

established that, as before, insurance contracts from the total death for the winter period and insurance contracts from the named risks dominated among insurance products on the market - for the spring-summer period. At the same time, a significant percentage of contracts concluded for the spring-summer period are multi-risk insurance (insurance of future crop and crop insurance before harvesting).

Keywords: *agricultural insurance, crop insurance, insurance contract, insurance amount, insurance premium, insurance product, state support.*

УДК 336.22 : 631.16

КВАЗІАКУМУЛЯЦІЯ ПДВ ЯК ІНСТРУМЕНТ СТИМУЛЮВАННЯ РОЗВИТКУ ПРІОРИТЕТНИХ ВИДІВ СІЛЬГОСПДІЯЛЬНОСТІ

**Л.Д. Тулуш, кандидат економічних наук
ННЦ «Інститут аграрної економіки»**

В статті узагальнено практику функціонування спеціального режиму справляння податку на додану вартість, направлено на фінансову підтримку сільгосп підприємств. Виділено етапи реформування механізму спеціального режиму справляння податку на додану вартість: ПДВ-аккумуляції; "розщеплення" сум ПДВ-зобов'язань; "квазіаккумуляції" сум ПДВ.

Проаналізовано значимість ПДВ-підтримки за різних варіантів формування спеціального режиму справляння даного податку - на основі відношення її обсягів до доходів сільгосп підприємств від основної діяльності.

Здійснено оцінку механізму "квазіаккумуляції" сум ПДВ, що застосовується відповідно до податкових новацій з 2017 року, узагальнено притаманні йому недоліки, що знижують ефективність нового механізму ПДВ-підтримки та потребують врахування в процесі подальшого вдосконалення механізму фінансової підтримки розвитку сільського господарства за рахунок спеціального порядку справляння ПДВ.

Ключові слова: *податковий механізм, податок на додану вартість, державна фінансова підтримка, фіскальне стимулювання, бюджетна дотація, податкові зобов'язання, "квазіаккумуляція" ПДВ.*

Постановка проблеми. Одним із результатів податкової реформи в Україні стала зміна практики функціонування податку на додану вартість (ПДВ) у сфері агропромислового виробництва.

До 2016 року для сільгосп підприємств застосовувався механізм ПДВ-аккумуляції, який передбачав підвищення рівня фінансового забезпечення за рахунок залишення у їх розпорядженні належних бюджету сум ПДВ-зобов'язань [14]. Паралельно із цим державою застосовувалась практика невідшкодування ПДВ при експорті сільгосп продукції – незалежно від статусу експортера та походження такої продукції (придбання її у суб'єкта спец-режиму ПДВ / особи, яка не користується механізмом ПДВ-аккумуляції) [15].

У 2016 році – на перехідний період – передбачалось «розщеплення» сум

ПДВ-зобов'язань сільгосппідприємств, належних бюджету [6]. Відповідно до нового порядку, частина сум ПДВ-зобов'язань сільгосппідприємств перераховувалась до бюджету, а частина – залишались у їх розпорядженні, як і в режимі ПДВ-акумуляції. Причому частка ПДВ-акумуляції залежала від виду сільгосппродукції, що реалізовувалась сільгосппідприємством.

З 2017 року, відповідно до податкових новацій [7], запроваджено механізм так званої «квазіакумуляції» сум ПДВ, який передбачає спочатку повну сплату ПДВ-зобов'язань від здійснення пріоритетних з погляду держави видів діяльності, які потребують державної підтримки, а потім – повернення частини внесених до держбюджету сум ПДВ у вигляді бюджетних дотацій. Новий порядок державної фінансової підтримки стосується виробництва сільгосппродукції, орієнтованої переважно на внутрішній ринок, що характеризується низькою купівельною спроможністю населення.

З огляду на значимість державної фінансової підтримки розвитку сільського господарства за рахунок використання механізму справляння ПДВ, оновлений механізм фіскального стимулювання розвитку агропромислового виробництва потребує проведення комплексної наукової оцінки з погляду його ефективності та доцільності застосування у перспективі.

Стан розробки проблеми. Питання фіскального стимулювання розвитку сільського господарства, в тому числі й за рахунок особливих режимів справляння ПДВ, постійно перебувають у полі зору багатьох вчених, серед яких варто виділити праці Р. Бірда [16], П. Боровика [4], Д. Вільямсона [21], Х. Віна [20], Р. Дарста [17], Л. Ебрілла [18], Ю. Лупенка [1; 2], Н. Малініну [3], О. Непочатенко [4], О. Прокопчук [8; 9], А. Риманова [11], М. Рудую [10], Н. Сеперович [12], А. Тайта [19] та інших дослідників.

За результатами наявних наукових досліджень досить ґрунтовно опрацьовано теоретико-методологічні та організаційно-методичні засади здійснення державної підтримки розвитку сільського господарства за рахунок механізму непрямого оподаткування. Водночас, зміни механізму фіскального стимулювання розвитку пріоритетних видів сільськогосподарської діяльності потребують комплексної наукової оцінки законодавчих новел та їх впливу на подальший розвиток аграрного сектора економіки.

Методика досліджень. Теоретико-методологічною основою дослідження є праці вітчизняних та зарубіжних науковців і практиків, а також нормативно-правові акти України, що регулюють відносини у рамках фінансової сфери та податкового поля. У статті використано такі методи дослідження: абстрактно-логічний, економіко-статистичний, порівняння, групування, монографічний, табличний, графічний, наукового узагальнення.

Мета дослідження – проведення комплексної наукової оцінки наслідків податкової реформи в частині зміни механізму справляння ПДВ у сфері сільського господарства та розробка пропозицій щодо вдосконалення механізму «квазіакумуляції» ПДВ як основного інструменту фінансового стимулювання розвитку пріоритетних видів сільськогосподарської діяльності

в Україні та виробництва сільгосппродукції із високою доданою вартістю.

Результати досліджень. Ключовою формою державної підтримки розвитку сільськогосподарського виробництва в Україні протягом останніх майже двох десятиліть років виступав спеціальний режим справляння ПДВ, відомий як ПДВ-акумуляція. Порядок його справляння визначався спочатку прикінцевими положеннями Закону України «Про податок на додану вартість», пізніше – статтею 8¹ «Спеціальний режим оподаткування діяльності у сфері сільського господарства», а після прийняття Податкового кодексу – статтею 209 ПКУ із аналогічною назвою.

Суми ПДВ-підтримки займали ліву частку як у загальних обсягах податкових преференцій, наданих сільгосп підприємствам, так і загальних сумах державної фінансової підтримки розвитку сільського господарства [13]. Значимість ПДВ-підтримки, представлені режимами ПДВ-акумуляції та ПДВ-дотування за рахунок ПДВ-зобов'язань м'ясо- та молокопереробних підприємств, можна оцінити шляхом співставлення її сум із загальною сумою доходів сільгосп підприємств від основної діяльності (рис. 1).



