	Постанова № 805 (п. 11.21 абз. другий ЗУ «Про ПДВ»)	Інші	
1.	Верхняцька ДСС	68,7	–	177,6	1,7	248,0
2.	ДПДГ «Нива»	169,5	592,0	126,0	–	887,5
3.	ДПДГ «Христинівське»	223,4	809,1	258,4	7,8	1298,7
4.	СТОВ АФ «Заячківка»	87,8	731,4	105,4	–	924,6
5.	Корпорація «Украгротех»	120,4	587,7	133,9	–	842,0
6.	СВК «Маяк»	140,8	374,9	127,4	–	643,1
7.	СВК «Шельпахівське»	78,5	489,5	95,8	1,3	665,1
8.	СТОВ «Верхнячка-Агро»	144,8	842,0	118,1	8,9	1113,8
9.	СТОВ «Ліщинівське»	108,4	198,1	100,8	0,4	407,7
10.	СТОВ АФ «Орадівка»	21,8	126,2	20,4	0,3	168,7
Всього по району		2903,3	6433,3	1909,5	23,8	11269,9

*За даними ДПІ у Христинівському районі Черкаської області.

**Суб'єкти оподаткування ПДВ – сільськогосподарські
товаровиробники Христинівського району Черкаської області***

№ п/п	Показник	Рік						
		2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
1.	Кількість платників в тому числі:	22	23	20	18	16	15	14
1.1.	які перейшли на спеціальний режим	22	23	20	18	16	15	14
1.2.	на загальних засадах оподаткування	–	–	–	–	–	–	–

* За даними ДПА в Черкаській області.

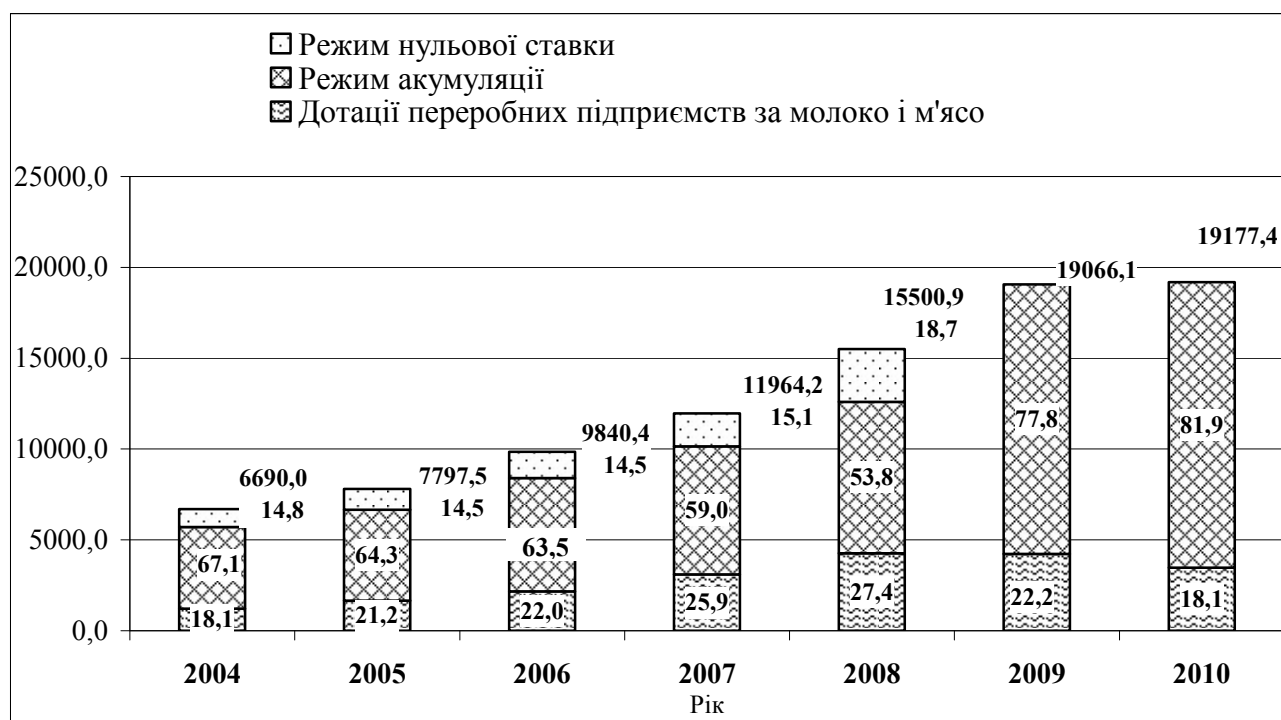
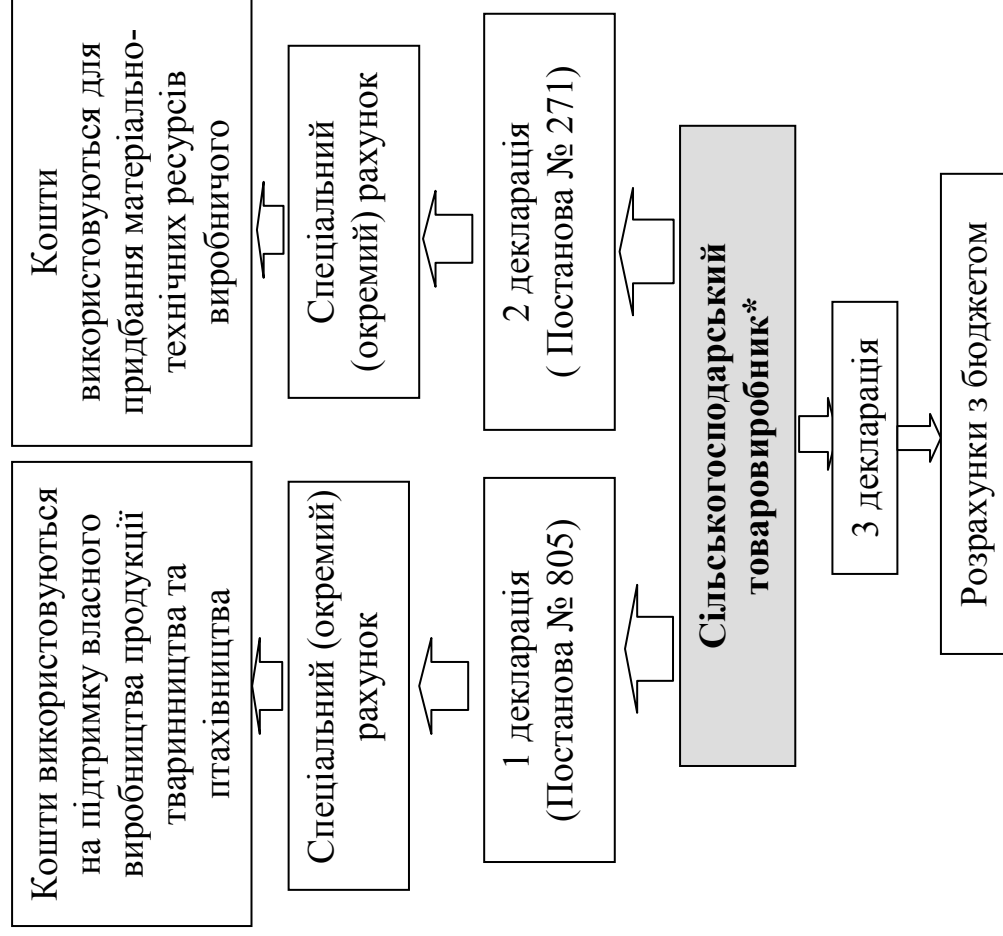


Рис. И.1. Обсяги (тис. грн) і структура (%) пільг шляхом застосування спеціальних режимів справляння ПДВ в Христинівському районі Черкаської області

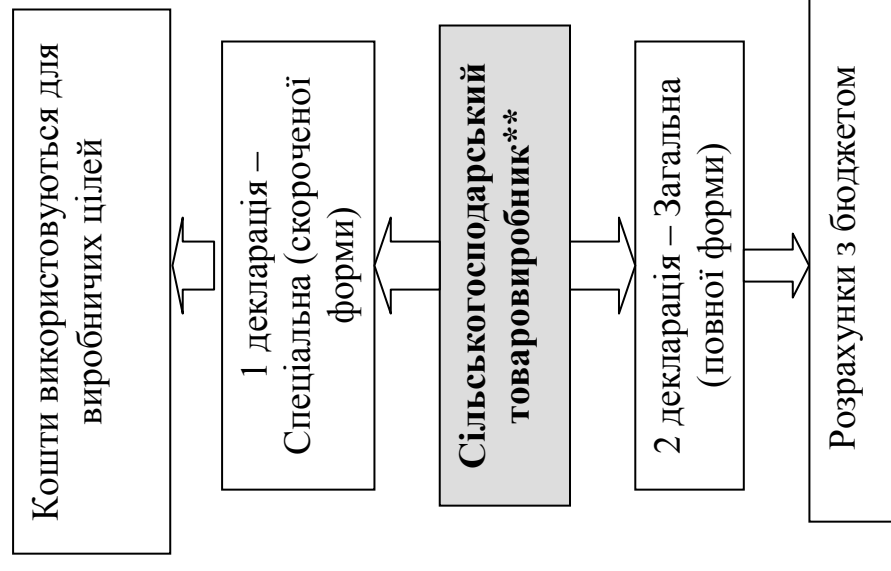
[За даними ДПІ у Христинівському районі Черкаської області].

Додаток К



*Відповідно до режим акумуляції сум ПДВ

**Згідно зі спец режимом управління ПДВ, передбаченого ст. 8¹ ЗУ "Про ПДВ"



Особливості податкової звітності для сільськогосподарських товаровиробників

Додаток Л

Таблиця Л. 1

Суми ПДВ, що залишилися у сільськогосподарських товаровиробників Черкаської області для придбання матеріально-технічних ресурсів, млн грн

Показник	Рік					Разом
	2004	2005	2006	2007	2008	
<i>Для придбання матеріально-технічних ресурсів</i>						
Нараховано ПДВ для перерахування на спец рахунок	62,3	88,2	113,8	137,0	194,9	596,2
Сума ПДВ, що фактично перерахована на спец рахунок	72,1	86,7	99,8	158,4	184,4	601,4
у % до нарахованого ПДВ	115,7	98,2	87,6	115,6	95,0	100,8
<i>Для підтримки тваринництва</i>						
Нараховано ПДВ для перерахування на спец рахунок	21,1	28,6	20,1	24,9	119,0	213,7
Сума ПДВ, що фактично перерахована на спец рахунок	23,1	26,9	25,8	21,2	121,7	218,7
у % до нарахованого ПДВ	109,4	94,4	128,3	85,1	102,2	102,3

*За даними Головного управління Державного казначейства України в Черкаській області та ДПА в Черкаській області.

Таблиця Л. 2

Обсяги підтримки, що надані сільськогосподарським товаровиробникам внаслідок застосування режиму акумуляції сум ПДВ*

Показник	Рік						
	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
<i>Черкаська область, млн грн</i>							
Рослинництво (згідно п. 11.29 ЗУ «Про ПДВ»)	72,1	86,7	99,8	158,4	184,4	–	–
Тваринництво (згідно п. 11.21, абзац другий, ЗУ «Про ПДВ»)	23,1	26,9	25,8	21,2	121,7	–	–
Всього	95,2	113,6	125,6	179,6	306,1	577,9	601,9
<i>Христинівський район Черкаської області, тис. грн</i>							
Рослинництво (згідно п. 11.29 ЗУ «Про ПДВ»)	3626,3	4026,9	4967,0	5427,3	6433,3	–	–
Тваринництво (згідно п. 11.21, абзац другий, ЗУ «Про ПДВ»)	864,0	987,4	1283,6	1621,8	1909,5	–	–
Всього	4490,3	5014,3	6250,6	7049,1	8342,8	14833,4	15706,3

* За даними ДПА в Черкаській області та ДПП у Христинівському районі Черкаської області; Головного управління Державного казначейства України в Черкаській області та районного Управління Державного казначейства у Христинівському районі Черкаської області.

Таблиця Л.3

**Напрямки використання дотаційних сум сільськогосподарськими
товаровиробниками Черкаської області***

Рік	Напрямок використання										
	Ветеринарні заходи		Селекційна справа		Придбання МТР		Корми		Придбання обладнання для тваринництва		Використано всього
	млн грн	%	млн грн	%	млн грн	%	млн грн	%	млн грн	%	млн грн
2004	15,5	21,1	7,5	10,2	30,3	41,2	7,2	9,8	13,1	17,7	73,6
2005	19,2	18,7	11,4	11,1	46,9	45,8	8,9	8,7	16,1	15,7	102,5
2006	15,9	15,8	7,4	7,4	50,2	49,9	13,0	12,9	14,1	14,0	100,6
2007	21,7	14,0	16,4	10,6	77,1	49,8	23,9	15,4	15,8	10,2	154,9
2008	21,3	12,5	8,0	4,7	98,6	57,8	30,8	18,0	11,9	7,0	170,6
2009	14,8	10,5	12,6	9,0	84,9	60,4	28,2	20,1	–	–	140,5
2010	**										120,7

* За даними Головного управління Державного казначейства України в Черкаській області.

** Суми дотацій спрямовуються на поповнення обігових коштів товаровиробників.

Таблиця Л.4

**Дотації переробних підприємств за поставлене на переробку молоко від
різних категорій постачальників(с/г підприємств, населення) по
Черкаській обл.***

Показник	Рік						
	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
1.Вартість поставленого молока на переробні підприємства, всього тис. грн	163439	255020	292413	451858	485414	563661	519799
Обсяг, т	212590	254740	261223	280954	284450	299820	199922
в тому числі: –вартість поставленого молока с/г підприємствами, тис. грн	65818	103016	135157	182563	191862	206875	192371
Обсяг, т	73131	85847	103967	101424	100980	89946	66335
–вартість поставленого молока населенням, тис. грн	97621	152004	157256	269295	293552	356786	325227
Обсяг, т	139459	168893	157256	179530	183470	209874	147830
2.Дотації за рахунок коштів ПДВ за поставлене молоко, всього тис. грн	39225	53554	59652	85853	98539	85113	72789
в тому числі: –дотації за молоко поставлене с/г підприємствами, тис. грн	15796	21633	27572	34687	38948	31238	26932
–дотації населенню(за молоко), тис. грн	23429	31921	32080	51166	59591	53875	45857

* За даними Головного управління Державного казначейства України в Черкаській області, Державного комітету статистики України.

Дотації переробних підприємств за поставлене на переробку м'ясо від різних категорій постачальників(с/г підприємств, населення) по Черкаській обл.*

Показник	Рік						
	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
1.Вартість поставок м'яса на переробні підприємства, всього тис. грн	192084	273486	233891	388101	393995	517520	484020
Обсяг поставок, т	37429	38601	36682	63249	48828	48823	44002
в тому числі: –вартість поставок м'яса від с/г підприємств, тис. грн	109680	158348	133557	216948	220637	316375	295737
Обсяг поставок, т	20832	22106	20378	34723	26744	29294	27899
–вартість поставок м'яса від населення, тис. грн	82404	115138	100334	171153	173358	201149	188282
Обсяг поставок, т	16597	16495	16304	28526	22084	19529	17117
2.Дотації за рахунок коштів ПДВ за поставлене м'ясо, всього тис. грн	34383	48954	40931	69082	72101	55387	47918
в тому числі: –дотації с/г підприємствам (за м'ясо), тис. грн	19633	28344	23373	38617	40377	33864	29278
–дотації населенню(за поставлене м'ясо), тис. грн	14750	20610	17558	30465	31724	21523	18640

* За даними Головного управління Державного казначейства України в Черкаській області, Державного комітету статистики України.

