

ОЦІНКА ЗМІН У МЕХАНІЗМІ СПРАВЛЯННЯ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ У СІЛЬСЬКОМУ ГОСПОДАРСТВІ

Приєднання до світової організації торгівлі вимагає приведення вітчизняного законодавства в частині фінансового регулювання діяльності у сфері сільського господарства до вимог і правил цієї організації. Ключовою вимогою СОТ є забезпечення вільного доступу іноземних товарів до внутрішніх ринків, зокрема, недопущення податкової дискримінації, а також застосування інструментів державного протекціонізму щодо продукції вітчизняного походження в обсягах, установлених за результатами переговорів.

Вищезазначене зумовило необхідність реформування діючого до вступу в СОТ механізму справляння податку на додану вартість (ПДВ) у сільському господарстві. У першу чергу це стосувалося практики надання державної фінансової підтримки за рахунок ПДВ.

Проте на відміну від інших галузей народного господарства аграрний сектор економіки має свою специфіку, пов'язану із забезпеченням продовольчої безпеки країни. Відповідно питання функціонування спеціальних режимів справляння ПДВ, установлення рівня митних тарифів та застосування інших форм і засобів захисту вітчизняних товаровиробників в умовах лібералізації зовнішньої торгівлі залишаються актуальними.

Серед фінансистів аграрного спрямування, які системно досліджують питання податкових відносин в АПК, варто відзначити М. Дем'яненка, В. Власова, В. Лапу, І. Кобуту [3; 4], Н. Сеперович [7], Т. Осташко [5], О. Бородіну та інших учених. Водночас зміна податкових умов вимагає наукової оцінки їх впливу на діяльність суб'єктів господарювання в сільському господарстві.

Метою цієї статті є оцінка сучасного стану непрямого оподаткування діяльності у сфері сільського господарства та аналіз наслідків використання інструментів посилення конкурентоспроможності вітчизняної сільськогосподарської продукції шляхом застосування спеціальних режимів справляння податку на додану вартість.

Одним з базових принципів СОТ є відсутність податкової дискримінації, згідно з яким національний режим функціонування податків з обігу має формувати імпортом товарам такі ж податкові умови, як і вітчизняній продукції. Зокрема, стаття III ГАТТ «Національний режим щодо внутрішнього оподаткування

та регулювання» передбачає, що імпортовані товари не повинні підпадати, прямо чи опосередковано, під внутрішні податки, які перевищують податки, що застосовуються до аналогічних вітчизняних товарів.

При цьому вимоги СОТ мають більше характер рекомендацій, ніж чітких приписів, тому їх врахування при впорядкуванні інструментарію державної фінансової підтримки є достатньо гнучким процесом. Уряд кожної країни, формуючи ті чи інші форми державного протекціонізму, виходить, в першу чергу, з власних інтересів і обирає ті, застосування яких є дискусійним і напряму вимогам СОТ не суперечить.

Ураховуючи соціальну значущість продовольчих товарів практично кожна країна намагається підтримувати аграрну галузь, посилюючи таким чином конкурентоспроможність власної сільськогосподарської продукції. Не є винятком в цьому і Україна, де уряд вдається до прямих та непрямих форм підтримки аграрного виробництва (рис. 1).

Як видно з рис. 1, підтримка за рахунок функціонування спецрежимів справляння ПДВ є досить вагомою при забезпеченні конкурентоспроможності вітчизняної сільськогосподарської продукції. Частка такої підтримки в загальних обсягах державної фінансової підтримки є протягом останніх шести років стабільною й коливається в межах 38—43 %. Причому в останні роки вона має тенденцію до підвищення, яка, на нашу думку, збережеться й надалі.

Обсяги та структура фінансових ресурсів, що формуються за рахунок застосування зазначених спецрежимів справляння ПДВ, наведені на рис. 2.

Як видно з рис. 2, обсяги підтримки за рахунок застосування спецрежимів справляння ПДВ суттєво зростають — з 2,2 млрд. грн. у 2003 р. до близько 6,5 млрд. у 2008 р. (більш ніж в 3 рази за шість років), тобто щороку обсяги підтримки зростають в середньому майже на чверть.

Більшу половину (в середньому 55 %) такої підтримки займають кошти від акумуляції сум ПДВ. Частка дотацій переробних підприємств в структурі підтримки за рахунок коштів ПДВ зростає — з 38,5 % у 2003 р. до понад 45 % у 2007 р. (при середньому значенні 40 %). Отже, суми акумуляції ПДВ перевищують обсяги дотацій переробних підприємств май-

