



**Тетяна Анатоліївна САМАРГЧЕВА,**  
асистент кафедри менеджменту, економічної теорії та фінансів  
Хмельницького університету управління та права,  
Samaricheva@ukr.net

УДК 336.225.6

## МІСЦЕ СПЕЦІАЛЬНОГО РЕЖИМУ З ПДВ У ДОТУВАННІ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ТОВАРОВИРОБНИКІВ

*Визначено теоретичний зміст спеціального режиму оподаткування та означено основні властивості. Виділено риси, що притаманні спеціальному режиму з ПДВ переробних підприємств та встановлено його приналежність до спеціального податкового режиму. Охарактеризовано механізм нарахування та виплати дотацій сільськогосподарським виробникам за рахунок коштів ПДВ, що сплачують переробні підприємства. На прикладі Хмельницького району проаналізована його частка у фіскальних надходженнях до Державного бюджету. Досліджено динаміку отримання коштів сільгоспвиробниками Хмельницької області за рахунок коштів податку на додану вартість та відображено їх частку в загальній державній фінансовій підтримці. Оцінено ефективність його застосування для переробних підприємств та для виробників сировини, які отримують дотацію за рахунок цього податку. Акцентовано увагу і на головних недоліках функціонування такого податкового режиму. Означено можливі шляхи вдосконалення механізму дотування з урахуванням інтересів як переробних підприємств, так і виробників молочної та м'ясної сировини.*

**Ключові слова:** податок на додану вартість, спеціальний режим з ПДВ, дотування сільгоспвиробників.

Сучасна економіко-політична ситуація в Україні вимагає здійснення ефективних реформ, які забезпечили б сталий розвиток усіх галузей національного господарства, зокрема аграрної сфери та переробки виробленої нею продукції. В умовах збиткового виробництва, що спостерігається впродовж останніх десятиліть у галузі тваринництва, необхідною умовою є її фінансова підтримка, яка можлива за рахунок функціонування спеціального режиму з ПДВ від реалізації продукції переробних підприємств, виробленої з молочної та м'ясної сировини. Тому дослідження існуючих властивостей та розробка дієвих змін у цьому напрямі є вкрай важливою проблемою.

Проблемам функціонування спеціального режиму з податку на додану вартість як інструменту фінансової підтримки сільськогосподарських товаровиробників присвячували наукові праці О. В. Борович [1], Д. І. Дема [2], М. Я. Дем'яненко [3], В. М. Жук [4], Т. С. Івашків [1], О. Т. Прокопчук [5], В. П. Синчак [6], Л. Д. Тулуш [5] та інші вчені. Проте в умовах економічних реформ, що наразі проводяться в державі, окремі аспекти проблеми дотування сільськогосподарських товаровиробників за рахунок коштів податку на додану вартість залишаються невирішеними, тому потребують поглибленого дослідження.

*Метою статті є обґрунтування сутності спеціального режиму з ПДВ і визначення його місця у дотуванні сільськогосподарських товаровиробників через податковий механізм переробних підприємств.*



Насамперед необхідно з'ясувати суть поняття “спеціальний режим оподаткування”. Так, спочатку проаналізуємо законодавче визначення, яке подано в ст. 11 Податкового кодексу України (ПК України): “Спеціальний податковий режим — система заходів, що визначає особливий порядок оподаткування окремих категорій господарюючих суб'єктів. Спеціальний податковий режим може передбачати особливий порядок визначення елементів податку та збору, звільнення від сплати окремих податків та зборів” [7]. Тут потрібно вказати на те, що в цьому твердженні виокремлено не всі ознаки, які притаманні такому режиму, а тому термін розкрито не повною мірою.

У той же час С. В. Сарана, трактуючи це поняття, акцентує увагу на такій ознаці, як збільшення податкового навантаження за рахунок альтернативних податків та додаткових зборів, а саме: “Спеціальний податковий режим — це окрема система заходів з оподаткування, яка застосовується у відповідний податковий період, переважно виступаючи підсистемою загального податкового режиму, стосується окремих категорій господарюючих суб'єктів, особливих груп об'єктів оподаткування чи певної території або галузі економіки та передбачає застосування альтернативних податків і поряд з ними додаткових зборів, що збільшують податкове навантаження для окремих категорій платників” [8, с. 18].