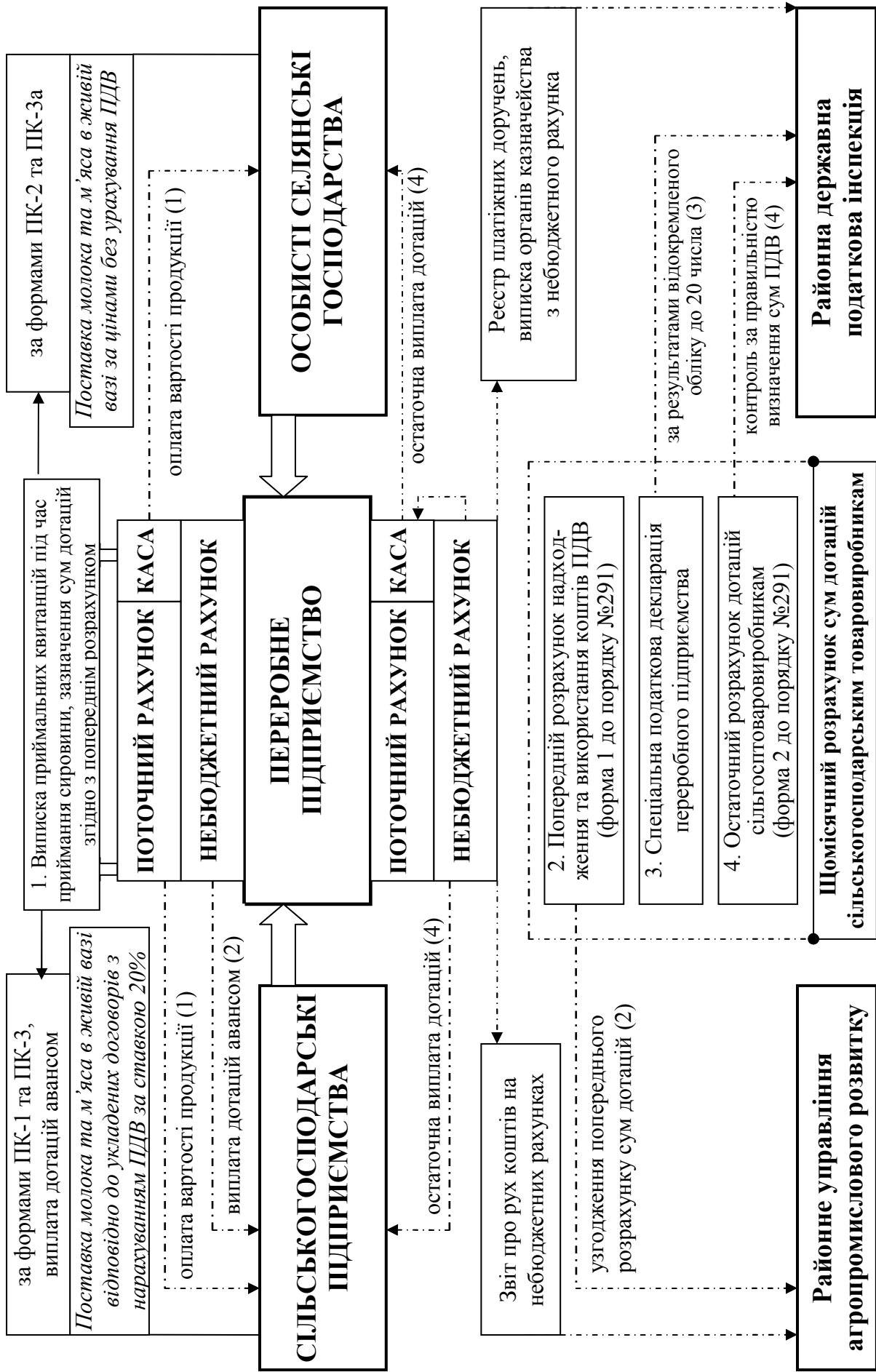


Рис. Л.1.1. Схема руху фінансових потоків та документообороту при здійсненні дотування виробників молока та м'яса переробними підприємствами за рахунок коштів ПДВ

Додаток М

Зміни у пунктах	Постанова КМУ № 145	Постанова КМУ № 805	Постанова КМУ № 291	Постанова КМУ № 152
1. П.2	Сільськогосподарські підприємства реалізують молоко та м'ясо в живій вазі на переробні підприємства, нараховуючи ПДВ за нульовою ставкою.	Те ж саме.	Скасовується нульова ставка ПДВ за вказаними операціями, тобто зазначені операції оподатковуються за ставкою 20%. Крім того, поставки ОСГ на переробні підприємства молока та м'ясо в живій вазі здійснюються за цінами без урахування ПДВ.	Те ж саме.
2. П.6	У разі перевищення (за окремою податковою декларацією) суми ПК над сумою ПЗ така сума перераховується переробним підприємством платіжними дорученнями з окремого рахунка на його поточний рахунок за умови надання органом державної податкової служби відповідного висновку в порядку, передбаченому для бюджетного відшкодування.	Те ж саме.	У випадку встановлення за окремою податковою декларацією перевищення суми ПК над сумою ПЗ така сума покривається ПЗ наступних податкових періодів.	Те ж саме.
3. П.9	Містила додатки 3 та 4.	Виключено.	Виключено.	Те ж саме.

Продовження додатку М

	—	—	<p>Певних змін внесені до Додатку 1 та Додатку 2. Суть змін полягає у доповненні деяких рядків цих додатків словами “ без урахування податку на додану вартість”, а додаток 1 рядок 4 – “податок на додану вартість на молоко та м’ясо в живій вазі, допоміжні матеріали, енергоносії та інше, тис. гривень ”. Ці зміни обумовлені, перш за все, відміною нульової ставки ПДВ за операціями з поставки переробним підприємствам сільськогосподарськими товаровиробниками молока та м’яса в живій вазі.</p>	Те ж саме.
4.	Не містить.	<p>Містила п. 12, який передбачав, що сума ПДВ, що підлягає сплаті до бюджету сільгосп-підприємствами усіх форм власності за поставлені ними молоко, худобу, птицю, вовну, а також за молочну продукцію та м’ясопродукти, вироблені у власних переробних цехах, повністю залишається у розпорядженні цих сільгосп-підприємств і спрямовується на підтримку власного виробництва тваринницької продукції та продукції птахівництва.</p>	Не містить.	Не містить.

Продовження додатку М

5.	–	–	Пункт 6 Порядку № 291, який визначає особливості податкового обліку переробних підприємств з метою забезпечення розподілу сум ПДВ між “дотаційною” та “не дотаційною” сировиною, у порівнянні з Порядком № 145 та № 805 доповнено абзацом, який містить загальні підходи до розподілу сум вхідного ПДВ і фактично дублює норми пп. 7.4.3 п. 7.4. ст. 7 Закону “Про податок на додану вартість”.	Те ж саме.
6.	П.6 Порядку № 145 передбачав, що птахофабрики та птахогосподарства (де на площадках однієї промислової зони розміщені виробничі приміщення з вирощування птиці та її забою) ПДВ, який вони повинні сплачувати до бюджету в частині реалізації м'яса птиці, спрямовують на розвиток птахівництва цього господарства. А також сільгосп-підприємства, які аналогічно птахофабрикам забезпечують на власних переробних потужностях повну переробку вирощеної худоби, птиці та виробленого молока, ПДВ, який вони мають сплачувати до бюджету в частині реалізації молочної продукції, м'ясопродуктів, спрямовують на розвиток тваринництва і птахівництва.	–	–	

Продовження додатку М

7.	<p>Постанова № 145 містила обмеження дії Порядку в часі. Тобто, у Порядку № 145 було чітко зазначено, що він діє протягом 1998 року.</p>	<p>Порядок № 805 встановлював механізм нарахування та виплати дотацій на період з 01.01.1999 р. до 01.01.2004 р. Потім термін його дії було продовжено.</p>	<p>У Порядку № 291 не має пункту, щодо обмеження терміну його дії. Це пов'язано з тим, що термін дії абзацу першого пункту 11.21 статті 11 Закону України “Про податок на додану вартість” щодо виплати переробними підприємствами дотацій сільгосптоваровиробникам за продані ними молоко та м'ясо у живій вазі продовжено без обмеження терміну дії.</p>	<p>Те ж саме.</p>
8.	<p style="text-align: center;">–</p>	<p style="text-align: center;">–</p>	<p>Пункт 1 Порядку № 291, який визначає перелік операцій щодо яких цей Порядок не поширюється, у порівнянні з Порядком № 805 доповнено словами, які чітко зазначають, що дотації не належать тим товаровиробникам, які поставляють молоко та м'ясо невідласного виробництва (тобто куповане), а також м'ясо не в живій вазі.</p>	<p>Те ж саме.</p>
9.	<p>Суми дотацій за продане м'ясо в живій вазі використовуються для забезпечення тваринництва кормами, відтворення поголів'я, придбання племінних ресурсів; за продане молоко – для придбання дойльного і холодильного обладнання, приладів, реактивів, лабораторного устаткування.</p>	<p>Те ж саме.</p>	<p>Використання дотаційних сум сільськогосподарськими товаровиробниками здійснюється виключно для розвитку тваринництва.</p>	<p>Відмінено цільове використання сум дотацій сільськогосподарськими товаровиробниками – згідно п. 8 Порядку № 152, дотації спрямовуються на поповнення обігових коштів товаровиробників.</p>

Додаток Н



Рис. Н.1. Обсяги (тис. т) та структура (%) надходження молочної сировини на переробні підприємства України від різних категорій постачальників

[Складено за даними Державний комітет статистики України].

**Структура витрат на виробництво молокопродуктів на досліджуваних
переробних підприємствах за 2009 рік**

Статті витрат, що зумовлюють виникнення вхідного ПДВ		Статті витрат, що не зумовлюють виникнення вхідного ПДВ	
Найменування	частка у загальній сумі, %	Найменування	частка у загальній сумі, %
Доставка сировини	<u>1,3</u> 1,5	Вартість молочної сировини	<u>24,7</u> 32,3
Основні та допоміжні матеріали	<u>45,1</u> 15,0	Зарплата	<u>4,5</u> 4,4
Тара, упаковка та енергоносії	<u>5,8</u> 4,4	Нарахування на зарплату	<u>1,7</u> 1,6
Інші витрати	<u>3,0</u> 8,0	Амортизація основних засобів	<u>3,3</u> 3,0
Вартість молочної сировини	<u>10,6</u> 29,8	–	–
Разом	<u>65,8</u> 58,7	Разом	<u>34,2</u> 41,3

Примітка*. Над рискою – молокопереробне підприємство №1.

Під рискою – молокопереробне підприємство №2.

Таблиця Н. 2

**Дотації за рахунок коштів ПДВ, нараховані досліджуваними
переробними підприємствами на 1 грн вартості поставленої сировини, коп/грн**

Рік	Місяць											
	січень	лютий	березень	квітень	травень	червень	липень	серпень	вересень	жовтень	листопад	грудень
<i>Молокопереробне підприємство № 1</i>												
2004	26	25,4	26	26,2	25,5	24,9	22,9	21,8	21	21,2	21	21
2005	20	20,1	20	19,9	19,9	20	20,9	20	19,9	20,1	20,1	19,8
2006	21,9	22,8	21,9	20,9	20,9	20,1	20,1	19,9	20	20,2	20,1	20,3
2007	20,2	20,1	19,1	20,7	19,9	19,3	21,1	19,6	20	20	19,5	20,2
2008	21	21,6	20,6	20	20,1	20,1	21,6	20	20	20,1	20,2	20,9
2009	–	–	17	16,5	16,3	16,4	19,5	16,4	17	17,1	15,3	–
2010	16,1	16,0	15,9	15,1	15,0	14,1	14,3	14,9	14,6	15,2	15,1	15,6
<i>Молокопереробне підприємство № 2</i>												
2004	15	25	16	14	12	17	16	14	20	25	21	5
2005	12	10	2	22	14	14	13	14	11	19	21	23
2006	24	24	20	19	14	15	14	17	16	19	5	19
2007	20	19	19	18	15	14	15	4	4	11	47	41
2008	12	27	16	2	7	3	10	5	14	33	27	61
2009	–	–	14	12,9	10,7	8,8	7	8,7	11,9	13,9	10,7	–
2010	11,1	11,0	10,8	10,1	9,1	7,0	7,6	8,4	8,5	9,9	10,1	10,6

Закупівельні ціни на молоко*

Показник	Рік						
	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
<i>Україна</i>							
Закупівельна ціна на молоко від:							
– сільськогосподарських підприємств, грн/т	856,7	1151,6	1137,6	1505,9	1699,7	2007,9	2201,7
– населення, грн/т	747,8	955,7	808,5	1358,8	1428,1	1601,1	1800,0
– інших господарських структур, грн/т	833,5	1093,4	1062,6	1260,6	1355,1	1899,9	1902,8
Середня ціна закупівлі, грн/т	812,7	1066,9	1002,9	1375,1	1494,3	1836,3	1968,2
<i>Черкаська область</i>							
Закупівельна ціна на молоко від:							
– сільськогосподарських підприємств, грн/т	902,6	1213,3	1303,8	1820,8	1911,2	2312,1	2450,3
– населення, грн/т	704,2	900,5	1005,4	1502,4	1600,5	1700,1	1923,5
– інших господарських структур, грн/т	801,3	1050,5	1204,9	2011,4	1802,5	1970,5	2001,1
Середня ціна закупівлі, грн/т	802,7	1054,8	1171,4	1778,2	1771,4	1994,2	2124,9
<i>Досліджувані молокопереробні підприємства</i>							
Закупівельна ціна на молоко від:							
– сільськогосподарських підприємств, грн/т	<u>900,9</u> 890,3	<u>1199,3</u> 1175,5	<u>1200,2</u> 1209,8	<u>1622,2</u> 1598,7	<u>1750,5</u> 1599,8	<u>2105,6</u> 2077,7	<u>2350,3</u> 2256,9
– населення, грн/т	<u>680,2</u> 702,7	<u>890,1</u> 901,5	<u>1022,2</u> 1085,5	<u>1433,6</u> 1377,2	<u>1512,4</u> 1421,5	<u>1702,0</u> 1657,8	<u>1915,8</u> 1895,1
– інших господарських структур, грн/т	<u>801,7</u> 880,9	<u>950,5</u> 1027,7	<u>1100,7</u> 1123,9	<u>1499,3</u> 1477,7	<u>1631,7</u> 1611,7	<u>1889,7</u> 1907,9	<u>2156,9</u> 2056,9
Середня ціна закупівлі, грн/т	<u>794,3</u> 824,6	<u>1013,3</u> 1034,9	<u>1107,7</u> 1139,7	<u>1518,4</u> 1484,5	<u>1631,5</u> 1544,3	<u>1899,1</u> 1881,1	<u>2141,0</u> 2069,6

Примітка. Над рискою – молокопереробне підприємство №1.

Під рискою – молокопереробне підприємство №2.

* Складено за даними Державний комітет статистики України, Головного управління статистики у Черкаській області та досліджуваних молокопереробних підприємств.

Орієнтовна структура собівартості продукції на досліджуваному переробному підприємстві, тис. грн*

Показник (статті витрат)	Рік											
	2004		2005		2006		2007		2008		2009	
	тис. грн	%	тис. грн	%	тис. грн	%	тис. грн	%	тис. грн	%	тис. грн	%
Вартість молочної сировини з урахуванням заготівельних витрат	7137,3	51,3	6868,5	39,9	7598,5	34,4	22129,1	38,2	29702,2	36,5	43269,1	38,9
Доставка сировини	214,9	1,6	189,6	1,1	305,9	1,4	329,7	1,0	950,8	1,2	1334,8	1,2
Основні матеріали	3564,5	25,6	6248,4	36,3	8004,4	36,1	22689,6	41,6	35203,1	43,2	47829,6	43,0
Допоміжні матеріали	62,3	0,4	114,3	0,7	183,4	0,8	245,8	0,5	475,3	0,6	778,6	0,7
Тара і упаковка	269,9	1,9	330,6	1,9	409,6	1,8	744,9	1,4	1194,2	1,5	1668,5	1,5
Енергоносії	342,1	2,5	356,4	2,1	474,4	2,1	789,1	1,4	1022,2	1,3	1446,0	1,3
Зарплата	514,5	3,7	724,5	4,2	1308,2	5,9	2296,7	4,2	3551,9	4,4	5005,4	4,5
Нарахування на зарплату	196,8	1,4	276,3	1,6	489,9	2,2	855,5	1,6	1325,9	1,6	1890,9	1,7
Амортизація основних засобів	297,0	2,2	440,5	2,6	709,4	3,2	959,4	1,8	2473,7	3,0	3337,0	3,0
Інші витрати	1309,1	9,4	1675,8	9,7	2676,2	12,1	3532,7	8,3	5477,6	6,7	4671,7	4,2
Собівартість, всього	13908,4	100	17224,9	100	22159,0	100	54572,5	100	81376,9	100	111231,7	100
Всього вхідне ПДВ	1432,6	10,3	2377,0	13,8	2526,1	11,4	6494,1	11,9	9602,5	11,8	13681,5	12,6

*За даними молокопереробного підприємства №1.

**Порядок визначення сум дотацій на молоко за рахунок ПДВ-зобов'язань переробного підприємства
(на прикладі ВАТ «Христинівський молокозавод»)*, тис. грн**

№ п/п	Показник	Рік								
		2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010		
1.	Обсяги реалізації молочної продукції (виручка)	4190	4971	5077	5241	5644	6050	6199		
2.	Нараховано ПДВ на обсяги реалізації (податкове зобов'язання – ПЗ)	838	994	1015	1048	1128	1210	1239		
3.	Вартість виробничих факторів, які зумовлюють вхідний ПДВ**	3182	3430	3480	3550	3854	4010	4212		
4	Вхідний ПДВ (податковий кредит – ПК)	636	686	696	710	771	802	804		
5.	Вартість закупленої молочної сировини, всього	1107	1477	1591	1607	1655	2088	2811		
5а.	– від сільськогосподарських товаровиробників та населення	1002	1337	1432	1462	1455	1841	2474		
5б.	– від інших постачальників	105	140	159	145	200	247	337		
6.	Частки окремих категорій сировини, %:									
6а.	- закупленої у сільгоспідприємств та населення (дотаційної);	90,5	90,5	90	91	88	88	88		
6б.	- закупленої не у сільськогосподарських товаровиробників (іншої)	9,5	9,5	10	9	12	12	12		
7.	Вартість реалізованої молочної продукції, закупленої у сільськогосподарських товаровиробників (дотаційної) (рядок 1 х рядок 6а)	3792	4499	4569	4769	4967	5324	5455		
8.	Нараховано ПДВ на реалізовану молочну продукцію, що виробляється безпосередньо із сировини сільгоспвиробників і населення (ПЗ, що направляється на дотацію) (рядок 7 х 20 %)	758	900	914	954	993	1065	1091		
9.	Розмір ПК, що відноситься до спеціальної декларації (ПК, що зменшує ПЗ, яке направляється на дотацію) (рядок 4 х рядок 6а)	576	621	626	646	678	706	708		
10.	Сума дотації, що підлягає перерахуванню сільськогосподарським товаровиробникам (рядок 8–рядок 9)	182	279	288	308	315	359	383		
11.	Сума ПДВ, що підлягає сплаті до бюджету по загальній декларації	20	29	31	30	42	49	52		
12.	Приходиться дотацій на 1 грн вартості поставленого сільськогосподарськими товаровиробниками молока, коп.	18,2	20,9	20,1	21,1	21,6	19,5	15,5		

* Розрахунок здійснено за липень місяць.