Рис. 1. Динаміка обсягів ПДВ-підтримки та їх відношення до доходів від основної діяльності сільгосп підприємств
Джерело: Складено за даними ДССУ та ДФСУ.

Як видно з даних рис. 1, найбільші обсяги ПДВ-підтримки (у співставному вимірі) формувались у 2007-2010 роках, коли паралельно із режимом ПДВ-акумуляції діяв режим ПДВ-дотування переробними підприємствами операцій із поставки молока та м'яса на промислову переробку.

У 2015 році, який став останнім для повноцінного функціонування режиму ПДВ-акумуляції, суми ПДВ-підтримки зросли до понад 42 млрд грн, що у відносному вираженні - по відношенню до доходів від основної діяльності сільгосп підприємств - становило 11,7 %. Таке значне зростання сум ПДВ-акумуляції у 2015 році стало наслідком агресивного податкового

планування сільгосп підприємств, що входили до складу фінансово-промислових груп, - зокрема, за рахунок "зміщення" реалізації сільгосп-продукції, яку планувалось продати у 2016 році, на кінець 2015 року.

Таким чином, за рахунок режимів ПДВ-підтримки у сільгосп підприємств в останні десять років формувалось в середньому понад 9 % додаткових - по відношенню до доходів від основної діяльності - фінансових ресурсів, внаслідок чого рівень їх фінансового забезпечення суттєво поліпшувався, що відповідним чином позначалось на темпах зростання сільськогосподарської діяльності в Україні.

У 2016 році, зважаючи на відновлення бюджетного відшкодування з ПДВ при здійсненні експорту зернових та технічних культур, запроваджено перехідний порядок – «розщеплення» сум ПДВ (табл. 1) [6].

1. «Розщеплення» сум ПДВ для сільгосп підприємств у 2016 році

Вид сільгосп продукції	Код та назва відповідно УКТ ЗЕД	% ПДВ-акумуляції
Окремі види продукції скотарства	0102 - Велика рогата худоба, жива 0401 - Молоко, вершки	80
Зернові культури	1001 – пшениця; 1002 – жито; 1003 – ячмінь; 1004 – овес; 1005 – кукурудза; 1006 – рис; 1007 – сорго; 1008 – гречка	15
Технічні культури	1205 – ріпак; 1206 – соняшник	
Інша сільгосп продукція	Інші коди груп 01-16 УКТ ЗЕД	50

Джерело: складено відповідно до положень Податкового кодексу України.

Найбільша частка ПДВ-акумуляції передбачалась для окремих видів продукції скотарства (80 %), натомість для зернових та технічних культур вона була суто символічною – лише 15 %. Тому багато сільгосп підприємств, що займались переважно виробництвом експортоорієнтованих видів сільгосп-продукції (зернових та технічних культур), взагалі відмовились від застосування спец режиму ПДВ – внаслідок ускладненого податкового обліку та незначних обсягів такої підтримки.

Характеризуючи обсяги ПДВ-акумуляції у 2016 році, варто відзначити, що загальна сума задекларованих ПДВ-зобов'язань суб'єктами спецрежиму склала 15,6 млрд грн. - тобто лише близько 37 % від рівня 2015 року, коли діяв 100 %-ий режим ПДВ-акумуляції. Причиною цього, поряд із відмовою окремих сільгосп підприємств від спецрежиму, стало й зменшення обсягів його використання у оптимізаційних схемах за рахунок маніпулювання цінами в рамках функціонування агропромислових груп. Фактично

оптимізація стала не вигідною для сільгосп підприємств, оскільки частину оптимізованих сум ПДВ вже необхідно було перераховувати до бюджету.

Із загальної суми задекларованих ПДВ-зобов'язань суб'єктами спецрежиму ПДВ 41,6 % приходились на зернові та технічні культури, 23,7 – на окремі види продукції скотарства, 34,7 % – на інші види сільгосппродукції.

Загальна сума ПДВ-акумуляції у 2016 році склала майже 6,7 млн грн., що склало менш як 1/6 від аналогічного показника 2015 року. З них, 44 % прийшлося на окремі види продукції скотарства (молока та м'ясо ВРХ живою вагою), 15 - на зернові й технічні культури, 41 % - на іншу сільгосппродукцію.

З 2017 року режим дію спецрежиму справляння ПДВ для сільгосп підприємств було повністю скасовано. При цьому, з огляду на значимість механізму ПДВ при здійсненні державної фінансової підтримки розвитку сільського господарства, запроваджено порядок так званої «квазіакумуляції» сум ПДВ – з метою компенсації втрат сільгосп підприємств, які займаються виробництвом сільгосппродукції, орієнтованої переважно на внутрішній ринок та продукції із високою часткою доданої вартості (табл. 2) [7].

Варто відмітити, що у дотаційний список входять не лише безпосередньо діяльність у галузях рослинництва та тваринництва, а й переробки тваринницької продукції.

2. Види діяльності у сфері сільського господарства, які дотуються в режимі «квазіакумуляції» ПДВ

Діяльність у сфері рослинництва		Діяльність у сфері тваринництва	
Код	Назва виду діяльності за КВЕД	Код	Назва виду діяльності за КВЕД
01.13	вирощування овочів, баштанних, коренеплодів (в т.ч. цукр. буряків)	01.41-01.49	розведення ВРХ, коней, овець та кіз, свиней, птиці, інших тварин
01.15	вирощування тютюну і махорки	10.11	виробництво м'яса
01.21	вирощування винограду	10.12	виробництво м'яса свійської птиці
01.24	вирощування зерняткових і кісточкових фруктів	10.51	перероблення молока, виробництво масла та сиру
01.25	вирощування ягід, горіхів та інших фруктів	10.80	виробництво інших харчових продуктів – в частині переробки яєць

Відповідно до фіскальних новацій, сільгосп підприємства, які здійснюють діяльність в окремих галузях сільського господарства, мають право на отримання бюджетної дотації для розвитку сільгосптоваровиробників та стимулювання виробництва сільгосппродукції, яка направлена на компенсацію їх втрат від скасування спецрежиму ПДВ.

В цьому контексті варто відзначити, що уряд в останні роки функціонування спецрежиму справляння ПДВ постійно намагався перевести

державну фінансову підтримку сільського господарства із податкової у бюджетну площину. Вважалось, що практика надання податкових преференцій сільгосп-підприємствам у вигляді залишення належних бюджету ПДВ-зобов'язань провокує їх на реалізацію схем податкової оптимізації у рамках діяльності фінансово-промислових груп – маніпулювання цінами з метою «взяття на себе» податкових зобов'язань пов'язаної заготівельної чи переробної організації. За задумом урядовців, підтримка за рахунок коштів ПДВ повинна здійснюватись із спецфонду держбюджету, сформованого за рахунок ПДВ-зобов'язань по дотаційних видах діяльності, а не безконтрольно в режимі ПДВ-акумуляції. Відповідне рішення, незважаючи на певний опір з боку представників сільгоспідприємств, з 2017 року реалізовано законодавчо.