Поряд з цим О. В. Музиченко виділяє сім основних домінант, що розкривають суть спеціального податкового режиму, а саме:

“1) застосування спеціальних податкових режимів у складі загального режиму оподаткування;

2) спрощення системи оподаткування, обліку, звітності;

3) звільнення від обов'язку сплати окремих податків;

4) заміна одним податком сукупності податків;

5) визначення обмеженого кола суб'єктів оподаткування;

6) визначення обмеженого кола видів підприємницької діяльності, галузей економіки, територій;

7) заміна грошової форми сплати податків товарною формою виконання податкового обов'язку” [9].

Виходячи з вищезазначеного, О. В. Музиченко трактує це поняття таким чином: “... підсистема в межах загального режиму оподаткування, що діє як альтернатива загальному режиму оподаткування, яка передбачає для окремих категорій платників податків особливий порядок обчислення та сплати податків, а також звільнення від обов'язку зі сплати окремих податків та зборів протягом визначеного періоду” [9].

Таким чином, слід відзначити, що О. В. Музиченко вперше, на відміну від інших авторів, наголошує, що спеціальний режим має забезпечувати спрощення системи оподаткування, обліку, звітності та можливість заміни грошової форми сплати податків товарною формою виконання податкового обов'язку.

На відміну від розглянутих визначень, В. В. Сідляр у своїй науковій статті розмежує поняття спеціального, спрощеного та альтернативного податкового режиму і дає таке трактування першому: “Спеціальний податковий режим — це система заходів і правил, що визначає особливий порядок організації та здійснення оподаткування на певній території, у певній галузі економіки чи окремих категорій господарюючих суб'єктів, який відрізняється від загального режиму оподаткування, передбаченого законодавством, і запроваджується державою з певною метою за допомогою встановлення податкових преференцій для суб'єктів господарювання” [10, с. 166].

Підсумовуючи вищезазначені твердження, доречно вказати, що для віднесення того чи іншого податкового режиму до спеціального достатньо, щоб він відповідав будь-якій із означених властивостей, а не всім без виключення.

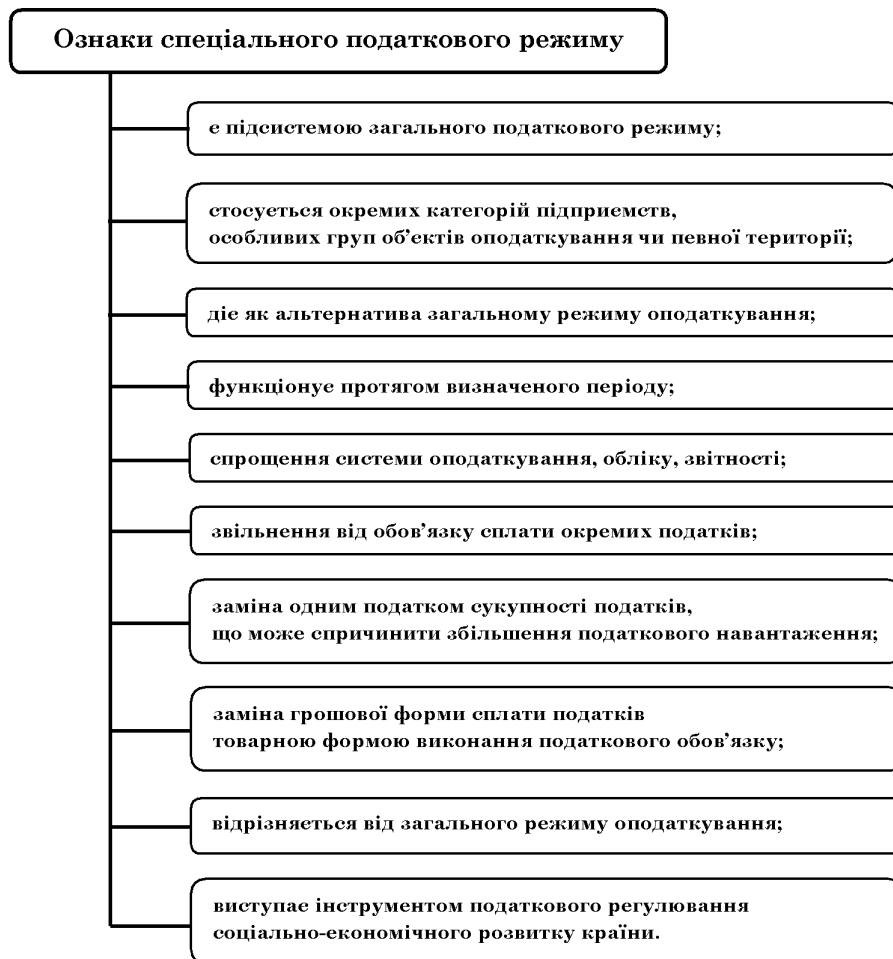
Виходячи з цього, для розуміння поняття “спеціальний податковий режим” доречно виділити основні риси, що характерні для нього (рис. 1).