** Придбання допоміжних матеріалів, енергоносіїв та інших необхідних для виробництва ресурсів.

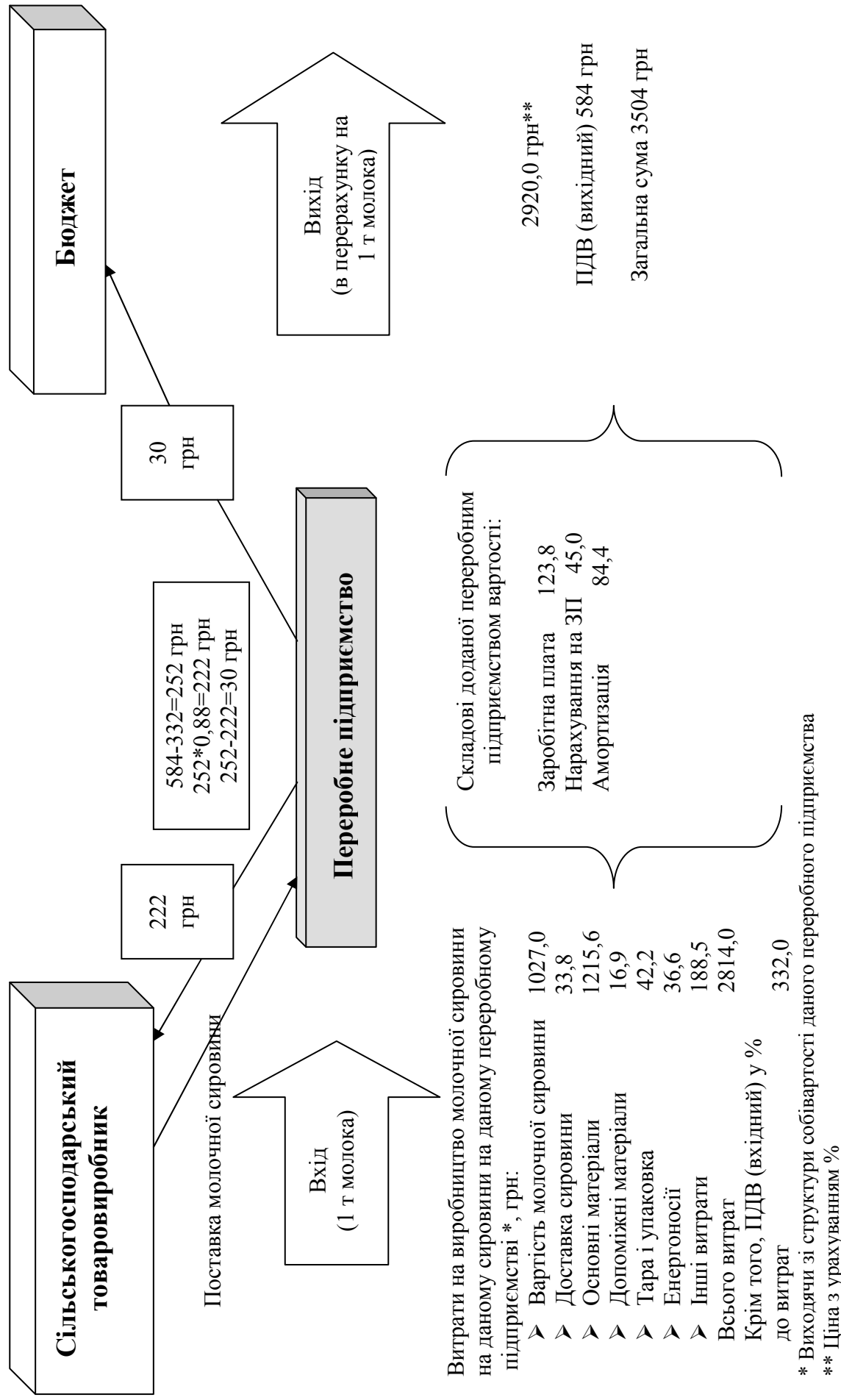


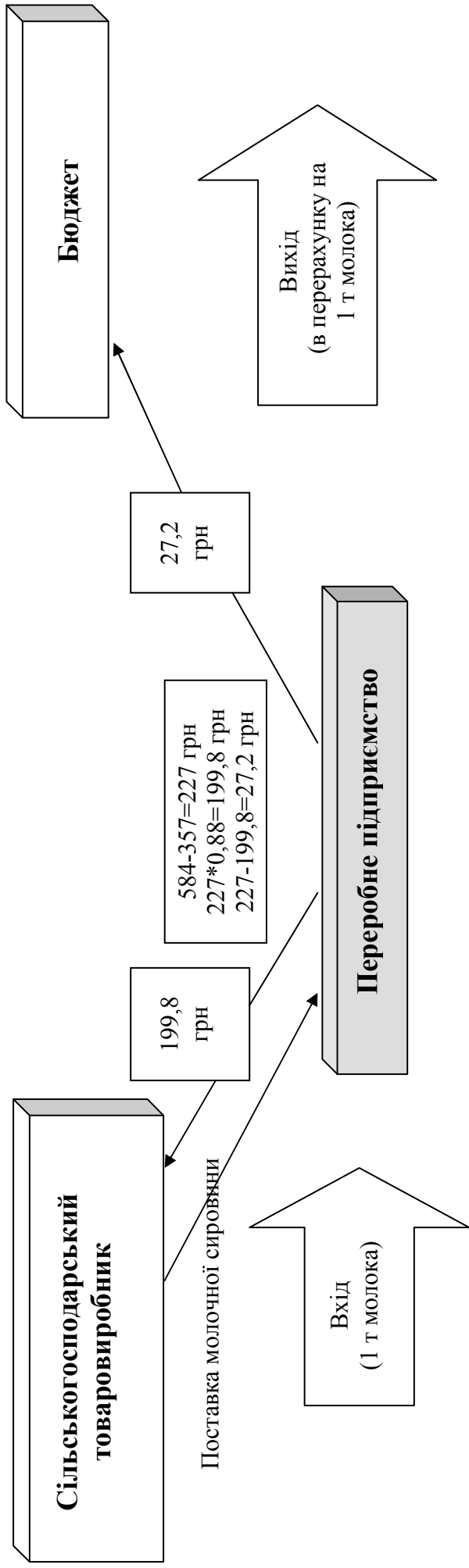
Рис. Н. 2. Розрахунок догачійних сум на переробному підприємстві в розрахунку на 1 т молочної сировини (розраховано автором за липень 2008 р.)

**Порядок визначення сум дотацій на молоко за рахунок ПДВ-зобов'язань переробного підприємства
(на прикладі ВАТ «Жашківський маслозавод»)*, тис. грн**

№ п/п	Показник	Рік								
		2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2010	
1.	Обсяги реалізації молочної продукції (виручка)	2924	3813	5009	7972	8101	8777	9120	9120	
2.	Нараховано ПДВ на обсяги реалізації (податкове зобов'язання – ПЗ)	585	763	1002	1594	1620	1755	1824	1824	
3.	Вартість виробничих факторів, які зумовлюють вхідний ПДВ**	2145	3105	3553	5640	6565	7715	7979	7979	
4.	Вхідний ПДВ (податковий кредит – ПК)	429	621	711	1128	1313	1543	1596	1596	
5.	Вартість закупленої молочної сировини, всього	977	1096	2077	3109	3077	3036	3230	3230	
5а.	– від сільськогосподарських товаровиробників та населення	977	1096	1558	2114	2092	2125	2261	2261	
5б.	– від інших постачальників	–	–	519	995	985	911	969	969	
6.	Частки окремих категорій сировини, %:	100	100	75	68	68	70	70	70	
6а.	- закупленої у сільгоспідприємств та населення (дотаційної);	–	–	25	32	32	30	30	30	
6б.	- закупленої не у сільськогосподарських товаровиробників (іншої)	–	–	–	–	–	–	–	–	
7.	Вартість реалізованої молочної продукції, закупленої у сільськогосподарських товаровиробників (дотаційної) (рядок 1 xрядок 6а)	2924	3813	3757	5421	5509	6144	6384	6384	
8.	Нараховано ПДВ на реалізовану молочну продукцію, що виробляється безпосередньо із сировини сільгоспвиробників і населення (ПЗ, що направляється на дотацію) (рядок 7 x 20 %)	585	763	751	1084	1102	1229	1277	1277	
9.	Розмір ПК, що відноситься до спеціальної декларації (ПК, що зменшує ПЗ, яке направляється на дотацію) (рядок 4 xрядок 6а)	429	621	533	767	893	1080	1117	1117	
10.	Сума дотації, що підлягає перерахуванню сільськогосподарським товаровиробникам (рядок 8–рядок 9)	156	142	218	317	209	149	160	160	
11.	Сума ПДВ, що підлягає сплаті до бюджету по загальній декларації	–	–	73	149	98	63	68	68	
12.	Приходить на дотацій на 1 грн вартості поставленого сільськогосподарськими товаровиробниками молока, коп.	16,0	13,0	14,0	15,0	10,0	7,0	6,8	6,8	

* Розрахунок здійснено за липень місяць.

** Придбання допоміжних матеріалів, енергоносіїв та інших необхідних для виробництва ресурсів.



Витрати на виробництво молочної сировини

на даному сировини на даному переробному підприємстві *, грн:

➤ Вартість молочної сировини	1027,0
➤ Доставка сировини	33,8
➤ Основні матеріали	1215,6
➤ Допоміжні матеріали	16,9
➤ Тара і упаковка	42,2
➤ Енергоносії	36,6
➤ Інші витрати	188,5
Всього витрат	2814,0
Крім того, ПДВ (вхідний) у % до витрат	357,0

* Виходячи зі структури собівартості даного переробного підприємства

** Ціна з урахуванням %

Складові доданої переробним підприємством вартості:

Заробітна плата	123,8
Нарахування на ЗП	45,0
Амортизація	84,4

2920,0 грн**

ПДВ (вихідний) 584 грн

Загальна сума 3504 грн

Рис. Н.3. Розрахунок дотаційних сум на переробному підприємстві в розрахунку на 1 т молочної сировини (розраховано автором за липень 2009 р.)

Додаток П
Динаміка податкового зобов'язання та податкового кредиту у
досліджуваних господарствах Христинівського району Черкаської області
за 2008 р.*

Показник	Квартал				Разом
	I	II	III	IV	
<i>СТОВ "Верхняка-Агро"</i>					
Податкове зобов'язання, тис.грн	112,9	127,4	80,1	86,1	406,5
Податковий кредит, тис.грн	84,9	99,6	89,9	59,9	334,3
Рівень погашення, %	132,9	127,9	89,0	143,7	121,5
<i>Верхняцька ДСС</i>					
Податкове зобов'язання, тис.грн	107,0	94,2	105,4	176,1	482,7
Податковий кредит, тис.грн	77,1	105,5	108,5	45,8	336,9
Рівень погашення, %	138,7	89,3	97,1	384,5	143,3
<i>ДПДГ «Нива»</i>					
Податкове зобов'язання, тис.грн	98,2	84,5	85,2	120,0	387,9
Податковий кредит, тис. грн	123,0	104,2	95,3	28,5	351,0
Рівень погашення, %	79,8	81,0	89,4	421,0	110,5
<i>ДПДГ «Христинівське»</i>					
Податкове зобов'язання, тис.грн	45,8	40,1	52,6	59,7	198,2
Податковий кредит, тис.грн	51,2	40,3	47,6	49,2	188,3
Рівень погашення, %	89,4	99,5	110,5	121,3	105,2
<i>СТОВ АФ «Заячківка»</i>					
Податкове зобов'язання, тис.грн	31,8	23,5	25,6	37,2	118,1
Податковий кредит, тис. грн	30,3	26,5	27,9	17,7	102,4
Рівень погашення, %	104,9	88,6	91,8	210,2	115,3
<i>Корпорація «Украгротех»</i>					
Податкове зобов'язання, тис. грн	13,5	12,9	12,1	14,2	52,7
Податковий кредит, тис.грн	12,2	17,1	15,3	4,5	49,1
Рівень погашення, %	110,6	75,4	79,1	315,6	107,3
<i>СВК «Маяк»</i>					
Податкове зобов'язання, тис.грн	11,1	10,3	14,2	17,5	53,1
Податковий кредит, тис.грн	11,2	12,0	12,9	5,4	41,5
Рівень погашення, %	99,1	85,8	110,1	324,0	127,9
<i>СВК «Шельпахівське»</i>					
Податкове зобов'язання, тис. грн	25,6	23,8	21,6	24,5	95,5
Податковий кредит, тис.грн	21,2	20,6	24,6	24,2	90,6
Рівень погашення, %	120,7	115,5	87,8	101,2	105,4
<i>СТОВ «Ліщинівське»</i>					
Податкове зобов'язання, тис.грн	12,5	11,6	14,6	15,8	54,5
Податковий кредит, тис.грн	14,0	13,3	13,2	6,3	46,8
Рівень погашення, %	89,2	87,2	110,6	250,8	116,5
<i>СТОВ АФ «Орадівка»</i>					
Податкове зобов'язання, тис.грн	32,5	26,6	34,9	35,8	129,8
Податковий кредит, тис. грн	33,2	30,3	33,0	13,3	109,8
Рівень погашення, %	97,8	87,7	105,8	269,2	118,2

* За даними ДПІ в Христинівському районі Черкаської області.

Додаток Р

Таблиця Р. 1

Характеристики моделі 1

Регресійна статистика	
Множинний R	0,998
R-квадрат	0,997
Нормований R-квадрат	0,994
Стандартна помилка	10,804
Загальне число спостережень	9

Дисперсійний аналіз					
	d.f.	SS	MS	F	Рівень значущості
Регресія	5	16746133,8	5582044,6	478,32443 5	0,00000144554
Залишок	3	58349,9871	11669,996 7		
Разом	8	16804483,78			

	Коефіцієнти	Стандартна помилка	t-статистика	Рівень значущості
Y-перетин	-455,6113	10,80370927	-2,88148065	0,034528344
X ₁	0,572673	0,118385929	5,41764264	0,002900613
X ₂	0,067315	0,023784044	2,57799033	0,04955269
X ₃	-0,944285	0,47731039	-3,41808043	0,018877383

*За даними молокопереробного підприємства №1.

Характеристики моделі 2

Регресійна статистика	
Множинний R	0,999
R-квадрат	0,998
Нормований R-квадрат	0,996
Стандартна помилка	39,29
Загальне число спостережень	9

Дисперсійний аналіз					
	d.f.	SS	MS	F	Рівень значущості
Регресія	5	12600207	2520041,33	395,6596	0,0002
Залишок	3	19107,65	6369,21536		
Разом	8	12619314			

	Коефіцієнти	Стандартна помилка	t-статистика	Рівень значущості
Y-перетин	-77,9301283	39,29350219	-2,98323236	0,141612
X1	0,4116543	0,141778633	3,940882478	0,060467
X2	0,05010141	0,003361712	-2,472504694	0,237288
X3	-0,65085275	0,321992822	3,006419713	0,138462

*За даними молокопереробного підприємства №2.