Для отримання бюджетної дотації на розвиток окремих видів сільгосп-діяльності необхідно задекларувати та сплатити до бюджету належну суму ПДВ, частина якої пізніше повертається сільгоспідприємству у вигляді бюджетної дотації зі спеціального фонду держбюджету.

Законодавчими новаціями, якими запроваджувався механізм «квазі-акумуляції» ПДВ, передбачалось:

- запровадження для органів ДФС додаткової «нетипової» функції – формування та ведення Реєстру отримувачів бюджетної дотації для розвитку сільгосптоваровиробників відповідно до Закону "Про державну підтримку сільського господарства України" (зміни до Податкового кодексу України);

- право окремих сільгосптоваровиробників, які відповідають встановленим критеріям, на отримання бюджетної дотації для стимулювання виробництва окремих видів сільгосппродукції (зміни до Закону "Про державну підтримку сільського господарства України");

- необхідність подання спецдодатку до податкової декларації з ПДВ, в якому зазначається розрахунок сум ПДВ, сформованих по визначених видах діяльності, які виступають базою для визначення розміру бюджетної дотації (зміни до прикінцевих положень Податкового кодексу України).

При цьому пунктом 20 Перехідних положень Закону "Про Державний бюджет України на 2017 рік" передбачено, що у 2017 році розподіл бюджетної дотації для розвитку сільгосптоваровиробників здійснюється в автоматичному режимі за бюджетною програмою Мінагрополітики на підставі даних Реєстру отримувачів бюджетної дотації (РОБД) та інформації ДФС пропорційно вартості реалізованої сільгоспідприємством сільгосппродукції.

Право на отримання бюджетної дотації в рамках механізму «квазіакумуляції» ПДВ надається сільгоспідприємству у разі, якщо:

- у суб'єкта питома вага вартості поставлених сільгосптоварів становить не менше 75 % вартості всіх товарів, поставлених протягом попередніх дванадцяти місяців сукупно;

- суб'єктом здійснюються види діяльності, визначені пунктом 16^{1.3} статті 16¹ розділу V¹ Закону «Про державну підтримку сільського господарства»;

- суб'єкт зареєстрований платником ПДВ і його реєстрацію не анульовано на момент подання заяви про включення до РОБД;
- щодо суб'єкта не прийнято рішення про його припинення;
- суб'єкт щомісяця подає органу ДФС спецдодаток до декларації з ПДВ, передбачений пунктом 51 підрозділу 2 розділу XX ПКУ, в якому зазначає розрахунок податкових зобов'язань з ПДВ за результатами діяльності за операціями, визначеними статтею 16¹ Закону "Про державну підтримку сільського господарства України", а також розрахунок питомої ваги вартості сільгосптоварів, поставлених протягом попередніх дванадцять місяців;
- суб'єктом подану відповідну заяву та внесено до РОБД.

Ключовою умовою для отримання бюджетної дотації для стимулювання виробництва окремих (дотаційних) видів сільгосппродукції є сплата сільгосп-підприємством ПДВ до бюджету. При цьому варто розуміти, що у разі, якщо в розрізі дотаційної діяльності сума ПДВ має додатне значення, а по іншій діяльності – від'ємне, причому загальний декларований по ПДВ результат також є від'ємним, то на отримання дотації суб'єкт претендувати не може.

За результатами дослідження встановлено, що частка дотаційних галузей у загальній сумі доходів сільгосппідприємств в останні роки суттєво знижувалась, незважаючи на надання державної фінансової підтримки у вигляді застосування режиму ПДВ-акумуляції (рис. 2).



Рис. 2. Динаміка та структура доходів від здійснення діяльності у дотаційних галузях та їх частка у загальній сумі доходів сільгосппідприємств від основної діяльності, %

Джерело: Складено за даними ДССУ.

Як видно із даних рис. 2, частка дотаційних галузей (що дотуються із 2017 року в режимі «квазіаккумуляції» ПДВ) у загальній сумі доходів сільгоспідприємств від основної діяльності знизилась із 41,4 % у 2010 році та 38,5 у 2011-ому – до 23,7 % у 2015 році. Отже, дотаційні види діяльності в останні два роки забезпечують лише чверть загальних доходів сільгоспідприємств від основної діяльності..

У структурі загальних доходів від здійснення дотаційних видів діяльності левову частку займають доходи від діяльності у сфері тваринництва – в середньому понад 80 %. Доходи від здійснення дотаційних видів діяльності у сфері рослинництва займають менш як 20 %.

Водночас частка дотаційних видів діяльності у загальній сумі ПДВ-аккумуляції є меншою за відповідну частку у загальних доходах (рис. 3).

Як видно з даних рис. 3, частка ПДВ-аккумуляції дотаційних галузей у загальній сумі ПДВ-аккумуляції сільгоспідприємств до 2015 року складала в середньому близько 29 %, а у 2015 році знизилась до 17 %. У 2010-2011 рр. це складало лише близько 70-75 % від частки дотаційних галузей в загальних доходах сільгоспідприємств від основної діяльності, у 2013-2014 роках даний показник зріс до понад 90 %, а у 2015 році знову знизився до 72 %. Це пояснюється нижчою рентабельністю дотаційних галузей у порівнянні, зокрема, із діяльністю по вирощуванню зернових чи технічних культур.



Рис. 3. Динаміка та структура сум ПДВ-аккумуляції по дотаційним галузям та їх частка у загальних сумах ПДВ-аккумуляції сільгоспідприємств, %

Джерело: Складено за даними ДССУ.

Частка рослинницьких видів діяльності у загальній сумі ПДВ-аккумуляції по дотаційних галузях є дещо вищою, ніж відповідний показник у доходах, що також пояснюється їх вищою рентабельністю порівняно із

тваринництвом.

Поряд із зниженням частки доходів від ведення дотаційних видів діяльності у загальних обсягах доходів сільгосп підприємств, варто відмітити тенденцію щодо суттєвого зниження чисельності сільгосп підприємств, що займаються дотаційними видами діяльності (табл. 3).