Не всі вказані на рис. 1 ознаки характеризують спеціальний режим з ПДВ переробних підприємств. Так, для нього, по-перше, не визначений період, по-друге, не звільняє від сплати жодного податку та не замінює іншим, по-третє, система



оподаткування, обліку та звітності не спрощена, а навпаки, ускладнена, по-четверте, не передбачено заміни грошової форми сплати податку товарною. Інші шість рис притаманні досліджуваному режиму, тому можна зробити висновок, що він належить до спеціального.

Водночас слід наголосити, що основною характеристикою такого механізму, на нашу думку, є те, що він виступає інструментом податкового регулювання соціально-економічних процесів у країні, а саме розвитку галузі тваринництва. Але з'ясування питання, наскільки ефективно реалізується основна мета застосування цього режиму, потребує додаткових досліджень.



**Рис. 1.** Властивості спеціального податкового режиму  
*Примітка.* Складено автором.

Примітним є те, що в розділі XIV “Спеціальні податкові режими” ПК України [9] спеціальний режим ПДВ переробних підприємств не виділено як такий, хоча при заповненні податкової декларації з ПДВ наявний рядок 0140 з назвою: “Спеціальний режим оподаткування переробного підприємства”. Це свідчить про недосконалість податкового законодавства з цього податку.



Механізм бюджетного фінансування за спеціальним режимом з ПДВ в Україні застосовується до суб'єктів господарювання, які зосереджують свою діяльність на виробництві продукції тваринництва, зокрема молока та м'яса, адже за умов ринкових відносин ця галузь народного господарства є доволі вразливою та незахищеною.

Окремі зміни механізму надання дотацій, які відбулись після прийняття ПК України, мали б дещо спростити його. Так, відповідно до цих змін кошти, замість перерахунку до виробників сировини, мали б акумулюватись у спеціальному фонді Державного бюджету і надаватись як державна підтримка. Це б посилило контроль з боку держави та зменшило б порушення молокопереробних підприємств при виплаті дотацій, які мали місце раніше. Ці зміни відбулись, проте механізм не спростився, а лише ускладнився, адже відповідно до п. 2 розділу XX ПК України [7] переробне підприємство перераховує частину податку до спеціального фонду, а частину — на спеціальний рахунок.

Слід відзначити, що на спеціальному режимі з податку на додану вартість у Хмельницькому районі знаходиться лише три переробні підприємства, з яких одне молокопереробне. Їхню незацікавленість переходити на такий режим можна пояснити відсутністю мотивації переробників, адже податок вони сплачують у тому ж розмірі, лише щомісяця заповнюють та подають до податкових інспекцій дві форми звітності з ПДВ (за загальною системою та за спеціальним режимом), що тільки ускладнює механізм та примножує витрати на адміністрування цього податку.

Разом з цим переробні підприємства не зацікавлені у формуванні сировинної бази та цінній підтримці сільгоспвиробників, про що свідчать дослідження вчених ННЦ "Інституту аграрної економіки" НААН: "... структура роздрібною ціни на молоко сьогодні має такий вигляд: частка виробника — 23,5 %; частка переробки — 52 %; частка торгівлі — 24,5 %. У розвинутих країнах таке співвідношення має зовсім іншу структуру: 50 (сировина) — 25 (переробка) — 25 (торгівля)" [4].