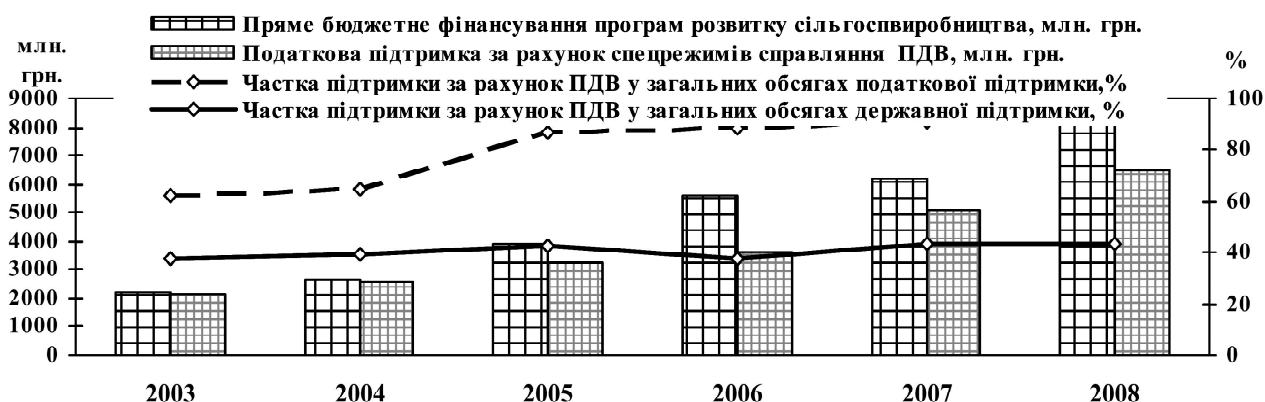


Рис. 1. Податкова підтримка в загальних обсягах державної фінансової підтримки розвитку аграрного виробництва в Україні у 2003 — 2008 рр.

Джерело: дані Держкомстату, Мінагрополітики, власні розрахунки (брались до уваги лише кошти, що безпосередньо стосуються розвитку сільськогосподарського виробництва, 2008 р. — прогноз).

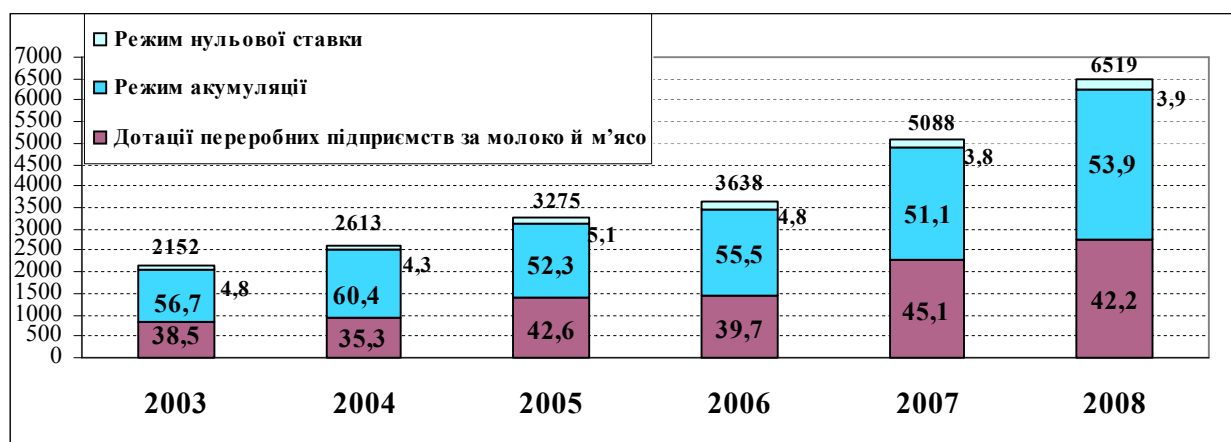


Рис. 2. Обсяги (млн. грн.) та структура (%) наданої сільськогосподарським товаровиробникам підтримки шляхом застосування спецрежимів ПДВ

Джерело: дані Держкомстату, Мінагрополітики, власні розрахунки (брались до уваги лише кошти, що безпосередньо стосуються розвитку сільськогосподарського виробництва, 2008 р. — прогноз).

же 1,4 рази, хоч в динаміці цей показник зменшується і обсяги підтримки за рахунок цих двох інструментів підтримки вирівнюються.

Отже, до 1 січня 2009 року, найбільш дієвим та вагомим інструментом збереження конкурентоспроможності сільськогосподарської продукції є режим акумуляції сум ПДВ. Він застосовувався при здійсненні операцій з продажу власно виробленої сільськогосподарської продукції (переважно рослинництва) і забезпечував більше половини суми непрямой підтримки за рахунок коштів ПДВ. Застосування такого механізму не суперечить вимогам СОТ, а тому й надалі може застосовуватись у практиці підтримки конкурентоспроможності вітчизняного аграрного сектора, чим і скористалась Верховна Рада України, прийнявши Закон № 639 від 31.10.2008 р.

За допомогою режиму виплати дотацій формується 2/5 сум непрямой бюджетної підтримки. Крім того, за рахунок застосування нульової ставки з ПДВ під час продажу молока і м'яса формується лише близько 5 % від загальної суми ПДВ-підтримки.

Збереження виплат дотацій переробними підприємствами, на думку окремих експертів, є можливим і після вступу України до СОТ [1]. Вони належать до категорії «жовтих» програм СОТ, а сума цих дотацій (в середньому за три роки) включена до українських таблиць внутрішньої підтримки за базовий період 2004-2006 рр. (документ WT/ACC/SPEC/ UKR/1/Rev. 12 «Внутрішня підтримка та експортні субсидії у сільськогосподарському секторі», п.10 додатку I до Протоколу про вступ України до СОТ) [2].