Узагальнення досвіду застосування спеціальних режимів справляння ПДВ за кордоном

Показник	Країни ЄС			Пострадянські країни	
	Франція	Італія	Великобританія	Росія	Білорусія
Наявність спеціальних режимів справляння ПДВ	– Пільгові режими; – Режими спрямовані на спрощення податкових відносин	– Спрощення податкових відносин для фермерів	– Спрощення податкових відносин для фермерів	– Спрощення податкових процедур	– Підтримка сільськогосподарських товаровиробників
Суть спецежиму: Пільгові режими	«Схема доповнення загальної тарифної ставки». Для дрібних фермерів (незарєстрованих платниками податку) – для покриття втрати вхідного податку на закупівлі.	«Схема доповнення загальної тарифної ставки». Для дрібних фермерів (незарєстрованих платниками податку) – для покриття втрати вхідного податку на закупівлі.	«Схема доповнення загальної тарифної ставки». Для дрібних фермерів (незарєстрованих платниками податку) – для покриття втрати вхідного податку на закупівлі.	Режим акумуляції сум ПДВ. Ставка податку за умов застосування спецрежиму зменшена до 9%.	Режим акумуляції сум ПДВ. Ставка податку за умов застосування спецрежиму зменшена до 9%.
Спеціальні режими спрямовані на спрощення податкових відносин	Застосування пільгових ставок ПДВ до засобів виробництва	Застосування пільгових ставок ПДВ до засобів виробництва	Застосування пільгових ставок ПДВ до засобів виробництва		
	Застосування практики звільнення від оподаткування	Оподаткування за пониженою ставкою засобів виробництва	Оподаткування засобів виробництва за нульовою ставкою ПДВ		
Спеціальні режими спрямовані на спрощення податкових відносин	– «Схема з фіксованою ставкою для фермерів». Етап сільськогосподарського виробництва позбавлений сплати ПДВ до бюджету, нараховання та сплата податку до бюджету здійснюється за фіксованою ставкою, розрахунок якої здійснює кожна країна беручи за основу національні рахунки; – нараховання податку відповідно до підсумків року виходячи із загальної суми обороту (застосовується у всіх країнах ЄС).	Етап сільськогосподарського виробництва позбавлений сплати ПДВ до бюджету, нараховання та сплата податку до бюджету здійснюється за фіксованою ставкою, розрахунок якої здійснює кожна країна беручи за основу національні рахунки; – нараховання податку відповідно до підсумків року виходячи із загальної суми обороту (застосовується у всіх країнах ЄС).	Етап сільськогосподарського виробництва позбавлений сплати ПДВ до бюджету, нараховання та сплата податку до бюджету здійснюється за фіксованою ставкою, розрахунок якої здійснює кожна країна беручи за основу національні рахунки; – нараховання податку відповідно до підсумків року виходячи із загальної суми обороту (застосовується у всіх країнах ЄС).	ПДВ включено до складу єдиного сільськогосподарського податку	
Сплата податку на загальних засадах (ставки)	5,5 %	4%	0 %	10 %	20 %

Додаток С

Таблиця С. 1

Динаміка поголів'я корів за категоріями господарств в Черкаській області та Україні в цілому, тис. голів*

Показник	Рік						
	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
<i>Україна</i>							
Чисельність корів:							
- у всіх категоріях господарств	3925	3635	3347	3140	3023	2880	2710
- сільськогосподарських підприємств	950	866	764	689	651	630	590
- господарств населення	2976	2769	2583	2451	2372	2250	2120
<i>Черкаська область</i>							
Чисельність корів:							
- у всіх категоріях господарств	124,2	123,5	121,1	113,8	112,2	109,7	108,4
- сільськогосподарських підприємств	43,5	46,9	47,2	45,2	46	45	43
- господарств населення	80,7	76,6	73,9	68,6	66,2	64,7	65,4

* Складено за даними Державний комітет статистики України.

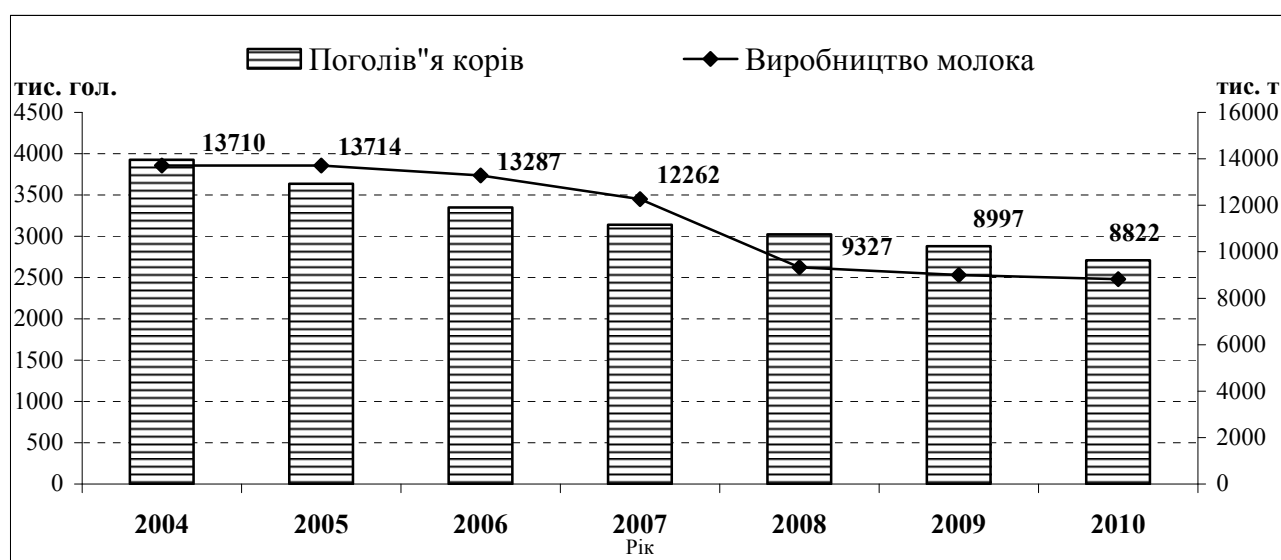


Рис. С. 1. Динаміка поголів'я корів та виробництво молока в Україні
[Складено за даними Державний комітет статистики України].

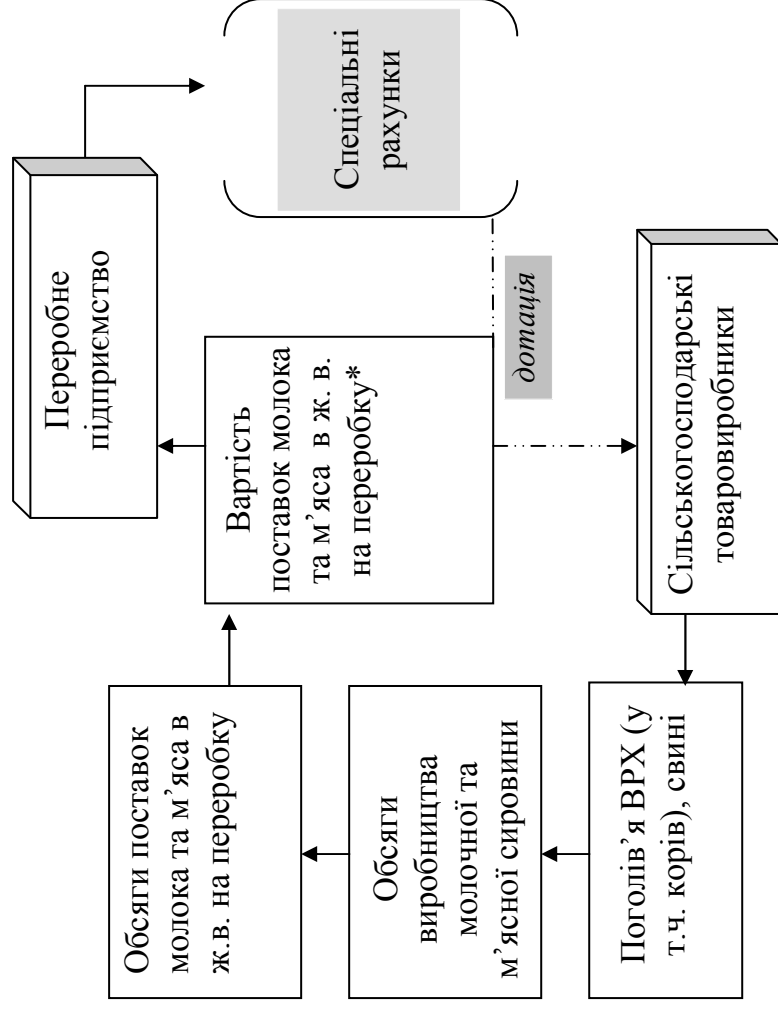
Таблиця С. 2

Дотація в закупівельних цінах на молоко в Україні та Черкаській області

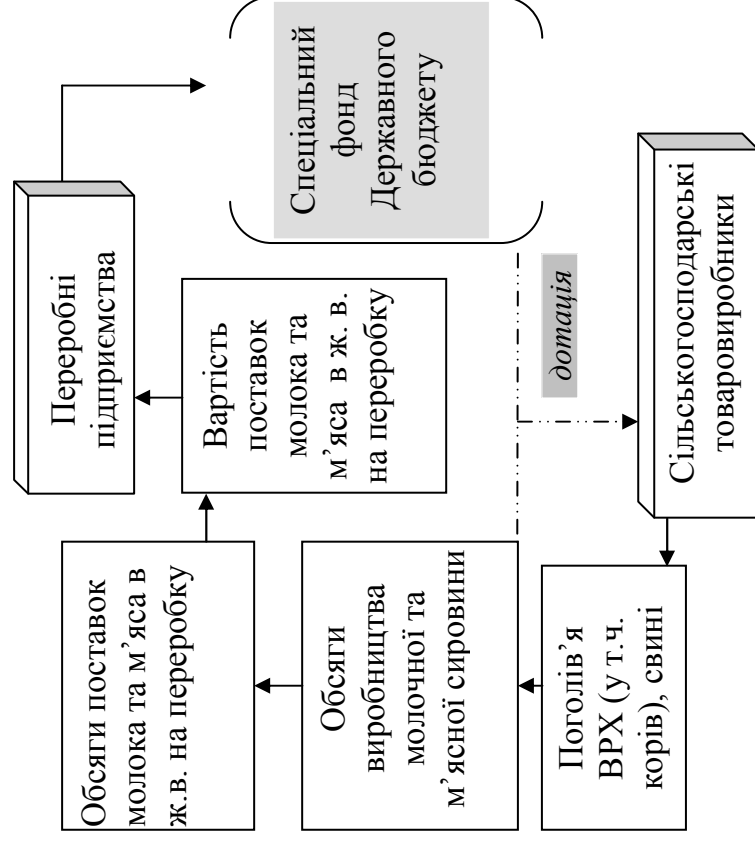
Показник	Рік						
	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
<i>Україна</i>							
Розмір дотацій на 1 грн вартості сировини	18,2	17,9	18,1	17,9	17,6	14,7	13,3
Ефективна ціна (дотація+ціна сплачена переробним підприємством)	948,3	1231,7	1162,1	1688,8	1836,0	2106,2	2230,0
Додаток в ціні за рахунок дотації, грн/т	146,0	178,0	179,0	256,4	272,1	269,9	261,8
Середня ціна закупівлі молока переробними підприємствами, грн/т	802,3	1053,7	973,1	1432,4	1563,9	1836,3	1968,2
<i>Черкаська область</i>							
Розмір дотацій	24,0	21,0	20,4	19,0	20,3	15,1	14,1
Ефективна ціна (дотація+ціна сплачена переробним підприємством)	996,2	1278,8	1390,1	1977,3	2112,3	2308,9	2424,5
Додаток в ціні за рахунок дотації, грн/т	192,8	221,9	235,5	315,7	356,4	302,9	299,6
Середня ціна закупівлі, грн/т	803,4	1056,9	1154,6	1661,6	1755,9	2006	2124,9

* За даними Державної податкової адміністрації України, Міністерства аграрної політики України; ДПА в Черкаській області.

**Діючий режим підтримки сільськогосподарських
товаровиробників за рахунок коштів ПДВ переробними
підприємствами**



**Передбачений змінами режим підтримки
сільськогосподарських товаровиробників через спеціальний
фонд державного бюджету**



* Підтримка розраховується на 1 грн вартості сировини.

** Підтримка розраховується за 1 кг реалізованої продукції (по молоку у перерахунку на базисну жирність).

Рис. С. 2. Варіанти підтримки виробників молока та м'яса за рахунок коштів ПДВ

Таблиця С. 3

Дотації виробникам молока за групами продуктивності*

Показник	Рік						
	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
<i>Україна</i>							
Продуктивність, кг/рік на 1 корову	2000	2000	2000	2000	2000	2000	2000
	4000	4000	4000	4000	4000	4000	4000
	8000	8000	8000	8000	8000	8000	8000
Ціна, грн/кг	0,81	1,07	1,01	1,38	1,49	1,84	2,96
Виручка від реалізації, грн.	1620	2140	2020	2760	2980	3680	5920
	3240	4280	4040	5520	5960	7360	11840
	6480	8560	8080	11040	11920	14720	23680
Нараховано дотації на 1 корову/рік, грн	326	430	402	533	605	584	790
	651	860	804	1065	1210	1097	1579
	1302	1721	1608	2131	2420	2193	3159
Частка дотацій у виручці від реалізованого сільгоспприємствами на переробку молока (в середньому по Україні), %	20,1	20,1	19,9	19,3	20,3	14,9	13,3
<i>Черкаська область</i>							
Продуктивність, кг/рік на 1 корову	2000	2000	2000	2000	2000	2000	2000
	4000	4000	4000	4000	4000	4000	4000
	8000	8000	8000	8000	8000	8000	8000
Ціна, грн/кг	0,80	1,05	1,17	1,78	1,78	2,01	2,96
Виручка від реалізації, грн.	1600	2100	2340	3560	3560	4020	5920
	3200	4200	4680	7120	7120	8040	11840
	6400	8400	9360	14264	14240	16080	23680
Нараховано дотації на 1 корову/рік, грн	386	443	477	687	723	607	835
	771	886	955	1374	1445	1214	1669
	1542	1772	1909	2753	2891	2428	3339
Частка дотацій у виручці від реалізованого сільгоспприємствами на переробку молока (в середньому по Черкаській області), %	24,1	21,1	20,4	19,3	20,3	15,1	14,1

* За даними ДПАУ та ДПА в Черкаській області, ГУДКУ в Черкаській області.

Додаток Т

Таблиця Т. 1

Орієнтовна структура витрат на виробництво продукції за елементами по Черкаській області*

Показник	Рік					
	2008		2009		2010	
	млн грн	%	млн грн	%	млн грн	%
<i>Продукції сільського господарства</i>						
Витрати на ОП	215,9	12,0	260,3	11,1	429,9	9,6
Відрахування на соціальні заходи	26,1	1,5	43,8	1,8	101,2	2,2
Матеріальні витрати	1276,4	71,1	1695,1	72,2	3196,4	70,8
Амортизація	79,4	4,4	96,0	4,1	170,4	3,8
Інші витрати (плата за паї, орендна плата за земельні частки)	198,4	11,0	253,7	10,8	614,2	13,6
Всього витрат	1796,2	100	2348,9	100	4512,1	100
<i>Продукції рослинництва</i>						
Витрати на ОП	118,1	10,2	131,7	9,4	227,7	8,4
Відрахування на соціальні заходи	14,8	1,3	22,0	1,6	54,5	2,0
Матеріальні витрати	790,9	68,4	935,6	67,1	1770,7	65,3
Амортизація	59,0	5,1	72,7	5,2	123,8	4,6
Інші витрати (плата за паї, орендна плата за земельні частки)	173,6	15,0	232,5	16,7	533,0	19,7
Всього витрат	1156,4	100	1394,5	100	2709,7	100
<i>Продукції тваринництва</i>						
Витрати на ОП	97,8	15,2	128,6	13,5	202,2	11,2
Відрахування на соціальні заходи	11,3	1,8	21,8	2,3	46,7	2,6
Матеріальні витрати	485,6	75,9	759,5	79,6	1425,7	79,1
Амортизація	20,3	3,2	23,3	2,4	46,6	2,6
Інші витрати (плата за паї, орендна плата за земельні частки)	24,8	3,9	21,1	2,2	81,1	4,5
Всього витрат	639,8	100	954,3	100	1802,3	100

*Складено за даними форми 50 с.-г. підприємств Черкаської області.

Орієнтовна структура витрат на виробництво продукції в розрізі статей витрат відповідно їх впливу на розмір вхідного ПДВ в Черкаській області*, %

Статті витрат, що зумовлюють виникнення вхідного ПДВ				Статті витрат, що не зумовлюють виникнення вхідного ПДВ			
Найменування	частка у загальній сумі, %			Найменування	частка у загальній сумі, %		
	2008	2009	2010		2008	2009	2010
<i>сільськогосподарської продукції</i>							
Матеріальні витрати	71,1	72,2	70,8	Витрати на ОП	12,0	11,1	9,6
				Відрахування на соціальні заходи	1,5	1,8	2,2
				Інші витрати (плата за паї, орендна плата за земельні частки)	11,0	10,8	13,6
				Амортизація	4,4	4,1	3,8
Разом	71,1	72,2	70,8	Разом	28,9	27,8	29,2
<i>рослинницької продукції</i>							
Матеріальні витрати	68,4	67,1	65,3	Витрати на ОП	10,2	9,4	8,4
				Відрахування на соціальні заходи	1,3	1,6	2,0
				Інші витрати (плата за паї, орендна плата за земельні частки)	15,0	16,7	19,7
				Амортизація	5,1	5,2	4,6
Разом	68,4	67,1	65,3	Разом	31,6	32,9	34,7
<i>тваринницької продукції</i>							
Матеріальні витрати	75,9	79,6	79,1	Витрати на ОП	15,2	13,5	11,2
				Відрахування на соціальні заходи	1,8	2,3	2,6
				Інші витрати (плата за паї, орендна плата за земельні частки)	3,9	2,2	4,5
				Амортизація	3,2	2,4	2,6
Разом	75,9	79,6	79,1	Разом	20,9	20,4	20,9

*Складено за даними форми 50 с.-г. підприємств Черкаської області.

Таблиця Т. 3

**Фінансові результати від реалізації сільськогосподарської продукції
в господарствах Черкаської області***

Показник	Рік		
	2008	2009	2010
Фінансові результати від реалізації продукції сільського господарства Рівень рентабельності (збитковості), %	9,6	14,5	15,7
Фінансові результати від реалізації продукції рослинництва, Рівень рентабельності (збитковості), %	15,0	29,9	18,5
Фінансові результати від реалізації продукції тваринництва Рівень рентабельності (збитковості), %	-0,2	-0,2	9,6

* За даними Головного управління статистики у Черкаській області.