3. Динаміка чисельності сільгосп підприємств, що займаються дотаційними видами діяльності (ДВД)*

Показники	Кількість с.-г. підприємств, од	Частка у заг. чисельності с.-г. підприємств	Дохід (виручка), млн грн	Частка ДВД у заг. дохо-дах підприємств, що займаються ДВД, %
2008				
Усі дотаційні галузі	4954 ¹	53,4	22734	57,0
Галузі рослинництва	1361	14,7	4495	36,7
Галузі тваринництва	4166	44,9	18142	53,0
- у т.ч. птахівництво	258	2,8	10504	82,0
2012				
Усі дотаційні галузі	3814 ¹	41,6	45007	52,3
Галузі рослинництва	1313	14,3	10299	33,5
Галузі тваринництва	2871	31,3	34328	51,4
- у т.ч. птахівництво	239	2,6	21037	84,2
2015				
Усі дотаційні галузі	2754 ¹	32,4	75832	51,0
Галузі рослинництва	822	9,7	13874	30,4
Галузі тваринництва	2121	24,9	61637	49,8
- у т.ч. птахівництво	193	2,3	38102	88,3

Джерело: складено за даними статформи 50-сг «основні показники діяльності сільгосп підприємств».

** Включено підприємства, частка дотаційної діяльності у яких перевищує 5 % заг. обсягу доходів.*

¹ Окремі підприємства займаються декількома ДВД одночасно.

Як видно з даних, наведених в табл. 3, чисельність сільгосппідприємств, що займаються дотаційними видами діяльності із середини двохтисячних стрімко знижується: із майже 4954 сільгосппідприємств (більше половини від загальної їх чисельності, не враховуючи середні та малі фермерські господарства) у 2008 році – до 2754 суб'єктів господарювання (менше третини від загальної чисельності) – 2015-му. Отже, понад 2,2 тисячі сільгосп-підприємств, що займались дотаційними видами сільгоспдіяльності (при здійсненні яких у 2017 році нараховується бюджетна дотація в режимі «квазіакумуляції» ПДВ) – майже 45 % від їх чисельності станом на 2008 рік – відмовились від відповідної діяльності.

Причому найбільш відчутним (майже вдвічі) є зменшення суб'єктів, що займаються тваринництвом – із 4166 сільгосппідприємств у 2008 році до 2121 – у 2015-му (2045 підприємств або 49 % від їх початкової чисельності).

Порядок виплати бюджетної дотації для стимулювання окремих видів сільгоспдіяльності в режимі «квазіакумуляції» сум ПДВ регламентується Постановою КМУ №83 [5]. Пунктом 4 даної Постанови передбачено, що Розподіл бюджетної дотації здійснюється окремо сільгосппідприємствам, які займаються птахівництвом (КВЕД 01.47, 10.12 та 10.80), окремо – іншим сільгосппідприємствам, які провадять види діяльності, визначені в пункті 16^{1.3} статті 16¹ Закону України “Про державну підтримку сільського господарства України”. При цьому щомісячний розмір бюджетної дотації сільгосп-підприємствам, які займаються птахівництвом, не може перевищувати 50 % виділених асигнувань на бюджетну дотацію у поточному місяці.

В цьому зв'язку доцільно розглянути частку сільгосппідприємств, які займаються птахівництвом, у сумі доходів від здійснення дотаційної діяльності (рис. 4) та сумі ПДВ-акумуляції по такій діяльності (рис. 5).



Рис. 5. Динаміка доходів сільгосппідприємств від ведення птахівництва та їх частка у загальній сумі доходів від здійснення дотаційних видів діяльності, %

Джерело: Складено за даними ДССУ.

Як видно з даних рис. 4, частка доходів сільгосп підприємств від ведення птахівництва у загальній сумі доходів від здійснення дотаційної діяльності з 2010 по 2015 рік динамічно зростала – із 37,2 до 49,2 % або майже на третину. У 2016 році, внаслідок наявного спаду у птахівництві, частка відповідних доходів знизилась до 43,8 %. Отже, в останні роки частка доходів сільгосп-підприємств від ведення птахівництва у загальних доходах від ведення дотаційних видів діяльності є нижчою за рівень, визначений Постановою №83.

Характеризуючи частку суми ПДВ-аккумуляції від ведення птахівництва у загальній сумі ПДВ-аккумуляції від здійснення дотаційних видів діяльності (рис. 5) варто відзначити, що в останні декілька років до відміни спецрежиму ПДВ вона була досить стабільною і коливалась в межах 42,3-45,0 %. Відповідно, встановлена Постановою №83 частка птахівничих підприємств у загальній сумі бюджетної дотації для стимулювання виробництва окремих видів сільгосппродукції (50 %), як мінімум на 5 в.п. або 11,1 % перевищує розраховану нами частку ПДВ-аккумуляції по продукції птахівництва у загальних сумах ПДВ-аккумуляції по дотаційних видах діяльності в цілому.



Рис. 5. Динаміка сум ПДВ-аккумуляції від ведення птахівництва та їх частка у загальній сумі ПДВ-аккумуляції від здійснення дотаційних видів діяльності

Джерело: Складено за даними ДССУ.

Відповідно до пункту 10 Постанови КМУ № 83 при визначенні розміру бюджетної дотації для стимулювання виробництва окремих видів сільгосппродукції, розраховується коефіцієнт пропорційності – як відношення затвердженого помісячного обсягу бюджетних дотацій для стимулювання виробництва окремих видів сільгосппродукції до загальної суми сплаченого усіма внесеними до РОБД сільгосп підприємствами ПДВ по дотаційних видах

діяльності. Величина даного коефіцієнту визначає частку повернення сплаченого ПДВ до бюджету по дотаційним видам діяльності конкретним підприємством, включеним в РОБД, у вигляді бюджетної дотації.

За нашими розрахунками, суми ПДВ-аккумуляції по дотаційних видах діяльності становили:

- у 2015 році – близько 7,2 млрд грн. – по усіх видах, з них понад 3,2 млрд грн. – по продукції птахівництва (частка птахівництва - 45 %);

- у 2016 році (у разі повної аккумуляції сум ПДВ) – близько 7,6 млрд грн. – по усіх видах, з них 3,0 млрд грн. – по продукції птахівництва (40 %).

Відповідно, розрахунковий річний коефіцієнт пропорційності становить:

- для продукції птахівництва – близько 60 % (2 млрд грн. бюджетної дотації / прогнозовані 3,4 млрд грн. сплати ПДВ в бюджет);

- для іншої дотаційної продукції – близько 45 % (2 млрд грн. бюджетної дотації / прогнозовані 4,5 млрд грн. сплати ПДВ в бюджет);

Як видно, в цьому відношенні сільгоспідприємства, що здійснюють діяльність у сфері птахівництва, у 2017 році знаходяться у більш вигідному становищі, ніж сільгоспідприємства, що займаються іншими видами дотаційної діяльності – у них коефіцієнт пропорційності є на майже 15 в.п. вищий, ніж у інших сільгоспідприємств, які здійснюють дотаційні види діяльності.

Коефіцієнт пропорційності визначається помісячно, виходячи із помісячного розподілу річного обсягу бюджетних дотацій для стимулювання виробництва окремих видів сільгосппродукції (4 млрд грн.) та помісячних сплачених сум ПДВ по дотаційній діяльності (що визначаються як частка від загальної сплаченої сільгоспідприємством суми ПДВ до бюджету).