При вступі до СОТ Україна взяла на себе зобов'

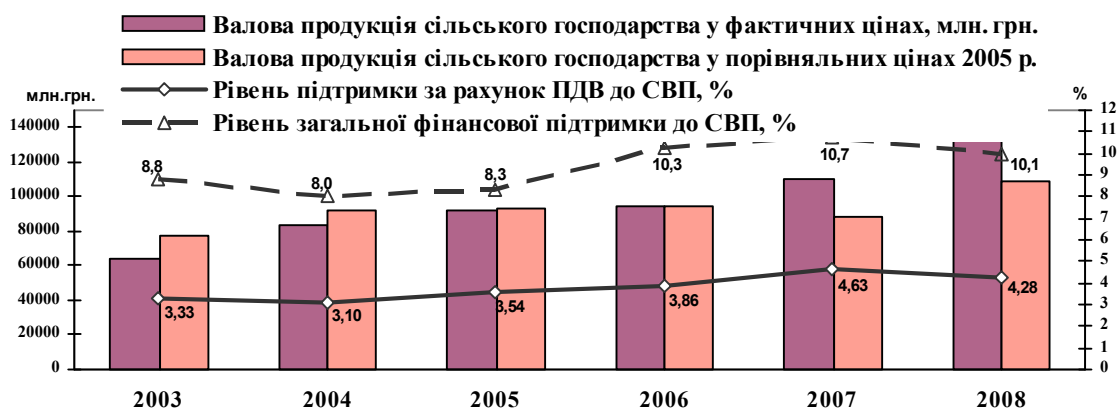


Рис. 3. Податкова підтримка сільськогосподарства відносно до валового його обсягу

Джерело: дані Держкомстату, Мінагрополітики, власні розрахунки (брались до уваги лише кошти, що безпосередньо стосуються розвитку сільськогосподарського виробництва, 2008 р. — прогноз).

язання застосовувати субсидії на сільськогосподарську продукцію відповідно до правил СОТ, зокрема Угоди про сільське господарство, українських таблиць внутрішньої підтримки та включених до українського Графіку поступок і зобов'язань з товарів, що відображено в параграфі 391 Звіту Робочої групи з питань вступу України до СОТ [3]. При цьому сукупний вимір підтримки (СВП) розраховується на індивідуальній основі за кожним базовим видом продукції, на яку надається підтримка ринкової ціни, прямі виплати, не звільнені від зобов'язань щодо зменшення підтримки, або будь-яка інша субсидія, яку не звільнено від таких зобов'язань («інші незвільнені заходи»). Підтримка, яка не пов'язана з конкретним продуктом, зводиться до одного узагальненого СВП, який виражається в сумарній грошовій формі та не повинен перевищувати 5% від вартості валової продукції.

Джерелом дотацій є суми ПДВ, що повинні сплачуватися до бюджету переробними підприємствами від продажу готової молочної й м'ясної продукції. Цей вид субсидування підпадає під визначення «доходи, від отримання яких держава відмовилася на користь товаровиробників», на відміну від прямих видатків з держбюджету.

Субсидії товаровиробникам, згідно з правилами СОТ, включають і бюджетні витрати, і доходи, від отримання яких уряд відмовився (залишені на підприємствах податки). Українською стороною під час формування позиції щодо рівня СВП базового періоду — 2004 — 2006 рр. — було прийнято рішення включити підтримку, що надавалася через спеціальні пільгові режими оподаткування ПДВ, а саме дотації на молоко та м'ясо, поставлені переробним підприємствам за нульовою ставкою та акумуляцію ПДВ сільськогосподарськими виробниками, у розрахунок СВП та «жовті» програми таблиць внутрішньої підтримки сільськогосподарства [4].

Відповідно база для прийняття зобов'язань щодо рівня СВП за період 2004 — 2006 рр. включає суму дотацій, які надавалися через пільгові режими оподаткування ПДВ. При цьому варто зазначити, що вигоди від пільг щодо податків на доходи сільськогосподарських виробників були виключені для більшості країн-членів СОТ, хоча деякі країни включили певні види податкової підтримки в розрахунок СВП [5].

Ураховуючи вищезазначене, збереження виплат дотацій переробними підприємствами за рахунок коштів ПДВ є можливим і в умовах членства України в СОТ. Щорічний обсяг таких дотацій повинен бути в межах зобов'язань з обмеження використання «жовтих» програм підтримки виробників сільськогосподарської продукції.

Таким чином, підтримка за рахунок застосування спеціальних податкових режимів як така, що не пов'язана з конкретним товаром, зводиться до одного узагальненого СВП, не пов'язаного з конкретними товарами, виражається в сумарній грошовій формі й не повинна перевищувати 5% від загального обсягу валової продукції сільськогосподарства.

Аналізуючи фактичний рівень підтримки за рахунок застосування спеціальних режимів справляння ПДВ порівняно з валовою продукцією сільськогосподарства України (рис. 3), слід зазначити такі факти.

Як видно з даних рис. 3, валова продукція сільськогосподарства, представлена у фактичних цінах, зростає, зокрема в 2003 р. вона становила 92,5 млрд. грн., а в 2008 р. — понад 150 млрд. грн., проте валова продукція галузі в реальному вимірі зростає набагато повільніше.