Структура вартості продукції в підприємствах АПК Черкаської області*

Статті витрат, що зумовлюють виникнення вхідного ПДВ				Статті витрат, що не зумовлюють виникнення вхідного ПДВ			
Найменування	частка у загальній сумі, %			Найменування	частка у загальній сумі, %		
	2008	2009	2010		2008	2009	2010
<i>сільськогосподарської продукції</i>							
Матеріальні витрати	71,1/1,1 64,5	72,2/1,15 62,6	70,8/1,16 60,3	Витрати на ОП	12,0/1,1 10,9	11,1/1,15 9,7	9,6/1,16 8,3
				Відрахування на соціальні заходи	1,5/1,1 1,4	1,8/1,15 1,6	2,2/1,16 1,9
				Інші витрати (плата за паї, орендна плата за земельні частки)	11,0/1,1 10,0	10,8/1,15 9,4	13,6/1,16 11,7
				Амортизація	4,4/1,1 4,0	4,1/1,15 3,6	3,8/1,16 3,3
Разом	64,5	62,6	60,3	Разом	26,3	24,3	25,2
				Прибуток додатково	9,2	13,1	14,5
<i>рослинницької продукції</i>							
Матеріальні витрати	68,4/1,15 59,5	67,1/1,3 51,6	65,3/1,19 54,9	Витрати на ОП	10,2/1,15 8,9	9,4/1,30 7,2	8,4/1,19 7,1
				Відрахування на соціальні заходи	1,3/1,15 1,1	1,6/1,30 1,2	2,0/1,19 1,7
				Інші витрати (плата за паї, орендна плата за земельні частки)	15,0/1,15 13,0	16,7/1,30 12,8	19,7/1,19 16,6
				Амортизація	5,1/1,15 4,4	5,2/1,3 4,0	4,6/1,19 3,9
Разом	59,5	51,6	54,9	Разом	27,4	25,2	29,3
				Прибуток додатково	13,1	23,2	15,8

*Складено за даними форми 50 с.-г. підприємств Черкаської області.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Алексашенко С. Западноевропейская практика использования налога на добавленную стоимость / С. Алексашенко // Экономические науки. – 1991. – № 6. – С. 94–102.
2. Андрійчук В.Г. Економіка аграрних підприємств : підручник. – 2-ге вид., доп. і переробл. / В.Г. Андрійчук – К. : КНЕУ, 2004. – 624 с.
3. Андрущенко В.Л. Фінансова думка Заходу в ХХ столітті (Теоретична концептуалізація і наукова проблематика державних фінансів) / В.Л. Андрущенко. – Львів : Каменяр, 2000. – 303 с.
4. Арзуманов Р.М. Вплив ПДВ на відтворювальні процеси / Р.М. Арзуманов // Фінанси України. – 2003. – № 7 – С. 94–98.
5. Башинський О. Системи оподаткування в аграрному секторі / О. Башинський // Все про бухгалтерський облік. – 2007. – № 43. – С. 11–14.
6. Башловкина Н.Н. Налог на добавленную стоимость: за и против / Н.Н. Башловкина // Финансы. – 2010. – № 4. – С. 65.
7. Безкоровайна В.В. Податки в системі фінансового регулювання зовнішньоекономічної діяльності / В.В. Безкоровайна // Фінанси України. – 2004. – №12. – С. 40–45.
8. Безкрєвна А.В. Перспективи розвитку податкової системи: зарубіжний досвід / А.В. Безкрєвна // Формування ринкових відносин в Україні. – 2008. – № 1. – С. 21–27.
9. Березовський В. Оподаткування сільськогосподарських товаровиробників / В.В. Березовський // Вісник ХНАУ : збірник наукових праць Харківського національного аграрного університету «Сталий розвиток аграрного сектора економіки». – Серія: Економіка. – 2004. – №3 – С. 25–29.
10. Березовський В. Аспекти вдосконалення податкового механізму аграрного сектора економіки / В.В. Березовський // Формування ринкових відносин в Україні : збірник наукових праць. – 2004. – Вип. 1 (32) – С. 97–101.
11. Березовський В. Зміни в оподаткуванні сільськогосподарських товаровиробників та їхні наслідки для аграрного сектора економіки / В.В. Березовський, П.К. Бечко // Збірник наукових праць Уманського державного аграрного університету. – 2005. – № 64. – Частина 2. – Економіка. – С. 421–426.
12. Березовський В.В. Розвиток регулювання експортно-імпортних операцій із сільськогосподарською продукцією в умовах членства України в СОТ / В.В. Березовський // Збірник наукових праць Уманського державного аграрного університету. – Ч. 2 Економіка. – 2009. – Випуск 70. – С. 287–294.
13. Бех Г.В. Правовое регулирование косвенных налогов в Украине : монография / под ред. Н.П. Кучерявенко. – Харьков : Легас, 2003. – 128 с.
14. Білоконь О.С. Незаконне відшкодування із державного бюджету податку на додану вартість: сучасний стан і проблеми протидії / О.С. Білоконь //

- Науковий вісник Національного університету ДПС України. – 2009. – № 2(45). – С. 243–250.
15. Бланкарт Шарль. Державні фінанси в умовах демократії: вступ до фінансової науки / пер. з нім. С.І. Терещенко та О.О. Терещенко; передмова та наук. ред. В.М. Федосова. – К. : Либідь, 2000. – 654 с.
 16. Боголепов Д.П. Краткий курс финансовой науки : учеб. для вузов. – 2-е изд., испр. и доп. – Х. : Пролетарий, 1929. – 318 с.
 17. Бодюк А.В. Податкова політика і шляхи її реалізації / Бодюк А.В. // Фінанси України. – 2002. – № 2. – С. 82–87.
 18. Болдуєв М.В. Закордонний та український досвід державної підтримки агропромислового комплексу / М.В. Болдуєв // Держава та регіони. – 2004. – № 1. – С. 36–40.
 19. Борейко В. Шляхи підвищення ефективності податкового та соціального законодавства / В. Борейко // Економіка України. – 2007. – № 9. – С. 30–37.
 20. Борейко В. Напрями посилення регулюючої функції податків з громадян / В. Борейко // Економіка України. – 2009. – № 2. – С. 50–57.
 21. Борисович І.Ю. Податкова система / І.Ю. Борисович, Ю.Б. Іванов, А.І. Крисоватий, О.М. Десятник. – К. : Атіка, 2006. – 920 с.
 22. Буряковский В.В. Налоги : учебное пособие / В.В. Буряковский, В.Я. Кармазин, С.В. Каламбет, О.А. Водолазская; под ред. В.В. Буряковского. – Днепропетровск : Пороги, 1998. – 615 с.
 23. Буряковский В.В. Удосконалення податку на додану вартість / В.В. Буряковский, С.В. Каламбет // Фінанси України. – 1998. – № 7. – С. 74–77.
 24. Бюджетна політика у контексті стратегії соціально-економічного розвитку України : У 6 т. / Редкол. : М.Я. Азаров (голова) та ін. – К. : НДФІ, 2004 – Т. 4 : Програмно-цільовий метод у бюджетному процесі / М.Я. Азаров, Ф.О. Ярошенко, О.І. Амошина (кер. авт. кол.) та ін. – 2004. – 368с.
 25. Василик О.Д. Державні фінанси України : підручник / О.Д. Василик, К.В. Павлюк. – К. : НІОС, 2002. – 608 с.
 26. Василик О.Д. Податкова система України : навчальний посібник. – К. : ВАТ Поліграф книга. – 2004. – 478 с.
 27. Великий тлумачний словник сучасної української мови / [Уклад. і голов. ред. В. Т. Бусел] – К. : Ірпінь : ВТФ Перун, 2004. – 1440 с.
 28. Верзун А.А. Особливості оподаткування ПДВ продукції молочного скотарства / А.А. Верзун // Ринкова трансформація економіки АПК: кол. монографія : У 4 ч. / [За ред. П.Т. Саблука, В.Я. Амбросова, Г.Є. Мазнева]. – Ч. 3 : Фінансово-кредитна система. – К. : ІАЕ, 2002. – С. 366–369.
 29. Верзун А.А. Податок на додану вартість: проблеми реформування / А.А. Верзун // Матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. [«Еколого-економічні проблеми розвитку АПК» присвяченої 10-й річниці конференції ООН з питань охорони навколишнього середовища та розвитку]. – Т. 2. – Львів : ЛДАУ, 2002. – С. 404–408.
 30. Волков Д.О. Сплата непрямих податків у країнах із ринково економікою / Д.О. Волков // Фінанси України. – 2004.– №2. – С. 118–121.

31. Волков Д.В. Налоговые льготы: теория и правоприменение на примере НДС / Д.В. Волков // Финансы. – 2009. – №7. – С. 71–73.
32. Всемирная история экономической мысли: От Смита и Рикардо до Маркса и Энгельса : в 6 т. / [редкол. : В. Н. Черновец (гл. ред.) и др.]. – М. : Мысль, 1988. – Т. 2. – 574 с.
33. Высоцкий М.А. Шведский опыт взимания НДС / М.А. Высоцкий // Финансы. – 2001. – № 10. – С. 31–33.
34. Гаджиев Р.Г. О соотношении прямого и косвенного налогообложения / Р.Г. Гаджиев // Финансы. – 2000. – № 3. – С. 24–25.
35. Галкин В.Ю. Некоторые вопросы теории налогов / В.Ю. Галкин // Финансы. – 1993. – № 1. – С. 35–40.
36. Герасимчук І.В. Бюджетне відшкодування податку на додану вартість на підприємствах АПК: порядок отримання / І.В. Герасимчук // Облік і фінанси АПК. – 2006. – № 8. – С. 55–62.
37. Герасимчук І.В. Зміни в оподаткуванні податком на додану вартість підприємств АПК / І.В. Герасимчук // Облік і фінанси АПК. – 2005. – № 5 – С. 47–54.
38. Гладун Ю. Податки в Польщі / Ю. Гладун, О. Бабенко // Вісник податкової служби України. – 2001. – № 6. – С. 60–64.
39. Глухова М. Основы налогообложения аграрного сектора России : учебно-методическое пособие / М. Глухова. – Саратов : изд-во Саратовского ун-та, 2000. – 36 с.
40. Головань М.М. Про реформування системи пільгового оподаткування / М.М. Головань // Фінанси України. – 2009. – № 11. – С. 47–52.
41. Головач І. Поняття «податок»: історія виникнення та розвитку / І. Головач // Економіка, фінанси, право. – 2002. – №9. – С. 18–23.
42. Горский И.В. Налоги в экономической стратегии государства / И.В. Горский // Финансы. – 2001. – № 8. – С. 36–39.
43. Государственные финансы : учебное пособие / [В.М. Федосов, Л.Д. Буряк, Д.Д. Бутаков и др.] ; под ред. В.М. Федосова, С.Я. Огородника и В.Н. Суторминой. – К. : Лыбидь, 1991. – 276 с.
44. Грачева Е. Финансовое право России : учебник / Е. Грачева, Н. Куфакова, С. Пепеляев. – М. : ТЕИС, 1995. – 232 с.
45. Григорьева Е. Регулирование рынка сельхозпродукции в Канаде / Е. Григорьева / АПК : экономика, управление. – № 7. – 2009. – С. 83–85.
46. Гринкевич С.С. Еволюція теоретичних поглядів на економічну природу та наслідки непрямого оподаткування / С.С. Гринкевич, Г.В. Севастьянова, К.А. Голубка – Львівська // Науковий вісник НЛТУ України. – 2009. – Вип. 19.11. – С. 100–107.
47. Грудзевич І.Т. Особливості державної політики у сфері відшкодування ПДВ / І.Т. Грудзевич, Д.В. Смагін // Науковий вісник Волинського державного університету імені Лесі Українки. – 2008. – № 7. – С. 218–223.
48. Гурьев А.Н. Прямые и косвенные налоги: PRO и CONTRA / А.Н. Гурьев. – С-Пб. : Типография А.С. Суботина, 1893. – 120 с.

49. Дадалко В.А. Налогообложение в системе международных экономических отношений : учеб. пособие / В.А. Дадалко, Е.Е. Румянцева, Н.Н. Демчук. – Минск. : Ар мита. – Маркетинг, менеджмент, 2000. – 359 с.
50. Данилов А.Д. Налоговая система Украины в условиях экономического спада / А.Д. Данилов // Економіка та держава. – 2010. – № 3. – С. 32–36.
51. Данильчук О.С. Чи потрібні Україні ПДВ-рахунки / О.С. Данильчук // Фінанси України. – 2005. – № 7. – С. 45–56.
52. Данко І.М. Непрямі податки : їх вплив на фінансово-господарські рішення / І.М. Данко // Фінанси України. – 2005. – № 10. – С. 131–135.
53. Дема Д.І. Оподаткування сільськогосподарських товаровиробників у США і Україні / Д.І. Дема. – Житомир : Полісся, 2001. – 228 с.
54. Дема Д.І. Перспективи пільгових режимів оподаткування сільськогосподарських товаровиробників / Д.І. Дема // Вісник Сумського Національного аграрного університету. – Серія «Фінанси і кредит». – 2008. – Вип. 1. – С. 115–118.
55. Дема Д. Трансформація податкових відносин в аграрному секторі економіки / Д. Дема // Організаційно-економічні трансформації в аграрному виробництві : Збірник матеріалів Дванадцятих річних зборів Всеукраїнського конгресу вчених економістів-аграрників. – Київ, 25-26 лютого 2010 р. / редкол. П.Т. Саблук та ін. – К. : ННЦ ІАЕ. – С. 259–261.
56. Дема Д.І. Фіксований сільськогосподарський податок в системі оподаткування сільськогосподарських товаровиробників та необхідність його трансформації / Д.І. Дема // Збірник наукових праць Таврійського ДАТУ (економічні науки). – 2010. – № 3 (11). – С. 174–177.
57. Демин А.В. О соразмерности налогообложения / А.В. Демин // Финансы. – 2002. – № 6. – С. 38–39.
58. Дем'яненко М.Я. Податок на додану вартість : економічна суть і механізм реалізації / М.Я. Дем'яненко // Економіка АПК. – 2000. – № 12. – С. 38–44.
59. Дем'яненко М.Я. Податок на добавлену вартість в умовах становлення ринкових відносин / М.Я. Дем'яненко // Економіка АПК. – 1995. – №9. – С. 49–55.
60. Дем'яненко М.Я. Проблеми ПДВ в агропромисловому виробництві / М.Я. Дем'яненко // Фінанси України. – 2006. – № 10. – С. 3–8.
61. Дем'яненко М.Я. Державна підтримка як фактор забезпечення конкурентоспроможного аграрного виробництва / М.Я. Дем'яненко, Ф.В. Іванина // Економіка АПК. – 2009. – № 9. – С. 3–9.
62. Дем'яненко М.Я. Національна система державної підтримки аграрного сектору в умовах членства України в СОТ / М.Я. Дем'яненко // Облік і фінанси АПК. – № 3. – 2008. – С. 11–15.
63. Державна фінансова політика та прогнозування доходів бюджету України [Азаров М.Я., Ярошенко Ф.О., Єфименко Т.І. та ін.] – К. : НДФІ, 2004. – 712 с.
64. Диба М.І. Спеціальний режим справляння ПДВ та його вплив на розвиток тваринницької галузі / М.І. Диба, В.С. Трушковський, Л.В. Синявська, А.А. Верзун // Економіка АПК. – 2004. – № 6. – С. 54–58.