Помісячний розподіл річного обсягу бюджетних дотацій для стимулювання виробництва окремих видів сільгосппродукції представлений на рис. 7.

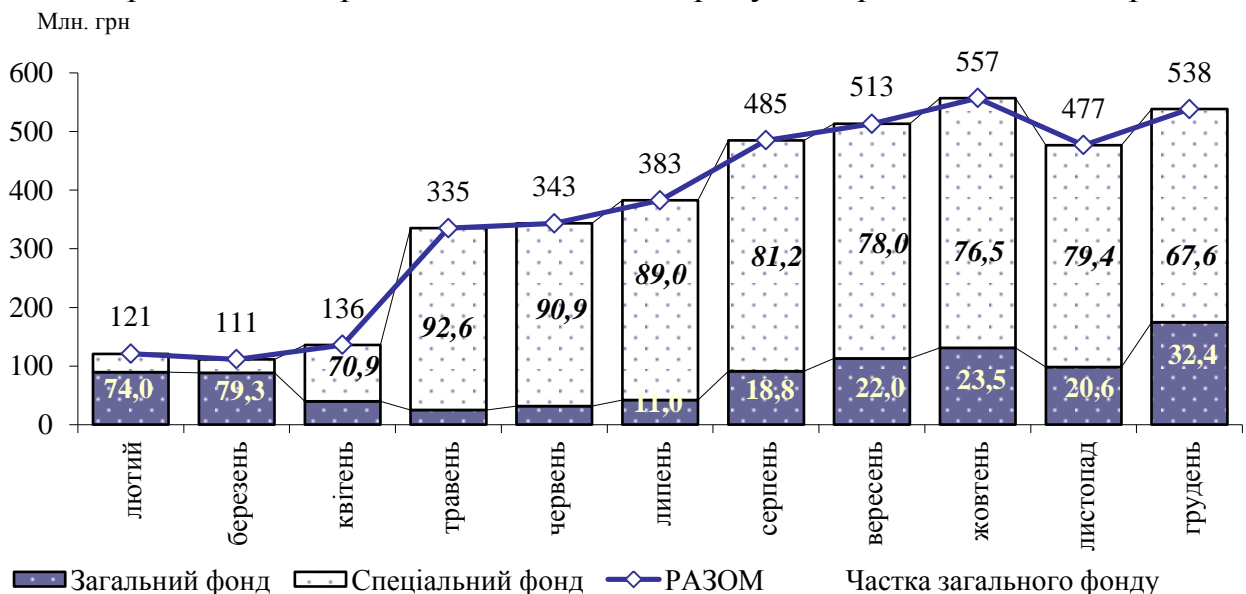


Рис. 7. Помісячний розподіл річного обсягу бюджетних дотацій для стимулювання виробництва окремих видів сільгосппродукції у 2017 році
Джерело: складено за даними Мінагрополітики.

Як видно з даних рис. 7, найбільші суми бюджетних дотацій планується виділити у серпні-грудні – майже дві третини від запланованих річних сум. В цей період планується виділяти в середньому більш як 0,5 млрд грн. щомісяця, тоді як наприклад у лютому-квітні передбачалося лише 0,12 млрд.

Окремо варто звернути увагу на значну частку спецфонду у планових обсягах бюджетних дотацій – починаючи із травня, вона становить не менше 76,5 % за загального річного показника у 75 %. Це створює ризики належного фінансування відповідної програми підтримки сільгосппідприємств, що займаються виробництвом пріоритетних для держави видів сільгосппродукції.

Крім того, важливим критерієм розподілу ресурсів бюджетної підтримки є забезпечення співвідносності помісячних розподілів планового річного обсягу бюджетних дотацій (4 млрд грн.) та доходів від здійснення сільгосппідприємствами дотаційної діяльності (рис. 8).

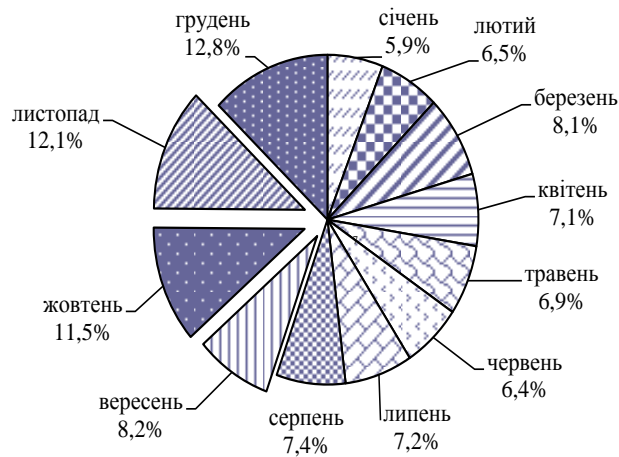


Рис. 8а. Помісячний розподіл доходів від здійснення дотаційної діяльності

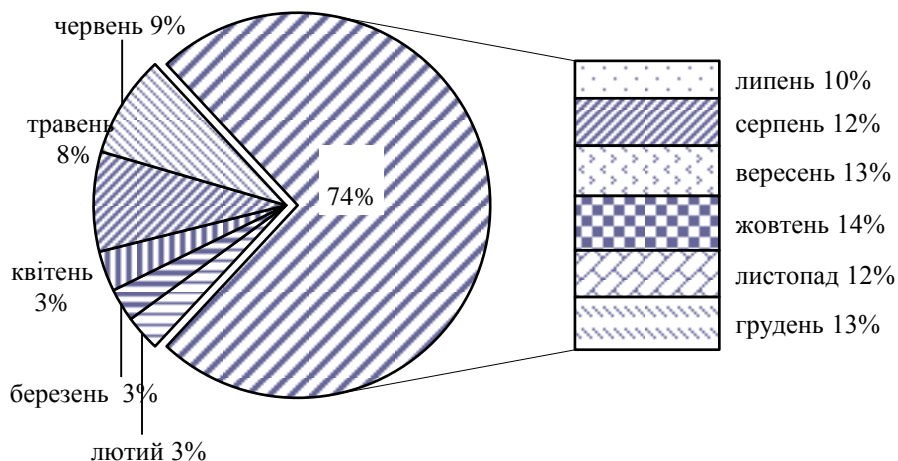


Рис. 8б. Помісячний розподіл бюджетних дотацій за відповідною програмою державної підтримки, %



Рис. 8в. Співвідносність помісячних розподілів доходів від здійснення дотаційних видів діяльності та бюджетних дотацій в рамках відповідної програми підтримки сільгосп підприємств

Рис. 8. Співставлення помісячних розподілів: доходів сільгосп підприємств від здійснення дотаційної діяльності та бюджетних дотацій за програмою підтримки

Джерело: сформовано за даними Мінагрополітики та ДССУ.

