



## ГРОШІ, ФІНАНСИ І КРЕДИТ

В. П. Синчак\*

### ПОДАТКОВІ ІНСТРУМЕНТИ У ФІНАНСОВОМУ ЗАБЕЗПЕЧЕННІ СІЛЬГОСПВИРОБНИКІВ В УМОВАХ ВСТУПУ УКРАЇНИ ДО СОТ

Важливим етапом на шляху співпраці з Світовою організацією торгівлі (СОТ) стало підписання президентом нашої держави та генеральним директором СОТ у лютому 2008 р. протоколу про вступ України до цього світового товариства. Тому питання наслідків і ризиків для сільськогосподарських товаровиробників, які ще задовго до цього обговорювались серед політиків, науковців, підприємців, журналістів та пересічних громадян набули ще більшої актуальності. З цих причин у різних публікаціях їх автори, з одного боку, зосереджують свою увагу на вигодах, а з іншого — на основних проблемах та можливих загрозах, з якими зіткнеться сільськогосподарська галузь у перспективі. Проте, як показує аналіз цих праць, в них, на нашу думку, недостатньо уваги зосереджено на податкових інструментах, які доцільно використовувати для зменшення негативного впливу на фінансове забезпечення, а відтак і створення сприятливих умов для підтримки вітчизняних аграріїв, якої вони так потребуватимуть, і, особливо, на початку дії “сотівських пріоритетів”.

Усе вищезазначене обумовлює дослідження даного питання, яке породжує проблему наукового характеру, пов'язану з необхідністю удосконалення податкових інструментів як амортизаторів, здатних зменшити ризики у регулюванні фінансової діяльності сільгоспвиробників з метою забезпечення їх грошовими ресурсами і з дотриманням правил СОТ.

Пошуки шляхів зменшення негативного впливу на вітчизняних сільгоспвиробників в умовах вступу України до СОТ, визначення переваг, підвищення конкурентоспроможності сільськогосподарського виробництва, проведення оцінки впливу на ринок сільгосппродукції особливо в останні роки стало предметом досліджень у працях економістів-аграрників: П. Саблука, М. Дем'яненко, Ф. Іваніни, Л. Євчука, Б. Супіханова та питанням для обговорень і коментарів у виданнях прикладного спрямування й публікаціях практикуючих спеціалістів, зокрема, В. Косарчука, В. Ляховець, В. Вавричука та ін.

Тож, віддаючи належне зазначеним авторам, у працях яких порушуються найактуальніші проблеми аграрного виробництва, його фінансового забезпечення в умовах та після вступу України до Світової організації торгівлі, все ж таки, необхідно зазначити відсутність праць, в яких досліджуються питання податкових інструментів, здатних зменшити негативні наслідки для сільського господарства за рахунок мобілізації додаткових грошових ресурсів у господарства.



Беручи до уваги вищезазначене, у науковій статі поставлено завдання виявити основні резерви фінансових ресурсів та їх повернення у сільськогосподарські підприємства за допомогою податкових інструментів з метою створення сприятливих умов для фінансової діяльності сільгоспвиробників.

Як відомо Світова організація торгівлі передбачила для України п'ять років перехідного періоду, який обмежений 2013 р., з метою адаптації деяких норм і положень СОТ до вітчизняних умов функціонування національної економіки. Тому цей термін є надзвичайно важливим не лише для всіх суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності, а, у першу чергу, для органів державної влади, які за своїми функціональними обов'язками мають передбачити та створити зручні умови для українських виробників, посередників на ринку реалізації продукції та всіх зацікавлених осіб, які прийматимуть участь у цьому процесі. Звісно, що використати його потрібно якнайефективніше, щоб і наші колеги по членству у цій організації переконались у наших серйозних намірах і вітчизняний товаровиробник відчув справжню підтримку та захищеність його інтересів. Серед таких заходів слід активізувати роботу у напрямку збереження сприятливого податкового клімату для сільськогосподарських товаровиробників. Хоча зберегти його, без урахування "сотівських вимог", практично не можливо.

Відразу зауважимо, що перші кроки у питаннях оподаткування сільгоспвиробників на шляху адаптації до умов СОТ уже зроблено. Однак і це потрібно визнати, що розпочинаємо ми звичними для нас методами і способами. Тобто у діях ініціаторів цих заходів не відчувається комплексного підходу до розв'язання проблеми. Більше того, знову спостерігається односторонній підхід, який традиційно розпочинається у першу чергу від дотримання інтересів бюджету. І лише згодом ми знову будемо згадувати про необхідність надання пріоритетів сільськогосподарському товаровиробнику.

