

**Л. Д. Тулуш,***к. е. н., доцент,**ННЦ «Інститут аграрної економіки»***О. Т. Прокопчук,***аспірант,**Уманський державний аграрний університет*

## ДОТУВАННЯ ВИРОБНИКІВ МОЛОКА ТА М'ЯСА ЗА РАХУНОК СПЕЦІАЛЬНОГО МЕХАНІЗМУ СПРАВЛЯННЯ ПДВ

*У статті викладено результати аналізу механізму нарахування та виплати дотацій переробними підприємствами сільськогосподарським товаровиробникам за рахунок коштів податку на додану вартість. Наведено оцінку ефективності застосування режиму виплати дотацій переробними підприємствами виробникам молока і м'яса шляхом застосування спеціального режиму адміністрування ПДВ. Обгрунтовано пропозиції щодо подальшого вдосконалення такої форми підтримки сільськогосподарських товаровиробників.*

Специфіка сільськогосподарського виробництва потребує зваженої державної політики протекціонізму. Основною метою такої політики є підтримка прибутковості сільськогосподарського виробництва, забезпечення стабільної економічної ситуації в галузі та продовольчої безпеки держави, конкурентоспроможності вітчизняної сільськогосподарської продукції, упередження негативних процесів міграції сільського населення.

В умовах світової кризи та низької платоспроможності населення посилюються процеси скорочення обсягів сільськогосподарського виробництва, особливо продукції тваринництва, що створює загрозу продовольчій безпеці, зумовлює безробіття на сільських територіях. Тому державна фінансова підтримка галузі тваринництва має бути пріоритетною.

Нині у сфері сільськогосподарського виробництва застосовуються спеціальні податкові режими, що направлені на підтримку розвитку галузі. Одним із таких податкових режимів є особливий порядок справляння ПДВ. Ним передбачається виплата переробними підприємствами дотацій сільськогосподарським товаровиробникам за поставлені ними на переробку молоко та м'ясо в живій вазі. Вони здійснюються за рахунок податкових зобов'язань з податку на додану вартість, належних до сплати в бюджет. Така практика визначена п. 11. 21 ст. 11 Закону України «Про податок на додану вартість» [1].

Проблемам функціонування ПДВ як специфічного інструмента державної фінансової підтримки сільськогосподарських товаровиробників в сфері сільськогосподарського виробництва присвячували

свої праці В. В. Березовський [2], М. Я. Дем'яненко [3], Д. І. Дема [4], І. В. Кобута [5], Т. О. Осташко [6], С. О. Осадчий [7], Н. В. Сеперович [8], Л. В. Синявська [9], Н. М. Ущипівська [10] та інші вітчизняні дослідники.

Метою статті є оцінка ефективності застосування режиму виплати дотацій переробними підприємствами виробникам молока і м'яса за рахунок коштів ПДВ та розробка пропозицій щодо подальшого вдосконалення такої форми підтримки сільськогосподарських товаровиробників. Господарськими об'єктами дослідження виступають сільськогосподарські товаровиробники та переробні підприємства Черкаської області.

Варто зазначити, що за період 2004–2008 рр. обсяги поставок молока на переробні підприємства Черкаської області у натуральному виразі зросли в 1,3 раза, а у вартісному – майже в 3 рази. При тому, що закупівельна ціна молочної сировини за аналізований період зросла в 2,1 раза, нарахування переробними підприємствами дотацій на молоко зросли лише у 2,5 раза.

В розрізі окремих категорій постачальників молочної сировини суттєвих розбіжностей у розмірах виплати дотацій не спостерігається. Частка сільськогосподарських підприємств у загальних поставках молока на промислову переробку за досліджуваний період знаходилася в межах 33,7–39,8 %. Водночас, частка цієї категорії постачальників у вартості нарахованих дотацій на молоко коливалась у межах 39,6–46,2 %. Хоча стосовно поставок молока частка дотацій майже постійна, але в загальній сумі виплачених дотацій вона має тенденцію до зниження. Якщо у 2004–2005 роках різниця між аналізованими показниками становила понад 20 %, то у 2007–2008 рр. – менше 14 %.