Як видно з даних рис. 8, помісячні розподіли – доходів сільгосп підприємств від здійснення дотаційних видів діяльності та бюджетних дотацій в рамках відповідної програми державної підтримки – дещо різняться. Особливо відчутною така різниця є у лютому-березні (більш як вдвічі на користь фактичного розподілу доходів) та серпні-вересні (більш як у півтора рази на користь планового обсягу дотацій). Загалом помісячний розподіл річного обсягу бюджетних дотацій можна визнати досить об'єктивним.

Тенденції виплати бюджетних дотацій для стимулювання виробництва окремих видів сільгосп продукції у 2017 році представлені на рис. 9.

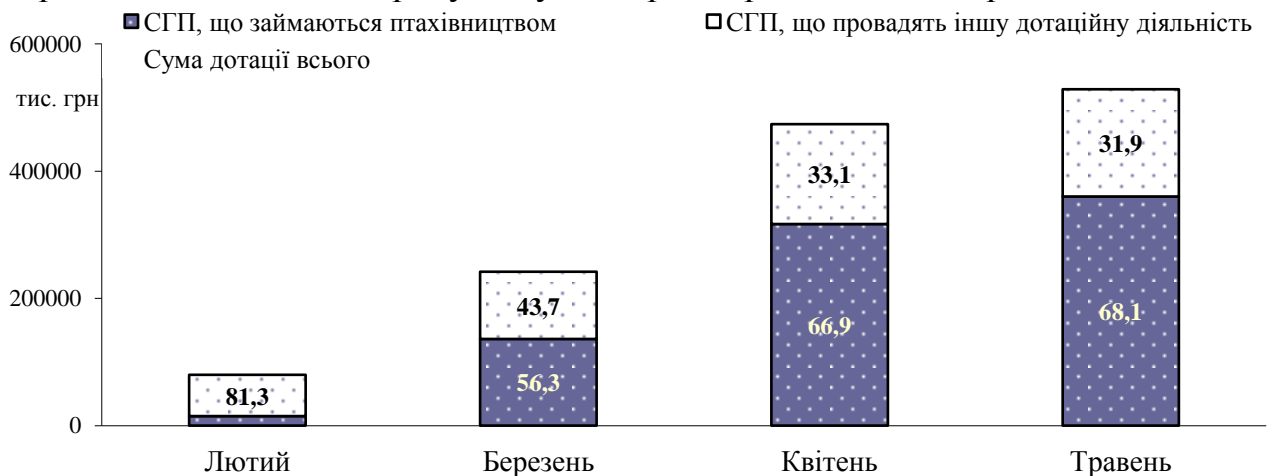


Рис. 9. Динаміка та структура обсягів бюджетної дотації, що виплачується у 2017 році в режимі «квазіаккумуляції» ПДВ в розрізі окремих груп отримувачів (птахівничі підприємства / інші сільгосп підприємства)

Джерело: складено за даними Мінагрополітики.

Як видно з рис. 9, лівова частка бюджетних дотацій за квітень-травень (що виплачувались, відповідно, у червні-липні) припадає на птахівництво (понад дві третини щомісяця). Частка птахівничих підприємств у загальній сумі бюджетних дотацій за перші чотири місяці 2017 року, за які виплачувалась дотація (лютий-травень), становила 62,5 % - при цьому, відповідно до базових умов нарахування дотації, передбачених, зокрема, Постановою КМУ № 83, їх частка не повинна перевищувати 50 %.

За даними Міністерства аграрної політики та продовольства України, до Реєстру отримувачів бюджетної дотації в режимі "квзіакумуляції" ПДВ станом на липень 2017 року включено понад 2,2 тис. сільгоспідприємств. За нашими розрахунками, це складає майже 80 % із загальної кількості сільгоспідприємств, що займаються дотаційними видами діяльності (у яких частка дотаційних видів діяльності у загальних доходах перевищує 5%). При цьому кількість отримувачів бюджетної дотації за чотири звітні періоди 2017 року є практично однаковою і коливається у межах 680-700 сільгоспідприємств - тобто не перевищує третину від загальної кількості сільгоспідприємств, які включені до Реєстру отримувачів бюджетної дотації.

Висновки. Одним із наслідків податкової реформи щодо сільського господарства стала відміна дії спеціального режиму ПДВ, який протягом багатьох років виступав основною формою державної фінансової підтримки розвитку сільського господарства. З метою компенсації втрат сільгоспідприємствам, які займаються виробництвом сільгосппродукції переважно для внутрішнього ринку із його низьким платоспроможним попитом (в першу чергу - тваринництва), з 2017 року передбачено механізм "квзіакумуляції" ПДВ. Суть останнього зводиться до повернення сільгоспідприємствам - які займаються дотаційними видами діяльності, включені у відповідний Реєстр та сплатили в звітному періоду ПДВ до бюджету - частини сплаченого до бюджету ПДВ, згенерованого дотаційними видами діяльності, у вигляді бюджетних дотацій, розмір яких визначається на основі спеціальної формули.

Проведений аналіз показав, що новому механізму державної фінансової підтримки розвитку пріоритетних видів сільгоспдіяльності за рахунок спеціального порядку справляння ПДВ притаманна низка недоліків, які потребують свого врахування в процесі подальшого удосконалення даної форми державної підтримки. До їх складу слід віднести такі позиції:

- неповна відповідність помісячного розподілу річного дотаційного фонду реальному помісячному розподілу доходів сільгоспідприємств від здійснення дотаційних видів діяльності;

- завищення частки птахівництва у загальному дотаційному фонді (на рівні 50 %), що не відповідає частці такої продукції у сумі ПДВ-аккумуляції по дотаційних видах діяльності у попередніх роках; причому така завищена частка враховується двічі: вперше - при розрахунку ліміту птахівничих підприємств у загальній сумі бюджетних дотацій, вдруге - при визначенні коефіцієнта пропорційності, що визначає частку спецПДВ до повернення, внаслідок чого у птахівничих підприємств вона буде апріорі вищою;

- складність адміністрування нової форми підтримки, внаслідок чого

значна частина її реципієнтів до кінця не розуміє методики нарахування бюджетних дотацій;

- використання недосконалого методичного підходу щодо формування механізму нової форми фінансової підтримки, зокрема в частині встановлення чіткої залежності бюджетних дотацій від сплаченого спеціального ПДВ до бюджету; в такому випадку у менш вигідному становищі опинились сільгосп-підприємства із більш збалансованою структурою виробництва (тваринництво / рослинництво) - на відміну від підприємств, "заточених" переважно на один напрям діяльності (наприклад, птахівництво), а також підприємства, які реалізують інвестиційні проекти - у них апріорі відсутнє позитивне сальдо з ПДВ, внаслідок чого вони позбавляються бюджетних дотацій;

- окремі прорахунки у механізмі адміністрування нової форми підтримки: ДФС розподіляються суми, доступні на початок певного місяця (наприклад, липня) - натомість, необхідно розподіляти суми, доступні станом на початок місяця, за який нараховується бюджетна дотація (по дотації, що виплачується у липні ліміт фінансування повинен братись станом на початок травня); внаслідок цього станом на липень 2017 року вже виплачено понад третину річної суми бюджетних дотацій (фактично - лише за три місяці із десяти дотаційних) - при цьому найбільші обсяги фінансування (понад 0,5 млрд грн щомісяця) передбачені лише із серпня, внаслідок чого частина сільгосппідприємств недоотримає належних їм дотацій.