Обсяги підтримки за рахунок функціонування спеціальних режимів ПДВ з 2004 р. зростали у відносному вимірі (відносно до валової продукції) із 3,1%

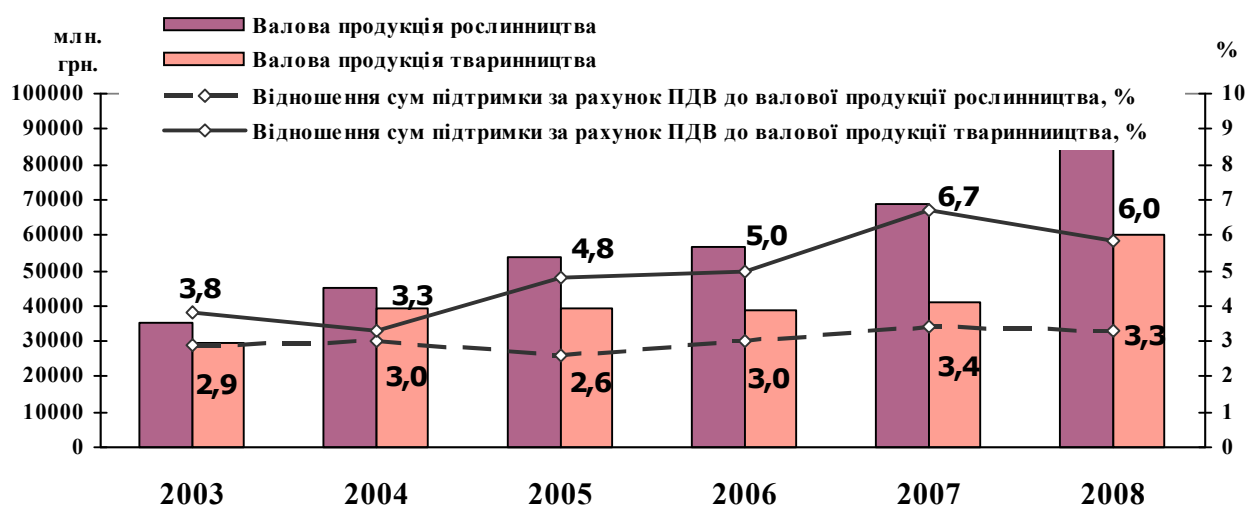


Рис. 4. Податкова підтримка в розрізі галузей сільського господарства

Джерело: дані Держкомстату, Мінагрополітики, власні розрахунки (брались до уваги лише кошти, що безпосередньо стосуються розвитку сільськогосподарського виробництва, 2008 р. — прогноз).

до 4,6 % у 2007 р. У 2008 р. цей показник знизився до рівня 4,3 %. Тобто, як бачимо, Україна не перевищує взяті на себе зобов'язання з підтримки сільського господарства за рахунок застосування спеціальних режимів справляння ПДВ.

Загальний же обсяг державної фінансової підтримки аграрної галузі відносно її валової продукції коливається в 2006 — 2008 рр. у межах 10 — 11 %, що на 3 в.п. перевищує відповідний показник 2003 — 2005 рр.

Порівнюючи СВП рослинництва та СВП тваринництва окремо (рис. 4), зазначимо, що у 2003 — 2008 рр. загальний рівень ПДВ-підтримки, націленої на продукцію рослинництва до валових її обсягів, коливався в межах 2,6 — 3,4 %, що є значно менше встановленого порогу *de minimis* у 5 %.

Якщо ж порівняти показник ПДВ-підтримки, націлений на продукцію тваринництва відносно валових її обсягів, то цей показник в 2003 — 2006 рр. коливався в межах 3,3 — 4,96 %, проте у 2007 — 2008 рр., за рахунок дотацій переробних підприємств, він зріс до понад 6,0 %, тобто перевищив допустимий рівень СОТ. Отже, податкова підтримка спрямовується більше на тваринницьку, ніж на рослинницьку продукцію (співвідношення між рівнями ПДВ-підтримки цих галузей у 2007 — 2008 рр. склало 1,8 — 2,0 рази).

Отже, якби поріг *de minimis* розраховувався за окремими галузями (рослинництва та тваринництва), то в тваринницькій продукції обсяги підтримки в 2009 р. слід було б знижувати.

Після вступу до СОТ використання Україною механізму дотування виробників молока й м'яса через переробні підприємства за рахунок коштів ПДВ є можливим, адже текст Звіту Робочої групи з питань вступу

України до СОТ не містить претензій країн-членів Робочої групи з розгляду заявки України щодо включення переробних підприємств в схему субсидування сільськогосподарських товаровиробників [6].

Зауваження з боку Робочої групи стосувалося лише застосування нульової ставки ПДВ до операцій з продажу молока й м'яса переробним підприємствам порівняно зі ставкою ПДВ у 20% при оподаткуванні операцій з імпорту молока й м'яса в Україну. У такій ситуації має місце дискримінація імпортованої молочної та м'ясної сировини, оскільки вартість такої продукції завищується на 20 % відносно сировини вітчизняного походження. Практика застосування нульової ставки ПДВ щодо поставок молока й м'яса на переробку не відповідала вимогам Статті III ГАТТ, оскільки податки до імпортованої продукції застосовувались більшою мірою, ніж до вітчизняної.