З метою проведення оцінки значущості податку на додану вартість, що сплачують переробні підприємства, які знаходяться на спеціальному режимі оподаткування, проаналізуємо окремі показники, подані у табл. 1.

Таблиця 1

**Динаміка податкових надходжень від платників податків  
Хмельницького району до Державного бюджету**

№ з/п	Податкові надходження	2012 рік		2013 рік		Січень–вересень 2014 року	
		тис. грн.	%	тис. грн.	%	тис. грн.	%
1.	Податок на прибуток підприємств	11458,1	35,6	9072,7	31,8	7424,4	36,7
2.	Податок на додану вартість	18881,6	58,6	18185,5	63,7	11233,0	55,5
3.	ПДВ від реалізації продукції переробних підприємств до спеціального фонду Державного бюджету	706,0	2,2	351,9	1,2	295,0	1,4
4.	Всього до Державного бюджету	32211,7	100,0	28560,5	100,0	20230,0	100,0

*Примітка.* Складено автором.



Як бачимо з табл. 1, найбільше коштів до Державного бюджету надходить за рахунок ПДВ, що сплачують усі суб'єкти господарювання району, і коливається за досліджуваний період у межах 60 %, та податку на прибуток підприємств, який складає приблизно 35 % за цей же період. Частка доходів бюджету за рахунок податку на додану вартість від переробних підприємств, що знаходяться на спеціальному режимі, незначна і всередньому за останні три роки складає 1,6 %.

Це можна пояснити, по-перше, невеликою кількістю переробників, які сплачують податок за цим режимом, по-друге, не весь обсяг податкових зобов'язань перераховується до бюджету. Так, згідно з п. 2 розділу XX ПК України [7] у 2012 році переробне підприємство 30 % податку сплачувало до спеціального фонду Державного бюджету, а 70 % — на спеціальний рахунок, відкритий ним в органі, що здійснює казначейське обслуговування бюджетних коштів, у 2013 році 40 % — до державного бюджету, а 60 % — на спеціальний рахунок і за січень–вересень 2014 року — по 50 % відповідно. Також доречно відзначити, що до 2011 року включно 100 % цього податку перераховувалося на спеціальний рахунок як дотація.

Беручи до уваги динаміку величини надходжень до спеціального фонду, можна спрогнозувати, в якому розмірі надійде до сільгоспвиробників фінансова допомога, проте ж не всім, які мають на це право, а лише тим, що вчасно подали документи на її отримання.

З вищенаведеного випливає, що для сільськогосподарських товаровиробників такий механізм отримання компенсацій також не є ефективним, адже кількість підприємств, які отримують дотацію, невелика відповідно до незначної чисельності переробних підприємств, що знаходяться на такому режимі.

Так, у Хмельницькій області за 2011–2013 рр. таким правом скористались лише середні та великі підприємства. На рис. 2 відображено тенденцію отримання коштів сільгоспвиробниками області за рахунок коштів податку на додану вартість та відображено їх частку в загальній державній фінансовій підтримці.