65. Дорош Н.І. Податкова система України і розвинутих зарубіжних країн (порівняльний аналіз) / Н.І. Дорош // Фінанси України. – 1998. – № 6. – С. 75–82.
66. Дудоров О.О. Кримінально-правова протидія безпідставному відшкодуванню податку на додану вартість / О.О. Дудоров // Науковий вісник Національного університету державної податкової служби України. – 2008. – № 1(40). – С. 248–256.
67. Дробоття С. Податок на додану вартість: повільний старт / С. Дробоття // Бухгалтерія. – 2006. – № 1–2. – С. 26–27.
68. Егерєва О. Налогообложение в аграрном секторе России / О. Егерєва // АПК: экономика, управление. – 2001. – № 5. – С. 36–42.
69. Егерєва О. Совершенствование системы налогообложения в сельском хозяйстве / О. Егерєва // АПК: экономика, управление. – 1999. – № 7. – С. 32–38.
70. Економічна енциклопедія : в 3 т. / [редкол. С.В. Мочерний (відпов. ред.) та ін.]. – К. : Академія, 2000. – Т. 1. – 864 с.
71. Економічний довідник аграрника / [В.І. Дробот, Г.І. Зуб, М.П. Кононенко та ін.] ; За ред. Ю.Я. Лузана та П.Т. Саблука – К. : ІАЕ, 2003. – 799 с.
72. Єфименко Т.І. Аналіз фіскальних наслідків надання деяких пільг з податку на додану вартість / Т.І. Єфименко, І.О. Луніна, А.М. Соколовська // Фінанси України. – 2005. – №10. – С. 6–18.
73. Жарко Р.П. Обґрунтування функцій податків на сучасному етапі розвитку продуктивних сил / Р.П. Жарко // Фінанси України. – 2004. – № 6. – С. 96–99.
74. Жукевич О.М. Актуальні проблеми застосування ПДВ в Україні / О.М. Жукевич // Економічний простір. – 2009. – №22/2. – С. 258–264.
75. Захожай В.Б. Система оподаткування та податкова політика : навч. посібник / Литвиненко Я.В., Захожай К.В., Литвиненко Р.Я. – під заг. ред. В.Б. Захожая та Я.В. Литвиненка. – К. : Центр навчальної літератури, 2006. – 468 с.
76. Знайко Ю. Сільське господарство і ПДВ: особливості звітності / Ю. Знайко // Все про бухгалтерський облік. – 2004. – № 22. – С. 9–11.
77. Знайко Ю. Як новостворені сільгоспвиробники визначають право на пільгу з ПДВ / Ю. Знайко // Все про бухгалтерський облік. – 2004. – № 71. – С. 47 – 51.
78. Зубков В.В. Метод НДС / В.В. Зубков // Финансы. – 2002. – № 5. – С. 30–32.
79. Иловайский С.И. Косвенное обложение в теории и практике. – Одесса, 1892. – 254 с.
80. Исаев А. Очерк теории и политики налогов / А. Исаев. – Ярославль : Типо-литография. – Г. Фальк, 1887. – 174 с.
81. Иванов Ю.Б. Системы налогообложения зарубежных стран : учебное пособие / Ю.Б. Иванов, Е.В. Давыскиба. – Х. : ИД «ИНЖЭК», 2006. – 224 с.
82. Иванов Ю.Б. Податкова система : підручник / Ю.Б. Иванов, А.І. Крисоватий, О.М. Десятник. – К. : Атіка, 2006. – 920 с.
83. Іванський А.Й. Правові перспективи удосконалення відшкодування податку на додану вартість в Україні з урахуванням Європейського

- досвіду / А.Й. Іванський // Науково-інформаційний вісник. – 2011. – № 3. – С. 20–27.
84. Ільяшенко В.А. Формування державної податкової політики в Україні : Монографія / В.А. Ільяшенко, О.В. Покатаєва. – Запоріжжя : Вид-во КПУ, 2009. – 196 с.
85. Кайзерман В. ПДВ: податок державної ваги / В. Кайзерман, А. Рудик // Вісник податкової служби України. – 2008. – №10. – С. 5–7.
86. Калюжний В. Макроекономічний аналіз податку на додану вартість / В. Калюжний // Економіка АПК. – 2002. – № 3. – С. 9–17.
87. Караваєва И.В. Косвенное налогообложение в России начала XX века: этапы трансформации / И.В. Караваєва, И.В. Архипкин // Финансы. – 2001. – № 8. – С. 48–50.
88. Карпінський Б. Податок на додану вартість як основа бюджетоутворення / Б. Карпінський, Н. Залуцька // Економіст. – 2007. – №1. – С. 30–35.
89. Карпінський Б.А. Вплив системи адміністрування податку на додану вартість на регіональний розвиток / Б.А. Карпінський, Н.С. Залуцька // Науковий вісник Національного лісотехнічного університету України. – Вип. 17. – 2007. – № 7. – С. 321–327.
90. Карпінський Б.А. Удосконалення взаємин податкової служби з платниками податків / Б.А. Карпінський, Н.С. Залуцька // Актуальні проблеми економіки. – 2007. – № 2. – С. 128–136.
91. Катаев В. Системы налогообложения в сельском хозяйстве / В. Катаев, С. Маркелова // Экономика сельского хозяйства России. – 2005. – № 2. – С. 30–36.
92. Кейнс Дж. Общая теория занятости, процента и денег / Кейнс Дж. [пер. с англ.]. – М. : Прогресс, 1978. – 494 с.
93. Кирей А. Методологические изъяны действующего механизма взимания НДС / А. Кирей // Економіка, фінанси, право. – 2000. – № 6. – С. 37–39.
94. Кириленко О.П. Класичні засади оподаткування у вітчизняній системі / О.П. Кириленко // Фінанси України. – 1999. – № 11. – С. 114–122.
95. Кобута І.В. Аграрна політика підтримки сільського господарства – нові виклики в зв'язку із вступом України до СОТ / І.В. Кобута // Облік і фінанси АПК. – 2008. – № 3. – С. 32–39.
96. Кобута І.В. Дотації виробникам молока та м'яса й угоди СОТ / І.В. Кобута // Теорія і практика ринків. – 2009 (8). – №1. – С. 17–20.
97. Колесник Г.М. Сільське господарство та податки / Г.М. Колесник // Агробизнес-Украина. – 2005. – № 5. – С. 42–43.
98. Конституція України / Верховна Рада України. – Офіційне видання – К. : Відомості Верховної Ради України. – 1996. – № 30. – С. 77.
99. Корнус В.Г. Пільги з податку на додану вартість та нерівномірність податкового навантаження / В.Г. Корнус // Фінанси України. – 2004. – № 11. – С. 20–25.
100. Коротун В.І. Світові тенденції акцизного оподаткування і перспективи його оптимізації в Україні / В.І. Коротун // Науковий вісник НУДПСУ. – 2008. – № 1 (40). – С. 112–118.

101. Корж В. Резюме про ПДВ або фінансові маніпуляції на тлі політичних спекуляцій / В. Корж // Економічний часопис – XXI. – 2006. – №11–12. – С. 19–21.
102. Кулик П.Л. Особливості відшкодування ПДВ у різних видах товарно-грошових операцій / П.Л. Кулик // Науковий вісник Національного університету ДПС України. – 2009. – № 2(45). – С. 113–117.
103. Кулик П.Л. Податок на додану вартість в умовах інтеграції України до ЄС / П.Л. Кулик // Збірник наукових праць Національного університету державної податкової служби України. – 2010. – № 1. – С. 180–186.
104. Кравчук Л. Нагальна необхідність формування ефективної податкової політики в аграрному секторі економіки / Л. Кравчук // Вісник ХНАУ. Економіка АПК і природокористування. – 2006. – №11. – С.139–144.
105. Краснокутська Л. Підсумки 2006 року та нововведення 2007 року щодо податку на додану вартість / Л. Краснокутська // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – №1. – С. 40–42.
106. Крисоватий А.І. Податок на додану вартість в аспекті реформування податків на споживання / А.І. Крисоватий, І.П. Вакулич // Фінанси України. – 2002. – № 6. – С. 9 – 17.
107. Крисоватий А.І., Десятник О.М. Податкова система : навчальний посібник. – Тернопіль : Карт-бланш, 2004. – 331с.
108. Крисоватий А.І. Вдосконалення податку на додану вартість / А.І. Крисоватий // Фінанси України. – 1996. – №9. – С. 96–101.
109. Крисоватий А.І. Наукова парадигма трансформації універсального акцизу / А.І. Крисоватий // Фінанси України. – 2001. – № 10. – С. 80–90.
110. Крисоватий А.І. Податкові трансформації та економічне зростання / А.І. Крисоватий, Т.В. Кошук // Фінанси України. – 2008. – № 9. – С. 10–24.
111. Крисоватий А.І. Вплив поглиблення інтеграції на податкову політику країн-учасниць ЄС / А.І. Крисоватий, Т.В. Кошук // Фінанси України. – 2009. – № 2. – С. 31–43.
112. Кузьмінський Ю. Податок на додану вартість в Україні та деяких країнах СНД / Ю. Кузьмінський // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. – № 6. – С. 43–50.
113. Лазовой Г.Н. Современные проблемы налогового администрирования / Г.Н. Лазовой // Финансы. – 2007. – № 4. – С. 73–75.
114. Лайко П. Основні вимоги Європейського Союзу щодо справляння ПДВ / П. Лайко // Бухгалтерія в сільському господарстві – 2004.– № 21. – С. 2–6.
115. Лассаль Ф. Косвенные налоги и положение рабочего класса / пер. с. нем. Спб. : [Б.и.]. 1906. – 132 с.
116. Латипова Д. В. Сущность и классификация налоговых льгот / Д.В. Латипова // Дайджест – финансы. – 2004. – № 10. – С. 16 – 24.
117. Лебедев В.А. Финансовое право (Изд. 2-е., Т.1). – 1889. – 467 с.
118. Ленін В.І. До сільської бідноти : повне збір. творів. – Т. 7. – 575 с.
119. Леонова О. Деякі аспекти сплати та використання сум ПДВ при реалізації сільськогосподарської продукції / О. Леонова // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2005. – №22. – С. 14–15.

120. Леушев А.А. Методологические подходы к механизму и управлению налоговыми рисками / А.А. Леушев // Финансы и кредит (рус.). – 2009. – № 17. – С. 39–44.
121. Лисюк В.С. Особливості методики розрахунку податкового тягаря / В.С. Лисюк // Фінанси України. – 2000. – № 11. – С. 79–85.
122. Лондар С.Л. Моделі прийняття рішень з проблем вдосконалення податкової політики в умовах ринкової трансформації економіки України : монографія / С.Л. Лондар; ред. проф. В. Юринець. – Львів : вид.-во Львів. ун-ту, 2001. – 224 с.
123. Луніна І.О. Ефективність оподаткування споживання в Україні / І.О. Луніна, Н.Б. Фролова // Фінанси України. – 2007. – №1. – С. 17–27.
124. Львов Д. Курс финансового права. – Казань. – 1888. – 560 с.
125. Лютий І. Концепція реформування податкової системи України та конкурентоспроможність національної економіки / І. Лютий, В. Тропіна // Економіка України. – 2007. – № 8. – С. 19–27.
126. Лютий І.О. Податки на споживання в економіці України / І.О. Лютий А.Б. Дрига, М.О. Петренко. – К. : Знання, 2005. – 335с. – (Київському національному університету імені Тараса Шевченка – 170 років).
127. Ляшенко Ю.І. Диференціація ставок податку на додану вартість в умовах світової фінансової кризи / Ю.І. Ляшенко, П.Л. Кулик // Науковий вісник Національного університету державної податкової служби України. – 2009. – № 1 (44). – С. 107–111.
128. Макконнелл Кэмпбелл Р. Экономикс: принципы, проблемы, политика : пер. с англ. – Т.1. – М. : Республика, 1992. – 393 с.
129. Малік М.Й. Вплив соціального капіталу на організацію діяльності сільськогосподарських підприємств / М.Й. Малік, В.Л. Валентинов, Т.В. Мацибора // Економіка АПК. – 2005. – № 5. – С. 105–112.
130. Малік М.Й. Конкурентоспроможність аграрних підприємств: методологія і механізми : монографія / М.Й. Малік, О.А. Нужна. – К. : ННЦ ІАЕ, 2007. – 270 с.
131. Малініна Н. Аналіз оподаткування сільськогосподарських товаровиробників та шляхи його вдосконалення / Н. Малініна // Науковий вісник Національного університету біоресурсів і природокористування України. – 2009. – Вип. 142. – Частина 2. – С. 83–89.
132. Мартинюк П.С. Фінансовий механізм податку на додану вартість / П.С. Мартинюк, Т.Я. Собкова, А.М. Ступницький // Фінанси України. – 2003. – № 9. – С. 39–49.
133. Маслов Б.Г. Система налогообложения добавленной стоимости в Российской Федерации / Б.Г. Маслов // Управленческий учет. – 2008. – № 8. – С. 62–68.
134. Матвійчук А.В. Прогнозування надходжень податку на додану вартість / А.В. Матвійчук // Фінанси України. – 2008. – №3. – С. 68–78.
135. Мельник В.М. Податок на додану вартість у податковій системі України / В.М. Мельник, О.В. Солдатенко // Фінанси України. – 2006. – № 9. – С. 82–86.

136. Мельник В.М. Оподаткування: наукове обґрунтування та організація процесу : монографія / В.М. Мельник. – К. : Комп'ютерпрес, 2006. – 278 с.
137. Мельник М.М. Механізми регулювання непрямих податків в Україні: переваги та недоліки / М.М. Мельник // Наукові праці НДФІ. – 2008. – № 1 (42). – С. 40–45.
138. Метелиця В.М. Порівняльний аналіз ефективності прямої та непрямой державної фінансової підтримки сільськогосподарського виробництва в Україні / В.М. Метелиця // Облік і фінанси АПК. – 2009. – № 3. – С. 143–148.
139. Меркулова Т.В. Оцінка впливу параметрів податкового контролю на раціональну поведінку платників податків / Т.В. Меркулова, А.В. Капітанчук // Економіка і прогнозування. – 2007. – № 4. – С. 127–140.
140. Мигунова М.И. Методика формирования экспертной оценки значимости налоговых рисков / М.И. Мигунова, Т.А. Цыркунова // Финансовый менеджмент (рус.). – 2008. – № 2. – С. 93–105.
141. Микеладзе П.В. Косвенные налоги. – Ленинград : Финансовое изд-во НКФ, Сев.-Зап. област. отд.-ние тип. финотд. Ленинг. губерисполкома, 1927. – 124 с.
142. Міщенко С.Г. Моделі оцінки стимулюючого ефекту оподаткування / С.Г. Міщенко // Економіка і прогнозування. – 2008 – № 3. – С. 99–109.
143. Налогообложение в сельском хозяйстве Беларуси. Исследовательский центр ИПМ / Немецкая экономическая группа в Беларуси. – Д. Бабицкий, Стефан фон Крамон-Таубадель, Игорь Пелипась (рецензент), Минск, 2004 / – [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://research.by/rus/publications>.
144. Непочатенко О.О. Організаційно-економічні механізми кредитування аграрних підприємств : монографія / О.О. Непочатенко. – К. : УВПІ, 2007. – 456 с.
145. Никоненко А. ПДВ для сільськогосподарських товаровиробників : що нам готує наступний рік / А. Никоненко // Агроогляд : овочі та фрукти. – 2006. – № 43. – С. 5–6.
146. Никулкина И.В. Налог на добавленную стоимость : региональный аспект / И.В. Никулкина // Финансы. – 2009. – № 8. – С. 33–36.
147. Нікітішин А.О. Адміністрування податків в умовах фінансово-економічної кризи / А.О. Нікітішин // Фінанси України. – 2010. – № 1. – С. 38–45.
148. Новицький В.Є. Податкове регулювання в системі інструментів соціально-економічного розвитку: питання методології / В.Є. Новицький // Фінанси України. – 2007. – № 10. – С. 60–73.
149. Общая экономическая теория: политическая экономия, микроэкономика, макроэкономика : учебное пособие / Коноводченко Л.Я., Кушнарєва Б.П., Лаюк Н.С.; Одесский государственный экономический университет. – Гермес. – Одесса, 2000. – 293 с.
150. Озеров И. Х. Основы финансовой науки : Бюджет. Формы взимания. Местные финансы. Государственный кредит / И. Х. Озеров. – М. : ООО «ЮрИнфоР-Пресс», 2008. – 622с.

151. Озеров И. Х. Основы финансовой науки : Вып. 1 : Учение об обычных доходах / И. Х. Озеров. – М. : Тип. И. Сытина, 1908. – 544 с.
152. Окунева Л.П. Налоги в условиях государственно-монополитического капитализма. – М. : Финансы и статистика, 1982. – 152 с.
153. Опарін В. Фінансова система України (теоретико-методологічні аспекти) : монографія. – К. : КНЕУ, 2006. – 240 с.
154. Опарин В.М. Проблемы гармонизации налоговой системы Украины. Налогообложение : проблемы науки и практики : монография. – Х. : ИНЖЭК, 2006. – С. 62–89.
155. Опарін В. Фінансова інфраструктура ринкової економіки: концептуальні підходи / В. Опарін, С. Львовчкін, В. Федосов // Економіка України. – 2008. – N 11. – С. 57–71.
156. Опарін В.М. Аналіз переміщення тягаря акцизів в умовах податкової системи України / В.М. Опарін, А.В. Іванченко // Фінанси України. – 2007. – № 4. – С. 77–87.
157. Осадчий С.О. Податок на додану вартість : історія введення і необхідність удосконалення / С.О. Осадчий // Економіка АПК. – 2003. – № 5. – С. 62–66.
158. Основы теории податков : навчальний посібник / А.М. Соколовська. – К. : Кондор. – 2010. – 326 с.
159. Осташко Т.О. Нові виклики державній політиці регулювання аграрних ринків / Т.О. Осташко // Теорія і практика ринків. – 2007. – № 2. – С. 56–58.
160. Осташко Т.О. Сільське господарство в умовах СОТ і ЄС [Електронний ресурс] / Т.О. Осташко // Інститут сільського розвитку. – 2007. – 70 с. – Режим доступу до джерела: http://icrp.org.ua/files/356_slskegospodarstvovumovahsots.pdf.
161. Осташко Т.О. Приєднання до СОТ: перспективи і ризики для аграрного сектора України [Електронний ресурс] / Т.О. Осташко – 2008. – Режим доступу до джерела: <http://eu.prostir.ua/library/1844.html>.
162. Пансков В.Г. Администрирование НДС: решение принято, но проблемы остаются / В.Г. Пансков // Финансы. – 2010. – №2. – С. 26–29.
163. Папцов А. Особенности налоговой политики в странах с развитой рыночной экономикой / А. Папцов // АПК: экономика, управление. – 2008. – №1. – С. 48–53.
164. Папцов А. Система налогообложения в сельском хозяйстве зарубежных стран / А. Папцов // АПК: экономика, управление. – 2008. – № 3. – С. 46–52.
165. Папцов А. Общие черты налоговой политики в сельском хозяйстве зарубежных стран / А. Папцов // АПК: экономика, управление. – 2008. – № 2. – С. 39–42.
166. Парнюк В. Регулююча функція податку на додану вартість / В. Парнюк // Економіка України. – 2007. – № 6. – С. 4–7.
167. Податкова політика України: стан, проблеми та перспективи : монографія / П.В. Мельник, Л.Л. Тарангул, З.С. Варналій [та ін.]; за ред. З.С. Варналія. – К. : Знання України, 2008. – 675 с.
168. Податкова система України : підручник / [В. М. Федосов, В. М. Опарін,