Отже, в середньому за п'ять останніх років частка сільськогосподарських підприємств Черкаської області у загальному обсязі поставок молока на переробні підприємства (в натуральному обчисленні) становить близько 36 %, а у загальній сумі нарахованих дотацій – 42 %, або на 16,7 % більше. Така

ситуація пояснюється тим, що при виплаті дотацій селянським господарствам має місце певне «маніпулювання» з боку переробних підприємств, внаслідок чого розмір дотацій для даної категорії постачальників є нижчим, ніж для сільськогосподарських підприємств. Частково це обумовлено і вищим рівнем закупівельної ціни молока у сільськогосподарських підприємств, ніж у господарств населення, адже внаслідок застосування нульової ставки при оподаткуванні поставок молока переробні підприємства отримували молочну сировину без ПДВ, незалежно від джерела поставок.

Дослідженням встановлено, що з 2004 по 2006 рік рівень закупівельних цін для сільськогосподарських підприємств перевищував відповідний показник для селянських господарств в середньому на 30 %, а у 2007–2008 рр. таке перевищення сягає близько 20 %.

З 2009 року операції з поставок молока та м'яса в живій вазі на переробні підприємства обкладаються ПДВ за загальною ставкою. Внаслідок цього диференціація закупівельних цін на молочну сировину зростає (від підприємств молоко придбаватиметься з ПДВ, від населення – за цінами без ПДВ). Слід врахувати, що для переробних підприємств вигіднішим є придбання сировини у підприємств, оскільки у цьому випадку вони матимуть право на податковий кредит і зменшуватимуть суми власних податкових зобов'язань з ПДВ.

Динаміка обсягів поставок молока на переробку та дотацій переробних підприємств по Черкаській області в розрізі окремих категорій постачальників наведено на рис. 1.

Як видно з рис. 1, за аналізований період частка селянських господарств у вартості поставок молока на промислову переробку має тенденцію до зростання. 2008 р. по Черкаській області цей показник становив майже дві третини у загальній вартості поставок молока на переробні підприємства.

Таким чином, селянські господарства в останні роки стали основними постачальниками молочної сировини на переробні заводи. З огляду на це, можна стверджувати, що механізм виплати дотацій значніше впливає на виробництво молочної сировини саме у ОСГ, у той час як по сільгоспідприємствах він сприяє підтриманню більш-менш сталих обсягів виробництва молока.

Слід зазначити, що в цілому по Черкаській області розмір дотацій на гривню вартості поставленого молока для всіх категорій постачальників за аналізований період коливався в межах 19–24 коп/грн, причому максимальне його значення спостерігалось у 2004 році – 24,0 коп/грн, тоді як у 2005–2008 рр. мало місце зниження цього показника (2008 р. він становив 20,3 коп/грн).

Одним із важливих аспектів, що має проблемний характер, при розгляді механізму дотування сільськогосподарських товаровиробників є виплата дотацій переробними підприємствами селянським господарствам.

У Порядку № 291 [2] (як і в його попередниках – Порядку № 805 [3] та Порядку № 145 [4]) зазначається, що оплата вартості поставленої населенням сировини (молока й м'яса живою вагою) на переробку та виплата дотацій проводиться безпосередньо з каси переробного підприємства готівкою або згідно з договорами-дорученнями. Проте переважна більшість селян-виробників молока та м'яса часто навіть не знають про існування державної підтримки розвитку сільськогосподарського виробництва через механізм виплати дотацій за рахунок коштів ПДВ.

Така ситуація, на наш погляд, пояснюється наступними причинами. По-перше, нині майже кожен молокозавод має впливового власника. По-друге, державні контролюючі органи зацікавлені в стягненні податків до бюджету з виробників, проте не