Водночас слід зазначити, що відміна нульової ставки з ПДВ для виробників молока й м'яса суттєво не позначиться на їх конкурентоспроможності, хоча, без сумніву, певний негативний вплив матиме місце. Застосування нульової ставки ПДВ дає змогу не збільшувати відпускну ціну молока й м'яса за рахунок компенсації сум вхідного ПДВ з бюджету. У 2006 — 2008 рр. суми податкового кредиту ПДВ, сплаченого постачальникам у ціні виробничих факторів, складала 2 % відносно вартості поставленої на переробку молочної й м'ясної сировини, що в умовах їх відшкодування з бюджету забезпечувало привабливість їх закупівлі переробними підприємствами.

Схема субсидування через переробні підприємства (несплата ними ПДВ до бюджету, його акумуляція і спрямування виробникам молока й м'яса у виг-

ляді дотацій на відміну від імпортерів аналогічної продукції, які сплачують ПДВ до бюджету) дозволена також параграфом 8 (b) Статті III ГАТТ. Тому в умовах членства України в СОТ використання механізму дотування товаровиробників через переробні підприємства, є можливим, але при умові застосування ПДВ за недискримінаційною ставкою податку відносно аналогічної імпортової продукції.

Підсумовуючи оцінку ключових характеристик практики підтримки розвитку сільськогосподарського виробництва за рахунок застосування спец режимів справляння ПДВ (які діяли у 1999 — 2008 рр.), варто відзначити, що її обсяги в останні два роки функціонування склали понад 80 % обсягів прямого бюджетного фінансування програм розвитку сільськогосподарського виробництва. У 2007 — 2008 рр. пряма бюджетна підтримка галузі склала 5,7 — 6,0 % відносно валової продукції сільського господарства, тоді як податкова підтримка коливалась у межах 4,4 — 4,7 %. Частка ПДВ-підтримки в загальних її обсягах за рахунок функціонування спеціальних податкових режимів перевищила 90 %.

Отже, особливі режими справляння ПДВ в сфері виробництва та переробки сільськогосподарської продукції діяли практично без змін з 1999 по 2008 р. З 1 січня 2009 р. практика справляння ПДВ у сфері сільського господарства та переробки сільськогосподарської продукції зазнала змін, причому це стосується усіх трьох спецрежимів справляння ПДВ.

Законом України «Про першочергові заходи щодо запобігання негативним наслідкам фінансової кризи та про внесення змін до деяких законодавчих актів України» від 31.10.2008 р. №639-VI виключено всі «старі» пункти Закону «Про податок на додану вартість» (пп. 6.2.6 п. 6.2 ст. 6, п. 11.21 та 11.29 Закону), які регулювали порядок дії спецрежимів. Натомість у новій редакції викладена стаття 8¹, яка до цього чотири роки не застосовувалась, а після внесення змін вступила в силу з 01.01.2009 р.

Законом 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. відновлено дію пункту 11.21 статті Закону, якою регулювався порядок нарахування дотацій переробними підприємствами. Наслідки законодавчих змін у механізмі функціонування ПДВ у сфері сільського господарства узагальненні в таблиці 1.

Найбільшого значення для сільськогосподарських підприємств і після змін у порядку справляння ПДВ матиме режим акумуляції сум ПДВ, відповідно саме йому буде присвячено основну увагу у нашому дослідженні.

Ключовим мотивом запровадження (у 2004 р.) спеціального режиму адміністрування ПДВ, передба-

ченого статтею 8¹ Закону України «Про податок на додану вартість», [7] було коректне «вилучення» сільськогосподарських підприємств із загальної системи сплати ПДВ. Адже звільнити їх від сплати ПДВ неможливо (оскільки ПДВ сплачуватиметься в ціні придбаних виробничих чинників) та й не доцільно (це ускладнить взаємовідносини з переробними та заготівельними підприємствами). Ураховуючи це, сільгосп-підприємства повинні залишатись у загальній системі адміністрування ПДВ, маючи право виписувати податкові накладні контрагентам та нараховувати в них суми ПДВ для компенсації сум вхідного податку.

Запропонований початковим варіантом статті 8¹ Закону України «Про податок на додану вартість» спеціальний режим оподаткування діяльності у сфері сільського господарства передбачав можливість несплати (неперерахування) до бюджету суми ПДВ і застосування сільгосппідприємствами фіксованого збору (нарахувань) від вартості поставленої продукції для компенсації вхідного ПДВ, сплаченого в ціні придбаних виробничих чинників, що використовуються при здійсненні господарської діяльності.

Оскільки завданням режиму фіксованого збору є врівноваження ПДВ на виході та на вході (податкового кредиту), то ключовим елементом запропонованого режиму адміністрування ПДВ була його ставка. Саме вона визначала доцільність чи недоцільність для суб'єкта господарювання переходу на спецрежим. Початковим варіантом запровадження такого режиму передбачалося установити його ставку в розмірі 9 % від вартості поставок, пізніше пропонувалася ставка на рівні 12 %.