Безумовно, ніхто не може заперечувати аподиктичність першого підходу, бо його таки потрібно враховувати. Однак не можна відкидати й того, що інша сторона, зокрема, сільське господарство, вимагає такої ж беззаперечної державної підтримки, як і виконання бюджетів усіх рівнів. Тут йдеться про законопроект, який винесено на розгляд Верховної Ради України щодо скасування нульової ставки ПДВ для сільгоспвиробників<sup>1</sup> з реалізації переробним підприємствам молока та м'яса у живій вазі.

Причому, і це потрібно визнати, її застосування викликало підвищений інтерес в опонентів до намагання перерозподілу фінансових ресурсів на користь бюджету майже протягом всього періоду дії спеціального податкового режиму. Хоча робилось це на законній основі, але лише з тією різницею, що по закінченню кожного року поставало одне і теж питання: "А чи буде діяти нульова ставка з ПДВ для сільгоспвиробників у наступному році?". І коли ставало зрозуміло, що її продовжили на рік, селяни знову полегшено зітхали.

Такий підхід до оподаткування сільгоспвиробників породжує не лише невизначеність і нестабільність у системі оподаткування сільського господарства, а вказує на відношення до сільськогосподарського товаровиробника. І це за умови, що такий чинник, як "сотівські вимоги", тоді до уваги ще не брався.

Отже, з прийняттям України до СОТ, та враховуючи вимоги цієї світової організації, від нульової ставки ПДВ для сільгоспвиробників, все ж таки, прийдеться відмовитись. Адже її застосування може бути прирівняне як надання субсидій, які, як відомо, відносяться до "зеленої скриньки" і обмежені на рівні менше, ніж 5 % від вартості продукції (незалежно від того, чи вони орієнтовані на конкретний продукт, чи на все сільськогосподарське виробництво)<sup>2</sup>. Проте робити це потрібно виважено, вишукуючи додаткові резерви фінансових ресурсів, які можливо було б спрямувати у сільське господарство, не порушуючи при цьому вимог положень та норм СОТ.

На нашу думку, приймаючи такі зміни в оподаткуванні сільгоспвиробників, у першу чергу, необхідно розв'язати таку важливу проблему, як відшкодування податкового кредиту сільгоспвиробникам. Тут необхідно зазначити, що тривалий період часу дана проблема, завдяки функціонуванню спеціального податкового режиму, була ніби-то врегульована. Хоча, швидше за все, це лише удаване розв'язання проблеми, бо справжнього

<sup>1</sup> Ляховець В. Щоб замість сала не "підсунули свиню" // Вісник податкової служби України. — 2008. — № 30. — С. 12.

<sup>2</sup> Вступ України до СОТ: нові можливості та застереження для АПК // Науково-практичні рекомендації. — Суми: Інформаційно-видавничий центр Сумського національного аграрного університету, 2008. — С. 13.



відшкодування грошовими коштами сільгоспвиробники так і не мали. З одного боку, їм не дозволяли зробити це постанови Кабінету Міністрів України від 12 травня 1999 р. № 805 і від 26 лютого 1999 р. № 271, якими передбачалось зменшувати податкові зобов'язання за рахунок невідшкодованого податкового кредиту у наступних податкових періодах, а з іншого — податкове законодавство, яким передбачались різні умови, що спрямовувались в основному на збільшення термінів повернення коштів, а не розв'язання цієї проблеми. Тобто проблему бюджетного відшкодування вже не один рік мали розв'язувати самі сільськогосподарські товаровиробники взамін на спеціальний податковий режим. І це за умови, що перед іншими платниками ПДВ держава має певні зобов'язання, визнаючи цей борг, який, за підрахунками вітчизняних науковців станом на 01.01.2006 р., склав 4,2 млрд. грн.<sup>3</sup> Безумовно, якщо взяти до уваги суми податкового кредиту, які не відшкодовуються сільськогосподарським товаровиробникам, то заборгованість держави з невідшкодованого ПДВ значно зростає. Причому, як показують дані табл. 1, за два останні роки величина податкового кредиту в податкових деклараціях № 1 і № 2 має тенденцію до зростання і складає 142,8 %. Деяко меншими темпами він зріс за Декларацією № 3, за якою сільгоспвиробники проводять розрахунки з Державним бюджетом України, що становить 137,0 %.

Таблиця 1.