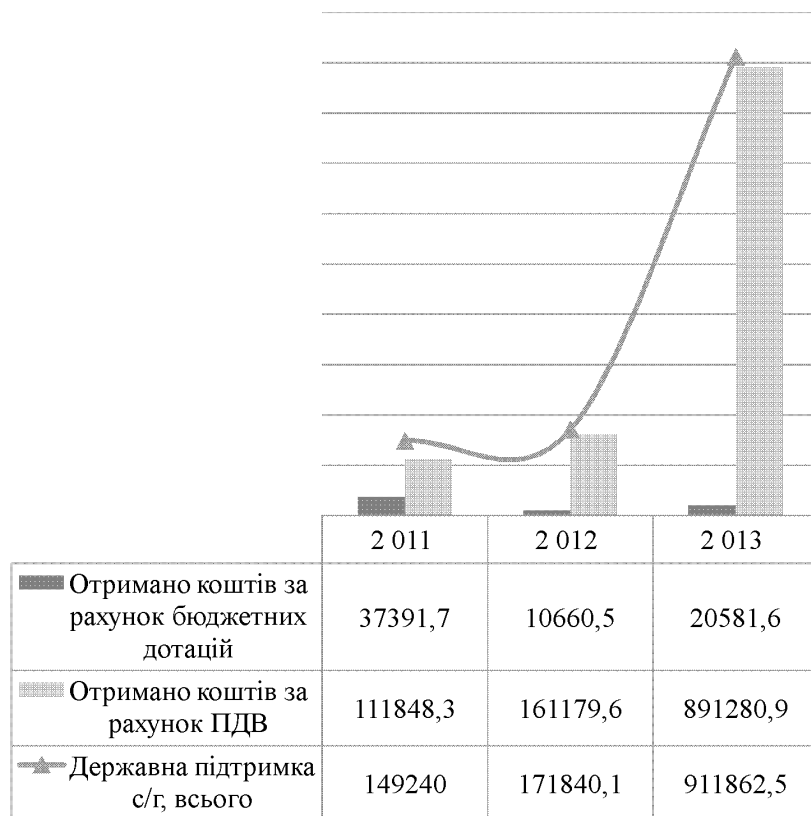
За допомогою даних, відображених на рис. 2, можна прослідкувати, що динаміка отриманих коштів сільськогосподарськими виробниками області є позитивною, у т.ч. і за рахунок коштів ПДВ, адже в 2013 році порівняно з 2011 роком обсяг цієї фінансової підтримки зріс у вісім разів. Частка її у загальній державній підтримці галузі теж зросла на 23 % відповідно за аналізований період. Це свідчить про те, що основою державної підтримки с/г є грошові ресурси, отримані за рахунок коштів податку на додану вартість (98 % у 2013 році).

Залишається невирішеною проблема ускладненої процедури подання документів, що обмежує доступ багатьом виробникам молочної та м'ясної сировини до отримання такої фінансової підтримки. І тому найчастіше правом на одержання бюджетної дотації користуються переважно великі підприємства.

З наведеного вище можна виділити основні шляхи вдосконалення досліджуваного режиму: по-перше, зацікавити молокопереробні підприємства переходити на такий режим; по-друге, спростити його механізм, по-третє, забезпечити доступність отримання дотації для всіх суб'єктів, хто має на це право.

Таким чином, механізм дотування виробників молочної сировини за спеціальним режимом з податку на додану вартість переробних підприємств слід вважати спеціальним режимом оподаткування, який потребує законодавчого уточнення, що забезпечило б його визнання як такого та уникнення суперечностей у різних нормативно-правових актах.

Поряд з цим виявлено, що спеціальний режим ПДВ має чимало невирішених проблем, а саме: недосконалість податкового законодавства із цього питання; незацікавленість переробних підприємств знаходитись на відповідному спеціальному режимі; обмеження доступу для отримання підтримки внаслідок посилення вимог до необхідної документації; збільшений термін отримання дотаційних коштів через велику кількість адміністративних процедур. Зазначені положення сприятимуть подальшим дослідженням у напрямі вирішення цих проблем.



**Рис. 2. Місце дотування за рахунок коштів ПДВ у загальній державній фінансовій підтримці сільського господарства, тис. грн.**

*Примітка.* Складено за даними [11].

#### Список використаних джерел

1. Борович, О. В. Механізм оподаткування ПДВ молокопереробних підприємств: вплив на організацію аналітичного обліку готової продукції [Текст] / О. В. Борович, Т. С. Івашків // Економіка АПК. — 2013. — № 8. — С. 22–28.
2. Дема, Д. І. Перспективи пільгових режимів оподаткування сільськогосподарських товаровиробників [Текст] / Д. І. Дема // Вісник Сумського національного аграрного університету. — 2008. — № 1. — С. 115–118.
3. Державне фінансування аграрного сектору АПК (моніторинг бюджетних програм за 2002–2013 роки) [Текст] / М. Я. Дем'яненко, А. С. Шолойко. — К. : ННЦІАБ, 2013. — 120 с.
4. Жук, В. М. Стан та розвиток спеціальних режимів оподаткування аграрного бізнесу [Текст] / В. М. Жук // Фінанси України. — 2011. — № 7. — С. 33–42.
5. Синчак, В. П. Дотування сільськогосподарських товаровиробників через податок на додану вартість [Текст] / В. П. Синчак // Економіка АПК. — 1998. — № 5. — С. 21–25.
6. Тулуш, Л. Д. Функціонування податку на додану вартість у сфері агропромислового виробництва [Текст] : монограф. / Л. Д. Тулуш, О. Т. Прокопчук. — К. : ННЦ ІАБ, 2011. — 278 с.
7. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755 [Електронний ресурс] Державна фіскальна служба України. — URL : <http://sfs.gov.ua/nk>.