Враховуючи вищезазначене, механізм нарахування бюджетних дотацій в режимі "квазіаккумуляції" ПДВ потребує удосконалення в напрямку забезпечення більш об'єктивного розподілу сум державної фінансової підтримки, зокрема в частині зниження частки птахівництва у дотаційному фонді, зменшення негативного впливу на інвестиційну активність сільгосп-підприємств та усунення наявних недоліків в адмініструванні.

Література

1. Лупенко Ю. О., Тулуш Л.Д. Оподаткування сільського господарства в умовах трансформації спеціальних податкових режимів // Економіка АПК. 2016. №. 1. С. 5–17.

2. Лупенко Ю., Тулуш Л. Стратегічні напрями податкового регулювання розвитку аграрного сектору економіки України на період до 2020 року. Київ: ІАЕ, 2013. 38 с.

3. Малініна Н.М. Аналіз непрямого оподаткування сільськогосподарських товаровиробників та шляхи його вдосконалення // Науковий вісник нац. ун-ту біоресурсів і природокористування України. 2009. Вип. 2009. Т. 142. С. 113-119.

4. Непочатенко О. О., Боровик П. М. Оподаткування сільськогосподарських товаровиробників та шляхи його вдосконалення // Сталий розвиток економіки. 2013. №. 1. С. 328–333.

5. Про затвердження Порядку розподілу бюджетної дотації для

розвитку сільськогосподарських товаровиробників та стимулювання виробництва сільсько-господарської продукції у 2017 році : Постанова Кабінету Міністрів України від 8 лютого 2017 року № 83.

6. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2016 році : Закон України від 24.12.2015 р. № 909-VIII // *Голос України*. - 31.12.2015. - № 250.

7. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2017 році : Закон України від 20.12.2016 р. № 1791-VIII // *Голос України*. - 31.12.2015. - № 251.

8. Прокопчук О. Т., Тулуш Л. Д. Сутність і роль податку на додану вартість в економічній системі держави // *Економіка АПК*. 2008. № 12. С. 85–89.

9. Прокопчук О. Т., Тулуш Л. Д. Функціонування податку на додану вартість у сфері агропромислового виробництва : монографія. Київ: ННЦ ІАЕ, 2011. 280 с.

10. Рудая М.І., Тулуш Л.Д. Адміністрування податку на додану вартість у сфері агропромислового виробництва // *Світ фінансів*. 2011. № 1. С. 125–130.

11. Рыманов А. Ю. Налогообложение и поддержка товаропроизводителей // *Экономист*. 2011. № 9. С. 90–92.

12. Сеперович Н. В., Проніна В. І., Тулуш Л. Д. Оподаткування сільськогосподарських товаровиробників: стан та перспективи розвитку. Львів: «Українські технології», 2009. 296 с.

13. Тулуш Л. Д. Реформування податку на додану вартість у сільському господарстві // *Економіка АПК*. 2016. № 2. С. 69–79.

14. Тулуш Л. Моделі та механізми оподаткування поставок сільськогосподарської продукції // *Економіка АПК*. 2011. № 1. С. 101–109.

15. Тулуш Л. Режим ПДВ-акумуляції як інструмент фіскального стимулювання розвитку агропромислового виробництва // *Економіка АПК*. 2015. № 8. С. 44–55.

16. Bird R., Gendron P. *The VAT in Developing and Transitional Countries*. – Cambridge: Cambridge University Press, 2007. 278 p.

17. Durst R. *Effects of federal tax policy on agriculture* / R. Durst, J. Monke. - U.S. Department of Agriculture, Economic Research Service Agricultural Economic.– Report № 800. 2001. 52 с.

18. Ebrill L., Keen M., Bodin J.-P., Summers V. *The Modern VAT*. – International Monetary Fund, Washington, D.C., 2001. 223 p.

19. Tait A. *Value Added Tax*. – Wash. : IMF, 1988. 228 p.

20. Veen H.B. van der, Meulen H.A.B. van der, Bommel K.H.M., Doorneweert B. *Exploring agricultural taxation in Europe* // Report 2.07.06. The Hague, LEI, 2007.

21. Williamson J. *The potential impact of tax reform on farm businesses and rural households* / J. Williamson, R. Durst, T. Farrigan // U.S. Department of

References

1. Lupenko, Yu.O, Tulush, L.D. Taxation of agriculture in the conditions of transformation of special tax regimes // *Economy of AIC*. 2016. no. 1, pp. 5-17. (in Ukrainian).

2. Lupenko, Yu.O, Tulush, L.D. Strategic directions of tax regulation of agrarian sector development of Ukraine's economy for the period up to 2020. – K .: IAE, 2013, 38 p. (in Ukrainian).

3. Malinina, N.M. Analysis of indirect taxation of agricultural producers and ways to improve it // *Scientific Bulletin of the National Academy of Sciences of Ukraine*. Un bioresources and natural resources of Ukraine. 2009. Vol. 142, pp. 113-119. (in Ukrainian).

4. Neopochatenko, O.O., Borovik, P.M. Taxation of agricultural commodity producers and ways of its improvement. *Sustainable development of the economy*. 2013, no. 1, pp. 328-333. (in Ukrainian).

5. On Approval of the Procedure for Distribution of Budget Subsidies for the Development of Agricultural Producers and Stimulation of Agricultural Products Production in 2017: Resolution of the Cabinet of Ministers of Ukraine dated February 8, 2017, no. 83.

6. On amendments to the Tax Code of Ukraine and certain legislative acts of Ukraine regarding the balance of budget revenues in 2016: Law of Ukraine dated December 24, 2015 No. 909-VIII // *Voice of Ukraine*, 31.12.2015, no. 250.

7. On amendments to the Tax Code of Ukraine and certain legislative acts of Ukraine regarding the balance of budget revenues in 2017: Law of Ukraine dated December 20, 2016 No. 1791-VIII // *Voice of Ukraine*, 31.12.2015, no. 251.

8. Prokopchuk, O.T., Tulush, L.D. The essence and role of the value added tax in the economic system of the state. *Economy of AIC*. 2008, no. 12, pp. 85-89. (in Ukrainian).

9. Prokopchuk, O.T., Tulush, L.D. Functioning of the value-added tax in the field of agro-industrial production: *a monograph*. K .: NSC IAE, 2011, 280 p. (in Ukrainian).