**Співвідношення нарахованих сум ПДВ  
з податковим кредитом у сільгоспвиробників України (млн. грн.)<sup>4</sup>**

Показники	Роки				Темп зростання (зниження) за 2005-2006 рр., %
	2003	2004	2005	2006	
Зарахована сума ПДВ на спецрахунки для виробничих цілей та підтримки тваринництва й птахівництва (Декларації №1 і №2)	875,2	1033,8	2042,0	2018,0	98,8
Податковий кредит для зменшення зобов'язань з ПДВ у наступному періоді (Декларації №1 і №2)	8,8	9,9	8803,0	12574,0	142,8
Коефіцієнт співвідношень	99,5	104,4	0,23	0,16	—
ПДВ нарахований до сплати в бюджет (Декларація №3)	25,5	3,5	254	336,0	132,3
Податковий кредит до відшкодування з бюджету (Декларація №3)	1,7	0,6	254	348,0	137,0
Коефіцієнт співвідношень	15,0	5,8	1,0	0,96	—

Проте найбільш вражаючим є коефіцієнт співвідношення зарахованої суми ПДВ на спец рахунки, з яких кошти використовуються сільгоспвиробниками на придбання матеріально-технічних ресурсів виробничого призначення і підтримку власного виробництва продукції тваринництва та птахівництва. Для порівняння зазначимо: якщо у 2003 та 2004 рр. даний коефіцієнт складав відповідно 99,5 і 104,4, то у двох наступних роках він зменшився до 0,23 і 0,16.

Отже, вищенаведені розрахунки дають підставу для висновку про зменшення ефективності спеціального податкового режиму з ПДВ, оскільки для сільгоспвиробників суми невідшкодованого податкового кредиту у 2005 і 2006 рр. перевищують податок, призначений для власного використання відповідно у 4,3 та 6,2 рази. Тому вчасне відшкодування сільськогосподарським товаровиробникам цих сум має стати одним із резервів спрямування коштів у сільське господарство без порушення вимог норм і положень Світової організації торгівлі. Розв'язання цієї проблеми певною мірою нівелює втрати зі скасуванням нульової ставки для сільгоспвиробників з реалізації переробним

<sup>3</sup> Ярмоленко Ю., Довгалюк В. Проблеми бюджетного відшкодування ПДВ в Україні: нормативні колізії та зловживання платників податків // Світ фінансів. — 2008. — № 1 (14). — С. 142.

<sup>4</sup> Розраховано за даними ДПА України.



підприємствам молока та м'яса живою вагою. Звісно, що приймати ці рішення та вносити зміни до податкового законодавства доцільно в одному документі, не створюючи часовий лаг, який буде не на користь сільгоспвиробникам.

Окремого розгляду, на нашу думку, потребує й питання термінів повернення коштів у господарства. Вважаємо, що вони мають встановлюватись у залежності від строків, передбачених для сплати ПДВ до бюджету. Практика функціонування цього податку показала, що законодавче збільшення цих термінів до 90 днів, запровадження облігацій внутрішньої державної позики (ОВДП) інші адміністративно-обмежувальні заходи лише збільшують внутрішній державний борг, витрати Державного бюджету України на виплату, зокрема, купонного доходу, відволікають обігові кошти господарств, що є причиною зменшення ефективності аграрного виробництва.

Окрім того, необхідно відмовитись від запровадження умов відшкодування податкового кредиту, які ще більше сприяють відволіканню обігових коштів сільгоспвиробників, як це було у випадку з прийняттям Постанови Кабінету Міністрів України від 28 березня 2007 р. № 596 "Про внесення змін до постанов Кабінету Міністрів України від 26 лютого 1999 р. № 271 і від 12 травня 1999 р. № 805"<sup>5</sup> (Постанова № 596). Тут лише зауважимо, що з набранням чинності цієї постанови суми від'ємного значення ПДВ, що виникала у сільгоспвиробників у результаті здійснення операцій з поставки переробним підприємствам молока та м'яса живою вагою за нульовою ставкою стали відноситись до спеціальної декларації № 1 і відшкодовуватись за рахунок податкових зобов'язань. Тобто, навіть ті суми податкового кредиту, що до набрання чинності Постанови № 596 відшкодовувались за рахунок коштів Державного бюджету України з 11 квітня 2007 р. (дата набрання Постанови № 596) стали відшкодовуватись сільгоспвиробниками самостійно унаслідок зменшення податкових зобов'язань, які не завжди навіть перевищували податковий кредит (див. табл. 1).