При обґрунтуванні розміру ставки слід враховувати, що оскільки основним завданням при розрахунку ставки спецрежиму є досягнення врівноваженості сум податкового кредиту (вхідного ПДВ — сум ПДВ, сплачених у ціні виробничих чинників) та сум такого фіксованого збору (вихідного ПДВ — сум, отриманих у ціні поставок продукції), доцільно розмір ставки встановити, зважаючи на частку доданої вартості в ціні сільськогосподарської продукції. У зв'язку з цим необхідно було аналізувати складові виробничих витрат сільськогосподарських підприємств, попередньо поділивши їх на оподатковані та не оподатковані вхідним ПДВ. Саме такий підхід і передбачено статтею 300 Директиви № 112 ЄС від 21 листопада 2006 р. [8].

У початковому варіанті спецрежим так і не запроваджувався (що є прецедентом для податкового законодавства України). Законом № 639 від 31 жовтня 2008 р. затверджено іншу редакцію спецрежиму справляння ПДВ у сфері сільського господарства, яка, фактично, передбачає функціонування нового механізму ПДВ, який суттєво відрізняється і від свого попередника, що так і не функціонував, і від режиму акумуляції сум ПДВ. До числа ключових відмінностей

Таблиця 1

Характеристика змін у механізмі функціонування спецрежимів ПДВ

Назва спецрежиму	Наслідки змін	Чим регулювався до змін	Чим регулюється після змін	Коротка характеристика змін
Акумуляція сум ПДВ	Збережено, суттєво реформовано	п. 11.29 ст. 11 Закону	стаття 8 ¹ Закону	Суми ПДВ, що залишаються в розпорядженні, не мають цільового призначення
Виплата дотацій переробними підприємствами	Збережено без суттєвих змін	п. 11.21 ст. 11 Закону	п. 11.21 ст. 11 Закону	Редакція залишилася незмінною, проте внаслідок відміни нульової ставки розмір дотацій суттєво зменшиться
Застосування нульової ставки податку	Не продовжено	пп. 6.2.6 п. 6.2 ст. 6 Закону	-	Нульова ставка під час продажу молока й м'яса вже не застосовується

між новим спецрежимом (що функціонує з 2009 року згідно ст. 8-1 Закону) та порядком, передбаченим п. 11.29 Закону (режимом акумуляції, що діяв у 1999 — 2008 рр.) слід зарахувати:

1) зміну розміру та порядку розрахунку критерію при оцінці можливості перебування на спецрежимі — частку питомої ваги поставок сільськогосподарської продукції (послуг) піднято до 75 % у загальній сумі поставок товарів та послуг (обороту підприємства). При цьому слід звернути увагу:

а) нині при розрахунку питомої ваги до доходу від сільськогосподарської діяльності можна включати не лише власну продукцію, а й сільськогосподарські послуги;

б) питома вага сільськогосподарської діяльності визначається не в загальній сумі валового доходу (як для цілей ФСП), а у вартості поставок товарів і послуг, тобто при розрахунку не враховуються певні специфічні надходження (курсові різниці, списання кредиторської заборгованості тощо);

в) у розрахунку частки сільськогосподарської діяльності не враховуються операції з поставки матеріальних цінностей, що перебували у складі основних засобів більше за 12 місяців, якщо такі поставки не є постійними.

2) застосування спецрежиму можливе не лише з початку року, а з будь-якого місяця, оскільки питома вага сільськогосподарської діяльності розраховується за період останніх 12 місяців.

3) як і для режиму акумуляції, нинішньому спецрежиму ПДВ притаманно те, що до бюджету позитивне сальдо з ПДВ не перераховується, а залишається в розпорядженні підприємства для фінансування виробничих потреб. При цьому ставка оподаткування операцій з продажу сільськогосподарської продукції складає 20 %, а не 12 %, як пропонувалось раніше.

4) у визначенні частки операцій з продажу

сільськогосподарської продукції використовується її визначення відповідно до УКТ ЗЕД — сільськогосподарськими вважаються товари, зазначені в групах 1—24 УКТ ЗЕД згідно із Законом України «Про Митний тариф України», якщо такі товари вирощуються, відгодуються, виловлюються або збираються (заготовляються) безпосередньо платником податку — суб'єктом спеціального режиму оподаткування (крім придбання таких товарів у інших осіб), а також продукти обробки (переробки) таких товарів, які поставляються зазначеним платником податку — їх виробником. Новий спецрежим не поширюється на виробників підакцизної продукції, крім підприємств первинного виноробства.

5) дещо змінилася суть спецрежиму, зокрема, незважаючи на те, що розрахунки з ПДВ у межах сільськогосподарських операцій не здійснюються (ПДВ залишається і надалі у розпорядженні товаровиробників), проте:

а) якщо суми ПДВ, сплачені постачальникам, перевищують суми ПДВ, нараховані на вартість поставок сільськогосподарської продукції та супутніх послуг (тобто виникає дебетове сальдо з податку), то така різниця відшкодуванню з бюджету не підлягає, а платники податку на прибуток включають її до складу валових витрат (відносять на зменшення об'єкта податку на прибуток, хоча для платників ФСП це не має принципового значення). До 2009 р. залишок некомпенсованого податкового кредиту відповідно до спецдекларції, належав до зменшення податкових зобов'язань подальших звітних періодів. Нині така норма в законодавстві відсутня, тобто від'ємна різниця на подальші періоди не переноситься.