10. Rudaya, M.I., Tulush, L.D. Administration of value added tax in the field of agro-industrial production. *World Finance*. 2011, no. 1, pp. 125-130. (in Ukrainian).

11. Rymanov, A.Yu. Taxation and support of commodity producers. *The economist*. 2011, no. 9, pp. 90-92. (in Russian).

12. Seperovich, N.V., Pronina, V.I., Tulush, L.D. Taxation of agricultural commodity producers: the state and prospects of development. L : "*Ukrainian Technologies*", 2009, 296 p. (in Ukrainian).

13. Tulush, L.D. Reforming Value Added Tax in Agriculture. *Economy of AIC*. 2016, no. 2, pp. 69-79. (in Ukrainian).

14. Tulush, L.D. Models and mechanisms of taxation of agricultural

products. *Economy of AIC*. 2011, no. 1, pp. 101-109. (in Ukrainian).

15. Tulush, L.D. The mode of VAT accumulation as an instrument of fiscal stimulation of agricultural production. *Economy of AIC*. 2015, no. 8, pp. 44-55. (in Ukrainian).

16. Bird, R. & Gendron, P. (2007). The VAT in Developing and Transitional Countries. Cambridge: *Cambridge University Press*, 278 p. (in English).

17. Durst, R. & Monke, J. (2001). Effects of federal tax policy on agriculture,. - U.S. *Department of Agriculture, Economic Research Service Agricultural Economic*, Report no. 800, 52 p. (in English).

18. Ebrill, L., Keen, M., Bodin, J.-P., Summers, V. (2001). The Modern VAT. – *International Monetary Fund*, Washington, D.C., 223 p. (in English).

19. Tait, A. (1988). Value Added Tax. – Wash. : IMF, 228 p. (in English).

20. Veen, H.B. van der, Meulen, H.A.B. van der, Bommel, K.H.M., Doorneweert, B. (2007). Exploring agricultural taxation in Europe // *Report 2.07.06*. – The Hague, LEI. (in English).

21. Williamson, J., Durst, R., Farrigan, T. (2013). The potential impact of tax reform on farm businesses and rural households. U.S. Department of Agriculture, Research Economic Service, Economic Information Bulletin no. 107, February, 32 p. (in English).

Одержано 17.04.2017

Аннотация

Тулуш Л.Д.

Квазиакумуляция НДС как инструмент стимулирования развития приоритетных видов сельхоздеятельности

В статье обобщена практика функционирования специального режима взимания налога на добавленную стоимость в сельском хозяйстве, направленного на финансовую поддержку предприятий отрасли. Охарактеризованы этапы реформирования его механизма: режим НДС-аккумуляции; "расщепление" сумм НДС-обязательств; "квазиакумуляция" сумм НДС.

Проанализирована значимость НДС-поддержки при различных вариантах формирования специального режима взимания данного налога - на основе соотношения ее объемов к доходам сельскохозяйственных предприятий от основной деятельности. Обобщены преимущества и недостатки различных подходов к формированию механизма функционирования специального режима взимания НДС в сельском хозяйстве.

Осуществлена комплексная оценка механизма "квазиакумуляции" сумм НДС, который применяется в соответствии с налоговыми новациями с 1 января 2017 и планируется до 1 января 2022 года. Данным режимом финансовой поддержки предусматривается предварительная полная уплата сельскохозяйственными предприятиями, включенными в специальный реестр, НДС-обязательств от осуществления приоритетных с точки зрения государства видов деятельности, требующих государственной поддержки. После этого на основе применения специальных формул осуществляется возврат части внесенных в бюджет сумм НДС в форме бюджетных дотаций. Новый порядок государственной финансовой поддержки касается производства сельскохозяйственной продукции, ориентированной преимущественно на внутренний рынок, характеризующийся низкой покупательной способностью населения, и призван повысить рентабельность такой деятельности и ее инвестиционную привлекательность.

Обобщены имеющиеся недостатки новой формы финансовой поддержки приоритетных видов сельскохозяйственной деятельности в режиме НДС-аккумуляции, снижающие ее эффективность и требующие учитывания в процессе дальнейшего совершенствования механизма финансовой поддержки развития сельского хозяйства за счет специального порядка взимания НДС.

Обосновано, что механизм начисления бюджетных дотаций в режиме "квазиаккумуляции" НДС требует совершенствования в направлении обеспечения более объективного распределения сумм государственной финансовой поддержки, в частности путем снижения доли птицеводства в дотационном фонде, уменьшения негативного влияния на инвестиционную активность сельскохозяйственных предприятий и устранения имеющихся недостатков в администрировании.

Ключевые слова: налоговый механизм, налог на добавленную стоимость, государственная финансовая поддержка, фискальное стимулирование, бюджетная дотация, налоговые обязательства, "квазиаккумуляция" НДС.

Annotation

Tulush L.D.

Kvaziakumulyatsiya VAT as a tool to stimulate the development of priority types of agricultural activities

The article generalizes the practice of functioning of a special regime for the levying of value added tax in agriculture, aimed at financial support of enterprises of the industry. The stages of reforming its mechanism are described: the mode of VAT accumulation; "splitting up" of VAT sums; "quasi-accumulation" of VAT.

The importance of VAT-support in different variants of formation of a special regime for charging this tax is analyzed - on the basis of the ratio of its volumes to the incomes of agricultural enterprises from the main activity. The advantages and disadvantages of various approaches to the formation of the mechanism of functioning of the special regime for the levying of VAT in agriculture are generalized.

The complex estimation of the mechanism of "quasi-accumulation" of VAT amounts, which is applied in accordance with tax innovations from January 1, 2017 and is scheduled for January 1, 2022, has been carried out. This financial support regime provides for the pre-financing paid by agricultural enterprises included in the special register, VAT-obligations from the implementation of state-priority activities from the state's point of view. Subsequently, on the basis of the use of special formulas, part of the amounts of VAT invested in the budget in the form of budget subsidies are returned. The new order of state financial support concerns the production of agricultural products, oriented mainly to the domestic market, characterized by low purchasing power of the population, and is intended to increase the profitability of such activities and its investment attractiveness.

The existing shortcomings of the new form of financial support for priority agricultural activities in the mode of VAT accumulation, which reduce its efficiency and require consideration in the process of further improvement of the mechanism of financial support for agricultural development through a special procedure for the collection of VAT, are summarized.

It is substantiated that the mechanism for calculating budget subsidies in the mode of "quasi-accumulation" of VAT requires improvement in the direction of ensuring a more objective distribution of the amount of state financial support, in particular by reducing the share of poultry in the subsidy fund, reducing the negative impact on investment activity of agricultural enterprises and eliminating existing administrative disadvantages.

Keywords: tax mechanism, value added tax, state financial support, fiscal stimulation, budgetary subsidy, tax obligations, "quasi-accumulation" of VAT.