Причому зазначений вище порядок проіснував цілий рік, який поставив у гірше положення господарства та не сприяв їхньому фінансовому забезпеченню. І лише з прийняттям Постанови Кабінету Міністрів України "Про доповнення пункту 2 Порядку нарахування, виплат і використання коштів, спрямованих для виплати дотацій сільськогосподарським товаровиробникам за поставлені ними переробним підприємствам молока та м'ясо в живій вазі" від 2 квітня 2008 р. № 300<sup>6</sup> суми податкового кредиту за звітний період стали знову включатись до податкової декларації, за якою здійснюються розрахунки з бюджетом (Декларація № 3).

Майже аналогічно сільськогосподарські товаровиробники були позбавлені можливості здійснювати відшкодування податкового кредиту за рахунок коштів Державного бюджету України й на початку набрання чинності Постанови № 805, якою регулюються операції з поставки молока та худоби живою вагою переробним підприємствам, а відтак і повернення коштів у господарства. Так, після набрання її чинності відповідно до листа ДПА України за № 8837/7/16-1121 від 18 червня 1999 р.<sup>7</sup> такі операції відносились до спеціальної Декларації № 1, а відшкодування податкового кредиту покривалось податковими зобов'язаннями наступних податкових періодів. Хоча, як це було очевидно зі змісту урядового документа, такі операції повинні були відноситись до загальної Декларації № 3, а його повернення мало здійснюватись за рахунок коштів Державного бюджету України. І лише через півроку на підставі висновку Міністерства юстиції України від 11.11.1999 р. № 30-9-4613 та листа ДПА України від 24.12.1999 р. № 19461/7/16-1121<sup>8</sup> дане положення було приведено у відповідність до Постанови № 805. І якщо у другому випадку очевидна помилка, яку згодом було виправлено, то у першому спостерігалось перекладення бюджетного відшкодування з Державного бюджету України

<sup>5</sup> Про внесення змін до постанов Кабінету Міністрів України від 26 лютого 1999 р. № 271 і від 12 травня 1999 р. № 805: Постанова Кабінету Міністрів України від 28.03.2007 р., № 596 (втратила чинність) // ОВУ. — 2007. — № 24. — Ст. 993.

<sup>6</sup> Про доповнення пункту 2 Порядку нарахування, виплат і використання коштів, спрямованих для виплати дотацій сільськогосподарським товаровиробникам за поставлені ними переробним підприємствам молока та м'ясо в живій вазі: Постанова Кабінету Міністрів України від 02.04.2008 р., № 300 // Урядовий кур'єр. — 2008. — № 65. — 8 квітня.

<sup>7</sup> Лист Державної податкової адміністрації України від 18.06.1999 р., № 8837/7/16-1121 [Електронний ресурс] — Режим доступу: <http://www.dtkt.com.ua/documents/ukr/2000/31/31nov6.html>

<sup>8</sup> Лист Державної податкової адміністрації України від 24.12.1999 р., № 19461/7/16-1121 [Електронний ресурс] — Режим доступу: <http://www.dtkt.com.ua/documents/ukr/2000/20/20nov12.html>



на сільськогосподарських товаровиробників, які самостійно мали розв'язувати дану проблему. Однак, як показує наш аналіз (див табл. 1), здійснити відшкодування за рахунок сільгоспвиробників так і не вдалось. Останнє ще більше переконує у необхідності розв'язання цієї проблеми за рахунок коштів Державного бюджету України.

Вважаємо, що суттєве покращення у механізмі бюджетного відшкодування можливе за зміни порядку зарахування ПДВ до Державного бюджету України. Зауважимо, що у даний час кошти від цього податку не мають цільового використання, а спрямовуються на загальнодержавні потреби у встановленому порядку. Тому для повернення коштів платникам доцільно утворити централізоване джерело, яке формуватиметься за рахунок часткового зарахування ПДВ до спеціального фонду Державного бюджету України. Для цього щорічно під час його затвердження Верховною Радою України необхідно визначати відповідну суму коштів. Створення такого цільового джерела, безумовно, сприятиме розв'язанню проблеми бюджетного відшкодування податкового кредиту.

На нашу думку, запропонований механізм буде більш зрозумілим, прогнозованим та прозорим. Адже він, по суті, контролюватиметься не лише державними контролюючими органами, але й представниками народу та, врешті-решт, самою громадськістю. Останнього якраз і бракувало усім попереднім заходам, які проводились до цього часу приховано від суспільства, а відтак вони і не могли мати очікуваної ефективності. Їхнім недоліком було й те, що ними не передбачались спеціальні та цільові джерела коштів, а це ще одна причина порушення законодавчо встановлених строків відшкодування. Усе це привело до того, що у чинному порядку порушено правові відносини, які поступаються суб'єктивним рішенням щодо вчасного повернення фінансових ресурсів у господарства.