- Г. О. П'ятаченко та ін.] ; за ред. В. М. Федосова. – К. : Либідь, 1994. – 464 с.
169. Податок на додану вартість : навчальний посібник. – Ірпінь : Національна академія ДПС України, 2004. – 396 с.
 170. Податок на додану вартість та прогнозування його надходжень до бюджету : монографія / М.Я. Азаров, Ф.О. Ярошенко, Т.І. Єфіменко та ін. – К. : Науково-дослідний фінансовий інститут, 2004 . – 344 с.
 171. Покоłodна О.В. Необхідність реформування ПДВ в Україні / О.В. Покоłodна, Т.В. Макаренко // Вісник економіки транспорту і промисловості. – 2010. – № 29. – С. 277–279.
 172. Податковий кодекс України : Верховна Рада України; Кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http // Ліга : еліт Закон Copyright : ІАЦ „Ліга”](http://Ліга : еліт Закон Copyright : ІАЦ „Ліга”). – 2010.
 173. Пономаренко Л. Спеціальний режим обкладання ПДВ сільськогосподарських підприємств / Л. Пономаренко // Вісник податкової служби України. – 2004.– № 44.– С. 44–46.
 174. Педь І.В. Непрямі податки в податковій системі України: навч. посіб. / За ред. Ю.М. Лисенкова. – К. : Знання, 2008. – 348 с.
 175. Про податок на додану вартість : Закон України від 20.12.1991 р. № 2007–XII [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http // Ліга : еліт Закон Copyright : ІАЦ „Ліга”](http//Ліга : еліт Закон Copyright : ІАЦ „Ліга”). – 2009.
 176. Про податок на додану вартість : Закон України від 03.04.1997 р. №168/97–ВР (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http // Ліга : еліт Закон Copyright : ІАЦ „Ліга”](http//Ліга : еліт Закон Copyright : ІАЦ „Ліга”). – 2009.
 177. Про першочергові заходи щодо запобігання негативним наслідкам фінансової кризи та про внесення змін до деяких законодавчих актів України : Закон України від 31.10.2008 р. № 639-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http // Ліга : еліт Закон Copyright : ІАЦ „Ліга”](http//Ліга : еліт Закон Copyright : ІАЦ „Ліга”). – 2009.
 178. Про внесення змін до деяких законів України щодо запобігання негативним наслідкам впливу світової фінансової кризи на розвиток агропромислового комплексу : Закон України від 04.02.2009 р. № 922 – VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http // Ліга : еліт Закон Copyright : ІАЦ „Ліга”](http//Ліга : еліт Закон Copyright : ІАЦ „Ліга”). – 2009.
 179. Про внесення змін до деяких законів України щодо підтримки агропромислового комплексу в умовах світової фінансової кризи : Закон України від 22.12.2009 року № 1782 – VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http // Ліга : еліт Закон Copyright : ІАЦ „Ліга”](http//Ліга : еліт Закон Copyright : ІАЦ „Ліга”). – 2009.
 180. Про порядок обліку та використання коштів, спрямованих на виплату дотацій сільськогосподарським товаровиробникам за поставлені ними переробним підприємствам молоко та м'ясо в живій вазі : Постанова Кабінету Міністрів України від 02.04.2009 р. № 291 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http // Ліга : еліт Закон Copyright : ІАЦ „Ліга”](http//Ліга : еліт Закон Copyright : ІАЦ „Ліга”). – 2009.
 181. Про порядок нарахування, виплат і використання коштів, спрямованих для виплати дотацій сільськогосподарським товаровиробникам за

продані ними переробним підприємствам молока та м'яса в живій вазі : Постанова Кабінету Міністрів України від 12 травня 1999 року № 805 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http // Ліга](http://Ліга) : еліт Закон Copyright : ІАЦ „Ліга”. – 2009.

182. Про порядок нарахування та виплат дотацій сільськогосподарським товаровиробникам за продані ними переробним підприємствам молока та м'ясо в живій вазі : Постанова Кабінету Міністрів України від 16 лютого 1998 року № 145 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http // Ліга](http://Ліга) : еліт Закон Copyright : ІАЦ „Ліга”. – 2009.
183. Про Порядок акумуляції та використання коштів, які нараховуються сільськогосподарським товаровиробникам – платникам податку на додану вартість щодо операцій з продажу товарів (робіт, послуг) власного виробництва, включаючи продукцію (крім підакцизних товарів), виготовлену на давальницьких умовах із власної сільськогосподарської сировини : Постанова Кабінету Міністрів України від 26.02.1999 р. № 271 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http // Ліга](http://Ліга) : еліт Закон Copyright : ІАЦ „Ліга”. – 2009.
184. Про Порядок нарахування, виплати і використання дотацій сільськогосподарським товаровиробникам за поставлені ними переробним підприємствам молоко та м'ясо в живій вазі : Постанова Кабінету Міністрів України від 11.02.2010 р. № 152 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http // Ліга](http://Ліга) : еліт Закон Copyright : ІАЦ „Ліга”. – 2010.
185. Про затвердження розмірів виплат для надання державної підтримки галузі тваринництва на 2011 рік : Постанова Кабінету Міністрів України від 02.03.2011 р. N 181 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http // Ліга](http://Ліга) : еліт Закон Copyright : ІАЦ „Ліга”. – 2011.
186. Про затвердження розмірів бюджетної тваринницької дотації на 2011 рік : Постанова Кабінету Міністрів України від 02.03.2011 р. N 182 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http // Ліга](http://Ліга) : еліт Закон Copyright : ІАЦ „Ліга”. – 2011.
187. Про нарахування податку на додану вартість, що сплачується до державного бюджету переробними підприємствами за реалізовані ними молоко, молочну сировину та молочні продукти, м'ясо і м'ясопродукти, іншу продукцію переробки тварин, закуплених у живій вазі у період з 01.01 11 р. по 01.01. 15 р., а також виплати і використання коштів, що надійшли від його сплати : Постанова Кабінету Міністрів України від 02.03.2011 р. N 246 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http // Ліга](http://Ліга) : еліт Закон Copyright : ІАЦ „Ліга”. – 2011.
188. Про підтримку сільськогосподарських товаровиробників : Указ Президента України від 02.12.1998 № 1328/98 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http // Ліга](http://Ліга) : еліт Закон Copyright : ІАЦ „Ліга”. – 2009.
189. Про деякі зміни в оподаткуванні : Указ Президента від 07.08.1998 р. № 857/98 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http // Ліга](http://Ліга) : еліт Закон Copyright : ІАЦ „Ліга”. – 2009.

190. Про податок на додану вартість : Декрет Кабінету Міністрів України від 26.12.1992 р. № 14–92 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http // Ліга: еліт Закон Copyright : ІАЦ „Ліга”](http://Ліга: еліт Закон Copyright : ІАЦ „Ліга”). – 2009.
191. Програми підтримки молочної галузі в країнах-членах ЄС затверджено в обсязі 18 млн євро / І Ц Українська аграрна конфедерація (за матеріалами Євро комісії), 2010 / – [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://www.agroconf.org/content/programi-pidtrimki-molochnoyi-galuzi>.
192. Прокопчук О.Т. Сутність і роль податку на додану вартість в економічній системі держави / О.Т. Прокопчук, Л.Д.Тулуш // Економіка АПК. – 2008. – №12. – С. 85–89.
193. Прокопчук О.Т. Оцінка змін у механізмі справляння ПДВ в галузі сільського господарства / О.Т. Прокопчук // Вісник Львівського національного аграрного університету : економіка АПК. – 2009. – № 16 (1). – С. 242–246.
194. Прокопчук О.Т. Стимулювання сільськогосподарського виробництва за рахунок спеціальних режимів справляння ПДВ / О.Т. Прокопчук // Вісник Сумського національного аграрного університету. – 2008. – № 2(25). – С.157–165.
195. Прокопчук О.Т. Класифікаційні ознаки податку на додану вартість / Прокопчук О.Т. // Збірник наукових праць Уманського державного аграрного університету. – 2009. – Вип. 70.– Ч.2: Економіка. – С. 144–151.
196. Прокопчук О.Т. Оцінка механізму виплати дотацій переробними підприємствами за рахунок коштів ПДВ / О.Т. Прокопчук, Л.Д. Тулуш // Економіка АПК. – 2009. – № 11. – С. 56–61.
197. Прокопчук О.Т. Вдосконалення механізму непрямого оподаткування агроформувань / О.Т. Прокопчук, Л.Д. Тулуш, П.М. Боровик // Сучасні аспекти розвитку економіки : колективна монографія / за ред. О.О. Непочатенко, П.К. Бечка. – Умань: Видавець «Сочінський», 2010. – С. 80–87.
198. Прокопчук О.Т. Фіскальні аспекти непрямого оподаткування в галузі сільського господарства / О. Т. Прокопчук // Збірник наукових праць ДонДУУ. – Донецьк : ДонДУУ. – 2009. – вип. 126, серія «Економіка». – С. 233–240.
199. Прокопчук О.Т. Дотування виробників молока та м'яса за рахунок спеціального механізму справляння ПДВ / Прокопчук О.Т., Тулуш Л.Д. // Агроінком. – 2009. – № 5–8. – С. 51–55.
200. Прокопчук О.Т. Дотування виробників молока і м'яса за рахунок коштів ПДВ / О.Т. Прокопчук // Матеріали III Міжнар. наук.-практ. конф. [«Ефективність бізнесу в умовах трансформації економіки»], (Сімферополь, 29-31 травня 2009 р.) / Кримський інститут бізнесу, університет економіки та управління. – Сімферополь : ЦРОНІ. – Т. 1. – 2009. – С. 65–67.
201. Прокопчук О.Т. Основні відмінності нового спецрежиму оподаткування сільськогосподарських товаровиробників податком на додану вартість / О.Т. Прокопчук // Матеріали III Міжнар. наук.-практ. конф. [« Аспекти стабільного розвитку економіки в умовах ринкових відносин»], (Умань,

- 5-6 червня 2009 р.) / Мінагрополітики, Уманський державний аграрний університет. – Умань, УДАУ (Ч. II). – 2009. – С. 101–103.
202. Прокопчук О.Т. Спеціальний режим справляння ПДВ у сфері виробництва та переробки сільськогосподарської продукції / О.Т. Прокопчук // Матеріали всеукраїнської наукової конференції молодих учених, (Умань, 19-20 лютого 2009 р.) / Мінагрополітики, Уманський державний аграрний університет. – Умань, УДАУ – Ч. 2. – 2009. – С. 139–140.
203. Прокопчук О.Т. Оцінка механізму дотування сільськогосподарських товаровиробників за рахунок податкових зобов'язань з ПДВ переробних підприємств / О.Т. Прокопчук // Матеріали міжнар. наук.-практ. конф. молодих вчених (у заочній формі) [«Розвиток аграрного виробництва в умовах світової фінансово-економічної кризи»]. – Київ, ННЦ «Інститут аграрної економіки». – К. : ННЦ ІАЕ, 2009. – С.393–397.
204. Прокопчук О.Т. Проблеми визначення права на застосування спеціального режиму оподаткування ПДВ сільськогосподарських підприємств / О.Т. Прокопчук // Матеріали наук.-практ. конф. [«Формування єдиного наукового простору Європи та завдання економічної науки»], (Тернопіль, 28-29 травня 2009 р.) / Тернопільський національний економічний університет. – Тернопіль. – 2009. – С. 89–91.
205. Прокопчук О.Т. Зарубіжний досвід оподаткування ПДВ сільськогосподарських підприємств / О.Т. Прокопчук // Матеріали всеукраїнської наук. конф. молодих учених, (Умань, 18–19 лютого 2010 р.) / Мінагрополітики, Уманський національний університет садівництва. – Умань, УНУС. – Ч. 2 «Економічні та загальноосвітні науки». – 2010. – С. 144–145.
206. Прокопенко Н.С. Податки і приватні інвестиції – ключові чинники економічної ефективності агропромислового виробництва / Н.С. Прокопенко // Економіка і держава. – 2009. – № 9. – С. 8–11.
207. Прокопенко Н.С. Модель потенційного еластичного оподаткування сільськогосподарських підприємств / Н.С. Прокопенко // Економічний простір : зб. наук. праць. – 2009. – № 28/1. – С. 257–265.
208. Пушкарева В.М. Становление финансовой науки в России (1801-1860гг.) / В.М. Пушкарева // Финансы. – 2006. – №1. – С. 74–76.
209. Романюк М.В. Податкове регулювання як дієвий інструмент антикризової економічної політики / М.В. Романюк // Фінанси України. – 2009. – № 12. – С. 66–71.
210. Ревун В.І. Про реформування й модернізацію податкової системи / В.І. Ревун // Фінанси України. – 2006. – № 6. – С. 27–34.
211. Ринок м'яса та м'ясопродуктів в Україні // Матеріали українського клубу аграрного бізнесу [Електронний ресурс] / Офіційний сайт. – Режим доступу до джерела : <http://agribusiness.kiev.ua/uk/analytics/1262012288/>
212. Римарська Н.І. Еволюція непрямих податків / Н.І. Римарська, Р.С. Яцюк // Науковий вісник НЛТУ України. – 2008. – Вип. 18.5. – № 10. – С. 192–197.

213. Рудая М.І. Удосконалення оподаткування доходів сільського населення / М.І. Рудая // Економіка АПК. – 2007. – № 12. – С. 106–112.
214. Рудая М.І. Податкові відносини домогосподарств як специфічного сектору економічної системи держави / М.І. Рудая // Економічний вісник Донбасу. – 2010. – № 3 (21). – С. 69–73.
215. Рудая М.І. Фіскальна ефективність податку з доходів фізичних осіб при формуванні бюджетів місцевого самоврядування / М.І. Рудая // Науковий вісник Національного університету ДПС України (економіка, право). – 2010. – № 1(48). – С. 123–130.
216. Рыманов А.Ю. Сравнительный анализ с сельскохозйственнного налогообложения в России и на Украине / А.Ю. Рыманов // Аграрная наука. – 2004. – № 4. – С. 6–7.
217. Рябошлик В. Європа відмовляється від ПДВ / В. Рябошлик // Економіст. – 2006. – № 10. – С. 17–18.
218. Рябошлик В. З чийх грошей збирається ПДВ / В. Рябошлик // Економіст. – 2007. – №1. – С. 28–29.
219. Рябченко Г. Спецрежим з ПДВ для сільгоспідприємств: умови переходу та правила застосування / Г. Рябченко // Все про бухгалтерський облік. – 2007. – № 104. – С. 38–42.
220. Савченко Л.А., Касьяненко Л.М. Правові основи здійснення фінансового контролю органами державної податкової служби України : монографія. – Ірпінь : Національна академія ДПС України, 2005. – 228 с.
221. Севастьянов С.Н. Условия и порядок уплаты налога с продаж в США / С.Н. Севастьянов // Финансы. – 2006. – № 11. – С. 65–67.
222. Сенчуков В. Оптимальна система оподаткування / В. Сенчуков // Економіка України. – 1999. – №3. – С. 55–60.
223. Сергієнко О. Економічні уроки обігового оподаткування : обіговий податок, податок на додану вартість, податок з продаж / О. Сергієнко // Людина і політика. – 1999. – №1. – С. 70–74.
224. Сидорова Н.И. Специфика и функции НДС / Н.И. Сидорова // Финансы. – 2008. – № 2. – С. 36–40.
225. Синчак В.П. Дотування сільськогосподарських товаровиробників через податок на додану вартість / В.П. Синчак // Економіка АПК. – 1998. – № 5. – С. 21–25.
226. Синчак В.П. Особливості використання окремих рахунків для зарахування ПДВ у податковій системі сільського господарства / В.П. Синчак // Облік і фінанси АПК. – 2005. – №2. – С. 26–32.
227. Синчак В.П. Трансформація податку на додану вартість у сільськогосподарських підприємствах / В.П. Синчак // Економіка АПК. – 1998. – № 3. – С. 37–42.
228. Синчак В.П. Парадигма системи оподаткування у сільському господарстві за Радянської доби / В.П. Синчак // Фінанси України. – 2007. – № 11. – С. 138–145.
229. Синчак В.П. Податкове стимулювання сільськогосподарських товаровиробників в умовах вступу України до СОТ / В.П. Синчак //

- Університетські наукові записки. – 2008. – № 2 (26). – С. 366–371.
230. Сисоєва Л.Ю. Наближення української системи оподаткування ПДВ до європейських стандартів / Л.Ю. Сисоєва // Формування ринкових відносин в Україні. – 2008. – №8(87). – С. 25–30.
231. Система податкових пільг в Україні у контексті європейського досвіду / Соколовська А. М., Єфименко Т. І., Луніна І. О. та ін. / за заг. ред. А. М. Соколовської. – К. : НДФІ, 2006. – 320 с.
232. Скрипник А.В. Державне регулювання трансформаційної економіки (аспекти моделювання) : монографія. – Ірпінь : Академія ДПС України, 2004. – 312 с.
233. Скрипник А. Фіскальна ефективність та можливі шляхи реформування ПДВ в Україні / А. Скрипник, Т. Паянок // Економіка України. – 2008. – № 4. – С. 29–43.
234. Скуратов Р. Основные направления устойчивого развития сельскохозяйственных предприятий / Р. Скуратов, Е. Косолюбова // АПК : экономика, управление. – 2009. – № 7. – С. 67–71.
235. Соколев И. Сбалансированный акциз – лучшее средство от теневых рынков / И. Соколев // Акциз. – 2008. – № 8–9. – С. 15–19.
236. Современный НДС / Лайам Эбрилл, Майкл Кин, Жан-Поль Боден, Виктория Саммерс ; Ппр.с англ. – М. : Издательство «Весь Мир», 2003. – 274 с.
237. Соколов М. Сучасні тенденції в політиці оподаткування юридичних і фізичних осіб / М. Соколов // Економіка України. – 2009. – № 7. – С. 30–41.
238. Соколовська А.М. До питань про податкову реформу в Україні / А.М. Соколовська // Фінанси України. – 2006. – №4. – С. 55–62.
239. Соколовська А.М. Податкова система України: теорія та практика становлення / А.М. Соколовська – К. : НДФІ, 2001. – 372 с.
240. Соколовська А.М. Податкова політика в Україні у контексті її впливу на розвиток економіки / А.М. Соколовська // Фінанси України. – 2006. – № 9. – С. 65–81.
241. Соколовська А. Проблеми реформування податку на додану вартість в Україні / А.М. Соколовська // Економіка України. – 2004. – № 4. – С.24–31.
242. Соколовська А.М. Податкова система держави : теорія і практика становлення. – К. : Знання – Прес, 2004. – 454с. – (Вища освіта ХХІ століття).
243. Соколовська А.М. Податкові пільги в Україні: міфи та реальність / А.М. Соколовська // Вісник НБУ. – 2005. – № 9. – С. 7–11.
244. Соколовська А.М. Методологічні та методичні аспекти визначення податкового навантаження на працю, капітал і споживання / А.М. Соколовська // Фінанси. – 2008. – № 1. – С. 65–76.
245. Суторміна В.М. Держава – податки – бізнес : (Із світового досвіду фіскального регулювання ринкової економіки) / В.М. Суторміна, В.М. Федосов, В.Л. Андрущенко. – К. : Либідь. – 1992. – 328 с.
246. Таранов І. Оцінка фіскальної ефективності ПДВ в Україні / І. Таранов, В. Валігура // Світ фінансів. – 2006. – № 3(8). – С. 157–170.
247. Тарасов И. Очерк науки финансового права / И. Тарасов. – Ярославль, 1883. – 695 с.