б) якщо суми ПДВ, нараховані на вартість поставок сільськогосподарської продукції та супутніх послуг, перевищують суми ПДВ, сплачені постачальникам, то

така різниця сплаті до бюджету не підлягає, а платники податку на прибуток включають її до складу валових доходів (відносять на збільшення об'єкта податку на прибуток). До 2009 р. позитивна різниця з ПДВ перераховувалась з поточного рахунку на окремий рахунок у терміни, передбачені для перерахування суми ПДВ до бюджету. Не перераховані на окремий рахунок зазначені кошти вважались такими, що використовуються не за цільовим призначенням, і підлягали стягненню до держбюджету. Новий порядок обкладення ПДВ відкриття і ведення спецрахунків не передбачає;

в) крім того, що позитивне сальдо з ПДВ нині включається до складу валових доходів, обмежень щодо його використання нині законодавчо не передбачено — після сплати податку на прибуток напрямки використання таких коштів можуть бути різноманітними. До 2009 року механізм акумуляції та використання коштів ПДВ, що не підлягають сплаті до бюджету, визначався порядком акумуляції та використання коштів, які нараховувались сільгосптоваровиробниками — платниками ПДВ щодо операцій з продажу товарів (робіт, послуг) власного виробництва (Порядок № 271) [9]. Ним, зокрема, було передбачено, що на підставі матеріалів обліку підприємство складало декларацію з ПДВ з реалізованої продукції, товарів (робіт, послуг) власного виробництва, і одночасно з нею подавало до органу ДПС довідку про цільове використання сум ПДВ, форма та зміст якої визначались ДПАУ за погодженням із Мінагрополітики. Нині Порядок № 271 втратив чинність, цільове використання сум ПДВ законодавчо не передбачено, а відповідно Довідку подавати не потрібно. Сільськогосподарське підприємство нині може спрямовувати суми позитивного сальдо з ПДВ не лише на придбання матеріально-технічних ресурсів, а й на виплату заробітної плати, погашення банківських кредитів за умови використання кредиту на виробничі цілі тощо. Отже, спектр спрямування суми ПДВ ширше від норми, що діяла раніше.

г) на відміну від практики, що діяла раніше, нині в суб'єктів спецрежиму є право на бюджетне відшкодування — у випадку реалізації сільгосппродукції на експорт підприємство має право на бюджетне відшкодування ПДВ, яке здійснюється в загальному порядку, передбаченому п. 7.7 ст. 7 Закону. У такому випадку виникає необхідність розподілу сум податкового кредиту між загальною та спеціальною декларацією.

Якщо суб'єкт спецрежиму поставляє протягом попередніх дванадцяти послідовних звітних податкових періодів сукупно несільськогосподарські товари (послуги), питома вага яких перевищує 25 % від вартості всіх поставлених товарів (послуг), то:

а) таке підприємство втрачає право застосовувати спеціальний режим оподаткування, установлений статтею 8¹ Закону й повинно визначити податкове зобов'язання з ПДВ за наслідками звітного періоду, у

якому було допущено таке перевищення та сплатити його до бюджету в загальному порядку;

б) податковий орган виключає таке підприємство з реєстру суб'єктів спецрежиму оподаткування та може повторно включити його до реєстру після спливу подальших дванадцяти послідовних звітних податкових періодів за наявності підстав, визначених статтею 8¹ Закону;

в) таке підприємство вважається платником цього податку на загальних підставах з першого числа місяця, у якому було допущено таке перевищення.

Для новоствореного сільгоспідприємства, що зареєструвалося суб'єктом спецрежиму оподаткування, від дати державної реєстрації такого підприємства до спливу дванадцяти звітних місяців, наступних за датою державної реєстрації такого підприємства, питома вага сільськогосподарських товарів (послуг) розраховується за наслідками кожного місяця. Якщо протягом такого періоду новостворене сільськогосподарське підприємство — суб'єкт спеціального режиму оподаткування — поставляє сукупно несільськогосподарські товари (послуги), питома вага яких перевищує 25 % від вартості всіх поставлених товарів (послуг) у цьому місяці, то вважається що такий суб'єкт досяг перевищення та до нього застосовуються зазначений вище порядок, починаючи з першого числа такого звітного податкового періоду (місяця).

Сільськогосподарські підприємства — суб'єкти спецрежиму справляння ПДВ, передбаченого статтею 8¹ Закону «Про податок на додану вартість», дають податкову декларацію з ПДВ за скороченою формою. До такої податкової декларації належать лише ті операції, що стосуються спеціального режиму. Інші операції, ПДВ за якими сплачується до бюджету, відображаються в загальній декларації.

Крім того, у складі податкової звітності з податку на додану вартість повинні подаватися всі необхідні додатки до декларації, подання яких передбачено Порядком №166, зокрема: — розрахунок коригування сум ПДВ; — розшифровки податкових зобов'язань та податкового кредиту в розрізі контрагентів; — розрахунок питокої ваги вартості сільськогосподарських товарів (послуг) до вартості всіх товарів (послуг).