8. Сарана, С. В. До питання поняття спеціального податкового режиму [Текст] / С. В. Сарана // Фінансове право. — 2011. — № 4. — С. 15–18.
9. Музиченко, О. В. Сутність спеціальних податкових режимів та особливості їх застосування в податкових системах країн СНД / О. В. Музиченко // Ефективна економіка. — 2010. — № 6 [Електронний ресурс] Ефективна економіка. — URL : <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=240>.
10. Сідляр, В. В. Теоретико-організаційні основи визначення спеціальних податкових режимів / В. В. Сідляр // Актуальні проблеми економіки. — 2008. — № 12. — С. 161–168 [Електронний ресурс] Актуальні проблеми економіки. — URL : <http://eco-science.net/archive2008/73—1290.html>.
11. Економічні результати сільськогосподарського виробництва: експрес-випуск [Електронний ресурс] Головне управління статистики у Хмельницькій області. — URL : <http://www.km.ukrstat.gov.ua/ukr/index.htm>.

*Рекомендовано до друку кафедрою менеджменту, економічної теорії та фінансів  
Хмельницького університету управління та права  
(протокол № 3 від 11 листопада 2014 року)*

Надійшла до редакції 01.12.2014

**Самаричева Т. А. Место специального режима с НДС в дотировании сельскохозяйственных товаропроизводителей**

*Определено теоретическое содержание специального режима налогообложения и отмечено его основные свойства. Выделены черты, присущие специальному режиму с НДС перерабатывающих предприятий и установлена его принадлежность к специальному налоговому режиму. Охарактеризованы механизм начисления и выплаты дотаций сельскохозяйственным производителям за счет средств НДС, уплачиваемых перерабатывающими предприятиями. На примере Хмельницкого района проанализирована его часть в фискальных поступлениях в Государственный бюджет. Исследована динамика получения средств сельхозпроизводителями Хмельницкой области за счет средств налога на добавленную стоимость и отражено их долю в общей государственной финансовой поддержке. Оценена эффективность его применения для перерабатывающих предприятий и для производителей сырья, которые получают дотацию за счет этого налога. Акцентировано внимание и на главных недостатках функционирования такого налогового режима. Отмечены возможные пути совершенствования механизма дотирования с учетом интересов как перерабатывающих предприятий, так и производителей молочного и мясного сырья.*

**Ключевые слова:** налог на добавленную стоимость, специальный режим с НДС, дотирование сельхозпроизводителей.

**Samaricheva, T. A. Place of Special Regime of VAT in the Allocation of Investment Support to the Agricultural Commodity Producers**

*Theoretical content of special regime of taxation is identified and its main features are defined. Features which are specific to special regime of VAT taxation of processing companies and its possession to special tax regime are defined. The mechanism of charging and discharging of allocating investment support to agricultural producers at the expense of VAT paid by processing companies are characterized. As an example of Khmelnytsky region, its share of fiscal revenues to the state budget is analyzed. The dynamics of receiving funds by farmers of Khmelnytsky region at the expense of VAT has been researched and their share of the overall state financial support was displayed. The efficacy of its usage for processing enterprises and for primary producers which are subsidized at the expense of this tax is assessed. The attention is drawn to the main disadvantages of such tax regime. Possible ways of improving mechanism of dotation have been defined, taking into account the interests of processing enterprises and the producers of dairy and meat.*

**Keywords:** Value Added Tax, special regime of VAT, dotation of agricultural producers.