248. Титов В.В. Влияние налоговой системы на эффективность деятельности предприятий / В.В. Титов // Финансы. – 2006. – № 2. – С. 42–46.
249. Толстопятенко Г.П. Европейское налоговое право. – М. : Норма, 2001. – 328 с.
250. Тулуш Л.Д. Фінансова підтримка АПК: вітчизняна практика та досвід Росії / Л.Д. Тулуш. – Вісник Сумського національного аграрного університету. – Серія: Фінанси і кредит. – 2004. – № 2. – С. 85–90.
251. Тулуш Л.Д. Розвиток системи оподаткування сільськогосподарських підприємств в сучасних умовах / Л.Д. Тулуш. – Вісник Харківського національного технічного університету сільського господарства. – Серія : Економічні науки. – 2004. – Вип. 31. – С. 166–171.
252. Тулуш Л.Д. Характеристика державної підтримки сільськогосподарського виробництва за допомогою спеціального режиму прямого оподаткування / Л.Д. Тулуш // Агроінком. – 2004. – № 11–12. – С. 9–13.
253. Тулуш Л.Д. Податкові важелі та механізми стимулювання інновацій / Л.Д. Тулуш // Фінанси України. – 2006. – № 4. – С. 62–70.
254. Тулуш Л.Д. Податковий механізм як інструмент фінансового регулювання / Л.Д. Тулуш // Вісник Сумського національного аграрного університету. – Серія: Фінанси і кредит. – 2006. – № 2. – С. 12–17.
255. Тулуш Л.Д. Проблеми та перспективи функціонування податку на додану вартість в сільському господарстві / Л.Д. Тулуш // Облік і фінанси АПК. – 2006. – №12. – С. 68–74.
256. Тулуш Л.Д. Податковий механізм як інструмент фінансового регулювання / Л.Д. Тулуш // Вчені записки Університету економіки та права «Крок» : Серія «Економіка». – 2007. – Вип. 16. – С. 96–103.
257. Тулуш Л.Д. Методологічні аспекти розвитку системи оподаткування сільськогосподарських товаровиробників / Л.Д. Тулуш // Економіка АПК. – 2007. – № 9. – с. 116–123.
258. Тулуш Л.Д. Концептуальні підходи до формування інструментарію та механізмів оподаткування сільськогосподарських товаровиробників / Л.Д. Тулуш // Теорія і практика ринків. – 2007. – № 2. – С. 43–48.
259. Тулуш Л.Д. Розвиток системи оподаткування сільськогосподарських товаровиробників в умовах членства України в СОТ / Л.Д. Тулуш // Облік і фінанси АПК. – 2008. – № 3. – С. 46–60.
260. Тулуш Л.Д. Напрями реформування механізмів оподаткування сільськогосподарських товаровиробників // Збірник наукових праць Луцького національного технічного університету : Економічні науки: Серія «Облік і фінанси». – 2008. – Вип. 5 (20). – С. 278–286.
261. Тулуш Л.Д. Податкове регулювання конкурентоспроможності сільськогосподарської продукції / Л.Д. Тулуш, В.В. Березовський // Вісник Сумського національного аграрного університету. – Серія: Фінанси і кредит. – 2008. – № 2. – С. 88–95.
262. Тулуш Л.Д. Оцінка змін у механізмі справляння податку на додану вартість у сільському господарстві / Л.Д. Тулуш // Економічний вісник Донбасу. – 2009. – № 3 (17). – С. 68–75.

263. Тулуш Л.Д. Функціонування податку на додану вартість у сільському господарстві: досвід ЄС / Л.Д. Тулуш. – Економічний вісник Донбасу. – 2010. – № 2. – С. 90–95.
264. Тулуш Л.Д. Моделі та режими оподаткування ПДВ поставок сільськогосподарської продукції / Л.Д. Тулуш // Економіка АПК. – 2011. – № 1. – С. 101–109.
265. Тулуш Л.Д. Адміністрування податку на додану вартість у сфері агропромислового виробництва / Л.Д. Тулуш, М.І. Рудая // Світ фінансів. – 2011. – № 1. – С. 72–78.
266. Трунин И. Нужна ли отмена НДС в России / И. Трунин // Вопросы экономики. – 2008. – № 9. – С. 34–49.
267. Троц Н.М. ПДВ в Україні: проблеми застосування / Н.М. Троц // Фінанси, облік і аудит. – 2010. – № 16. – С. 321–328.
268. Тюпакова Н.Н. Методологические аспекты совершенствования механизма исчисления налога на добавленную стоимость / Н.Н. Тюпакова // Финансы. – 2010. – № 6. – С. 39–43.
269. Уманців Ю.А., Швед Ю.А. Офшорне підприємництво у сучасній економіці : монографія. – К. : Атака, 2004. – 144 с.
270. Ущипівська Н.М. Проблеми дотування сільськогосподарських товаровиробників через податок на додану вартість / Н.М. Ущипівська // Формування ринкових відносин в Україні. – 2004. – № 4. – С. 96–100.
271. Філіпов О. Податки й оподаткування у США / О. Філіпов // Економіка, фінанси, право. – 1999. – № 6. – С. 29–31.
272. Фінанси підприємств: Підручник / Буряк Л.Д. та ін. / Кер. авт. кол. Поддєрьогін А.М., Білик М.Д., Поддєрьогін А.М. – К. : КНЕУ, 2008. – 552 с.
273. Фінансовий і ціновий механізм АПК в умовах переходу до ринку / [П.Т. Саблук, М.Я. Дем'яненко, О.М. Шпичак та ін.] ; за ред. П. Т. Саблука, М.Я. Дем'яненка, О.М. Шпичака. – К. : Урожай, 1993. – 352 с.
274. Филин С.А. Финансовый риск и его составляющие для обеспечения процесса оценки и эффективного управления финансовыми рисками при принятии финансовых управленческих решений / С.А. Филин // Финансы и кредит. – 2008. – № 3. – С. 21–31.
275. Цыркунова Т.А. Налоговые риски: сущность и классификация / Т.А. Цыркунова, М.И. Мигунова // Финансы и кредит (рус.). 2008. – № 33. – С. 48–53.
276. Чередниченко О.М. Ефективність використання ПДВ в Україні / О.М. Чередниченко // Фінанси України. – 2004. – № 7. – С. 27–35.
277. Чередниченко О.М. Непряме оподаткування у податковій системі України / О.М. Чередниченко // Фінанси України. – 2003. – № 11. – С. 98–104.
278. Чередниченко О.М. Непряме оподаткування в Україні / О.М. Чередниченко // Фінанси України. – 2005. – № 6. – С. 36–39.
279. Чумак Т. Основні положення директив Європейського Союзу щодо справляння ПДВ / Т. Чумак, О. Дубровіна // Вісник податкової служби України. – 2004. – № 32. – С. 30–37.

280. Шатковська Л.С. Особливості організації обліку розрахунків з податку на додану вартість у сільському господарстві / Л.С. Шатковська // Облік і фінанси АПК. – 2006. – № 1. – С. 87–97.
281. Шоста Директива Ради №77/388/ЄЕС від 17 травня 1977 року щодо гармонізації законодавства держав-членів стосовно податків з обороту – спільна система податку на додану вартість // Official Journal, L 145, 13.06.1977, P.1.
282. Шпилько М.В. Опыт совершенствования косвенных налогов / М.В. Шпилько // Финансы. – 1991. – №12. – С.68–75.
283. Щербак В. Кому вигідний ПДВ / В. Щербак // Економіка України . – 1998. – №9. – С. 59–64.
284. Щербак В. Світові моделі оподаткування / В. Щербак // Економіка України. – 2001. – № 11. – С. 21–27.
285. Щодо окремих питань податкового обліку ПДВ : Лист ДПА України від 28.01.2003 року № 1399/7/15-3317 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http // Ліга : Еліт Закон Сорурайт : ІАЦ „Ліга”](http://Ліга:ЕлітЗаконСорурайт:ІАЦ„Ліга”). – 2009.
286. Юшко С. Фіксований сільськогосподарський податок: історія виникнення та перспективи застосування / С. Юшко // Фінанси України. – 2009. – №11. – С. 63–72.
287. Юрій С.І. Оцінка ефективності наданих пільг з оподаткування / С.І. Юрій, І. М. Таранов // Фінанси України. – 2002. – № 12. – С. 55–62.
288. Юхименко В. ПДВ: деякі проблеми стягнення, пов'язані з нетотожністю об'єкта та бази оподаткування / В. Юхименко // Економіка, фінанси, право. – 2002. – № 9. – С. 23–25.
289. Янжул И. Опыт исследования английских косвенных налогов. Акциз / И. Янжул. – М. : [Б.и.], 1874. – 125 с.
290. Ярмоленко Ю. Проблеми бюджетного відшкодування ПДВ в Україні: нормативні колізії та зловживання платників податків / Ю. Ярмоленко, В. Довгалюк // Світ фінансів. – 2008. – №1(14). – С. 140–147.
291. Atkinson A. B. The design of taxation / A. B. Atkinson, J. E. Stiglitz // Journal of Public Economics. – 1976. – vol. 6. – P. 55–75.
292. Berkeley Hill. Taxation and social security in agriculture / Agriculture (Paris, France) / Taxation (Organisation for Economic Co-operation and Development) / OECD Publishing, 2005. – 126 p.
293. Carlson G. The Value-added Tax: Structural and Economic Issues and Suggestions for Hungary. Taxation and Economic Development / G. Carlson. – Knoxville, Tennessee : The University of Tennessee, 1988. – 132 p.
294. Calvin Lam. New VAT Refund Processing rules Issued / Calvin Lam, Brendan Kelly // World Tax Advisor. – 2001. – November. – P. 2–8.
295. Due J.F. The choice between a Value-Added Tax and a Retail Sales Tax // Report of Proceedings of the Thirty-Seventh Tax Conference, November 18-20, 1985, Toronto : Canadian Tax Foundation, 1986. – P. 23–30.
296. Gadir. M. Ahmed. Shifting emphasis to indirect taxation through the application of Value Added Tax in Sudan. – University of Khartoum, 2002. – 118 p.

297. Friedman M. *Essays in Positive Economics*. Chicago : Chicago University Press, 1953. – 231 p.
298. Kaldor N. *An Expenditure Tax*. L. : MacMillan, 1958. – 135 p.
299. Kay John A. *Extending the VAT Base : Problems and Possibilities* / Kay John A., Evan Davis // *Fiscal Studies*. – 1985. – Vol. 6 (№ 1). – P. 1–16.
300. Oldensky Lindsay. *Searching for Structure in the Federal Tax System : An Excise Tax Expenditure Budget* / Lindsay Oldensky. – *National Tax Journal*. – Vo l. LVII. – 2004. – № 3.
301. Rodden J. *Fiscal Federalism and the Grows of Government* / J. Rodden, R. Leviathan // *International Organization*, fall. – 2003. – P. 695–729.
302. Shoup C.S. *Publik Finance*. L. : Weidfeld & Nicolson. 1969. – 375 p.
303. Tait A.A. *Value Added Tax* / A.A. Tait. – Wash. : International Monetary Fund, 1988. – 228 p.
304. *Introducing a value added tax: lessons from Ghana* // *The World Bank NOTES (Public Sector)*. – 2001. – №61. – P. 443–448.
Ikramul Haq. *Value Added Tax in Pakistan: Analysis of enforcement problems*. – Washington, 1997. – 58 p.
305. *Taxations Trends in the European Union : Data for the EU Member States end Norway* // *Luxemburg : Office for Offical Publication of the European Communitiles*. – 2008. – 447 p.
306. Militzer Ken. *VAT: Evidence from the OECD* // *Tax notes*. – 1990. – №11. – P. 10–28.
307. *Value added tax / Turnover tax in France* / *Confederation fiscal Europeenne / Taxation* / – [Электронный ресурс] – Режим доступа : [http : // www.cfe-eutax.org/taxation / VAT-taxation / france](http://www.cfe-eutax.org/taxation/VAT-taxation/france).
308. *Value Added Taxation in Developing Countries* / *World Bank Symposium*. Edited by Malcolm Gillis, Carl S. Shoup, Gerardo P. Sicut. – Washington: World Bank, 1990. – 126 p.
309. *V.A.T. – A national legislation?* / – [Электронный ресурс] – Режим доступа : [http: //www. efac. net / Nyheder / VAT – A + national + legislation.htm](http://www.efac.net/Nyheder/VAT-A-national-legislation.htm).
310. *VAT in the European Union* / *VAT / ADempiere VAT implementation* / – [Электронный ресурс] – Режим доступа : [http: // www. adempiere.com / index.php /ADempiereVAT # ADempiere_VAT_implementation](http://www.adempiere.com/index.php/ADempiereVAT#ADempiere_VAT_implementation).

ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ЗАСАДИ ФУНКЦІОНУВАННЯ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ	
1.1. Сутність універсальних акцизів	5
1.2. Методологічні засади формування механізму справляння податку на додану вартість.....	29
1.3. Генезис механізму справляння універсального акцизу у сільському господарстві.....	48
РОЗДІЛ 2. ОЦІНКА МЕХАНІЗМУ СПРАВЛЯННЯ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ У СФЕРІ АГРОПРОМИСЛОВОГО ВИРОБНИЦТВА	
2.1. Фіскальні аспекти справляння ПДВ у сільському господарстві.....	67
2.2. Характеристика спеціальних режимів справляння ПДВ у сфері агропромислового виробництва.....	86
2.3. Оцінка наслідків функціонування режиму акумуляції сум ПДВ.....	96
2.4. Ефективність дотування виробників молока та м'яса переробними підприємствами за рахунок коштів ПДВ.....	114
РОЗДІЛ 3. УДОСКОНАЛЕННЯ МЕХАНІЗМУ СПРАВЛЯННЯ ПДВ У СФЕРІ АГРОПРОМИСЛОВОГО ВИРОБНИЦТВА	
3.1. Можливості реалізації європейського досвіду справляння ПДВ у сільському господарстві України.....	145
3.2. Трансформація механізму непрямой підтримки товаровиробників за рахунок коштів податку на додану вартість.....	155
3.3. Перспективи застосування режиму компенсаційної ставки ПДВ.....	184
ДОДАТКИ.....	201
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	252

Наукове видання

Тулуш Леонід Дмитрович
Прокопчук Олена Годорівна

**ФУНКЦІОНУВАННЯ ПОДАТКУ
НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ У СФЕРІ
АГРОПРОМИСЛОВОГО ВИРОБНИЦТВА**

Монографія

Редактор *О.О. Аврамчук*
Технічний редактор *А.М. Артеменко*
Комп'ютерна верстка *А.В. Ващенко*

Підп. до друку 04.07.2011. Формат 60x84/16. Папір офсетний.
Ум. друк. арк. 12,7. Обл. – вид. арк. – 10,1. Наклад 1000 прим. Зам. 32.

Видання та друк – Національний науковий центр «Інститут аграрної
економіки»
03680, м. Київ-680, вул. Героїв Оборони, 10.

Свідоцтво суб'єкта видавничої справи – ДК № 2065 від 18.01.2005 р.