Таким чином, в галузі сільського господарства десять років функціонували спеціальні режими справляння ПДВ, які були спрямовані на підтримку розвитку сільськогосподарського виробництва. З 1 січня 2009 р. змінено механізм функціонування спецрежиму справляння ПДВ в галузі сільського господарства, суть якого зводиться до того, що підвищення розміру питокої ваги поставки продукції власного виробництва в загальних обсягах поставки звітного періоду з 50 до 75%; розширення спектру спрямування сум ПДВ — сільськогосподарське підприємство має право

спрямовувати суми ПДВ не лише на придбання матеріально-технічних ресурсів, а й на виплату зарплати, погашення кредитів за умови використання кредиту на виробничі цілі тощо; відміна норми щодо спрямування від'ємного значення різниці між нарахованими та сплаченими сумами ПДВ на зменшення податкових зобов'язань подальших звітних періодів — позитивне сальдо з ПДВ належить до складу валових доходів, а від'ємне — не відшкодовується з бюджету, а належить до складу валових витрат звітного періоду; передбачення можливості отримання бюджетного відшкодування суб'єктами спецрежиму у випадках експорту власно виробленої сільськогосподарської продукції, що є, безперечно, позитивним, оскільки раніше товаровиробникам доводилося шукати посередника для таких операцій.

Література

1. **Податкова** підтримка аграріїв не вступає в протиріччя із вимогами СОТ // Інформаційний бюлетень Асоціації «Клуб аграрного бізнесу». — Вип. № 3. — 13 — 19.10.2008 р. — С. 3 — 4.
2. **Додатки** до Протоколу про вступ України до Світової організації торгівлі. — Режим доступу : \ http://me.kmu.gov.ua/control/uk/publish/article/main?art_id=119256&cat_id=119225.
3. **Кобута І.** Державна підтримка сільськогосподарства в контексті вступу України до СОТ / І. Кобута // Матеріали конференції «Агробізнес України та СОТ: нові можливості та загрози». — Режим доступу : \www.agroconf.org/uk/system/files/State_Support_WTO.ppt
4. **Кобута І.** Експертне роз'яснення стосовно відповідності дотацій сільськогосподарським товаровиробникам за продане ними переробним підприємствам молоко положенням СОТ та зобов'язанням, підписаним Україною при вступі до СОТ / І. Кобута // Оподаткування сільськогосподарських товаровиробників в умовах СОТ. — Аналітичні матеріали УКАБ, Липень 2008. — Режим доступу : \ http://agribusiness.kiev.ua/uk/service/studies/1230208089.
5. **Осташко Т.** Приєднання до СОТ: перспективи та ризики для аграрного сектору / Т. Осташко. — Режим доступу : \ http://eu.prostir.ua/library/1844.html.
6. **Експертне роз'яснення** стосовно відповідності дотацій сільськогосподарським товаровиробникам за продане ними переробним підприємствам молоко положенням угод СОТ та зобов'язанням, підписаним Україною при вступі до СОТ. — Режим доступу : \www.agribusiness.kiev.ua/ru/node/2081.
7. **Сеперович Н.** Покращення фіскальної політики щодо сільськогосподарства / Н. Сеперович. — Режим доступу : \ http://siteresources.worldbank.org/INTUKRAINEINUKRAINIAN/147271-1140785089712/20983870/AgriculturalFiscalPolicyUkr.pdf.
8. **Директива** Ради 2006/112/ЄС від 28 листопада 2006 року «Про спільну систему податку на додану вартість» // Офіційний вісник ЄС. — 11.12.2006 року (L 347). 9. **Постанова** Кабінету Міністрів України від 26.02.1999 р. № 271 «Про Порядок акумуляції та використання коштів, які нараховуються сільськогосподарськими товаровиробниками — платниками 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» // Офіційний вісник України. — 1999. — № 9. — ст. 328.

Тулуш Л. Д. Оцінка змін у механізмі управління податку на додаткову вартість у сільськогосподарстві

Ключовою вимогою ВТО є вільний доступ товарів на внутрішні ринки будь-якої країни й недопущення податкової дискримінації. Це визначає потребу реформування механізму фінансової підтримки сільського господарства, зокрема й через функціонування спеціального режиму виробництва ПДВ.

Ключові слова: податок на додаткову вартість, податкові зобов'язання, податкова знижка, метод непрямого оподаткування сільськогосподарських товаровиробників.

Тулуш Л. Д. Оценка изменений в механизме взимания налога на добавленную стоимость в сельском хозяйстве

Ключевым требованием ВТО является свободный доступ товаров на внутренние рынки любой страны и недопущения налоговой дискриминации. Это предопределяет потребность реформирования механизма финансовой поддержки сельского хозяйства, в том числе и через функционирование специального режима производства НДС.

Ключевые слова: налог на добавленную стоимость, налоговые обязательства, налоговая скидка, метод непрямого налогообложения сельскохозяйственных товаропроизводителей.

Tulush L. D. Estimation of changes in the mechanism of production of tax value-added in agriculture.

One of key requirements of the WTO there is providing of free access of the commodities to the internal markets of any country and non-admission of tax discrimination. It predetermines the necessity of reformation of the operating mechanism of sponsorship of the agriculture due to the special order of the correction of VAT and decline of the level of custom barriers.

Key words: value-added tax, tax obligations, tax credit, dedicated mode of indirect taxation of agricultural commodity producers.

*Отримано від автора 12.06.2009 р.
Прийнято до друку 30.09.2009 р.*