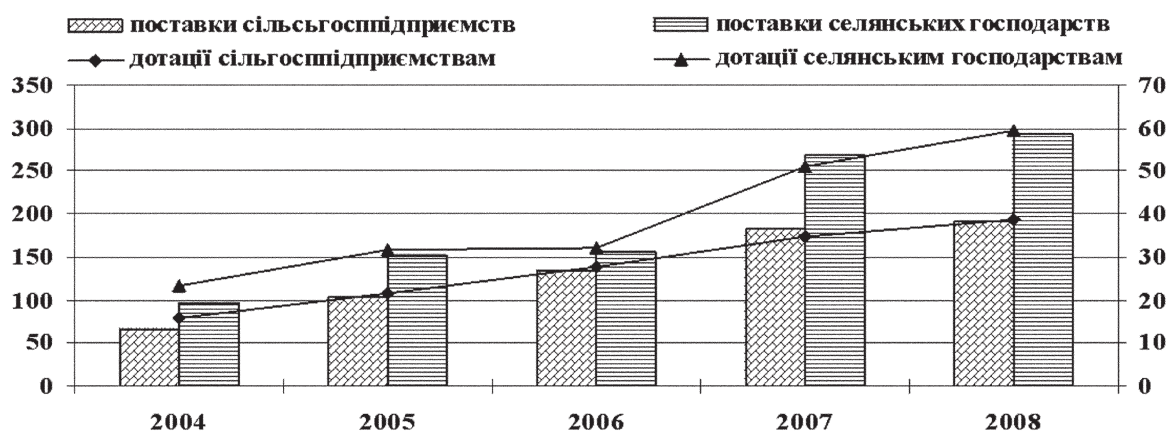


Рис. 1. Поставки молока на переробку та обсяги нарахованих дотацій за рахунок ПДВ в розрізі категорій постачальників, млн грн

цікавляться тим, щоб ретельно простежити шлях проходження податкових зобов'язань переробних підприємств, що не сплачуються до бюджету, а направляються на підтримку товаровиробників. Внаслідок цього, на практиці суми недоплат дотацій переробними підприємствами селянам за здане молоко можуть сягати чималих розмірів. Адже співробітництво сторін (переробників та селян) здійснюється не на основі угод, а згідно усної домовленості, відповідно до якої виробники продукції не наділені, по суті, взагалі ніякими правами. За таких умов, мова про права однієї сторони й обов'язки іншої взагалі йти не може.

Ситуація з нарахуванням дотацій на поставки м'яса дещо відрізняється від ситуації з поставками молока. Зокрема, частка сільськогосподарських підприємств у загальних обсягах поставок м'яса на переробні підприємства в аналізованому періоді знаходилася в межах 54,8–57,3 %, залишаючись у 2004–2008 рр. практично без суттєвих змін. Відповідно частка сільськогосподарських підприємств у загальних обсягах поставок м'яса на переробні підприємства перевищує частку селянських господарств більш як в 1,2 раза.

Частка сільськогосподарських підприємств у загальних обсягах дотацій на м'ясо практично не відрізняється від їх частки у загальних обсягах поставок м'яса на переробні підприємства, коливаючись протягом досліджуваного періоду у межах 56–58 %. Тобто, характерними особливостями поставок м'яса на промислово переробку є відповідність між частками окремих категорій постачальників у обсягах поставок та нарахованих дотацій на м'ясо (рис. 2).

Динаміка наведених на рис. 2 показників чітко відображає синхронність зміни їх значень, на відміну від ситуації, що склалася при поставках молока та їх дотуванні за рахунок коштів ПДВ.

Характеризуючи розміри зараховуваних переробними підприємствами дотацій варто відмітити, що

розмір дотацій на м'ясо в середньому по досліджуваній області є дещо нижчим від розміру дотацій на молоко і у 2004–2008 роках він коливається в межах 17,5–18,3 коп/грн (рис. 3).

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

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

1) величина дотацій виробникам молока та м'яса значною мірою залежить від господарської діяльності конкретного переробного підприємства і може суттєво диференціюватись не лише по окремо взятих переробних підприємствах, а й по окремих категоріях постачальників. Зокрема, оновлення переробним підприємством основних фондів та здійснення ним експортних операцій призводить до зменшення розміру дотацій виробникам;

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

3) при виплаті дотацій селянським господарствам має місце певне зловживання їх розмірами, особливо при закупівлі сировини через агентів (заготівельників). Поки що ринок переробки м'яса і, особливо, молока характеризується не настільки розвинутою конкуренцією, щоб переробні підприємства намага-

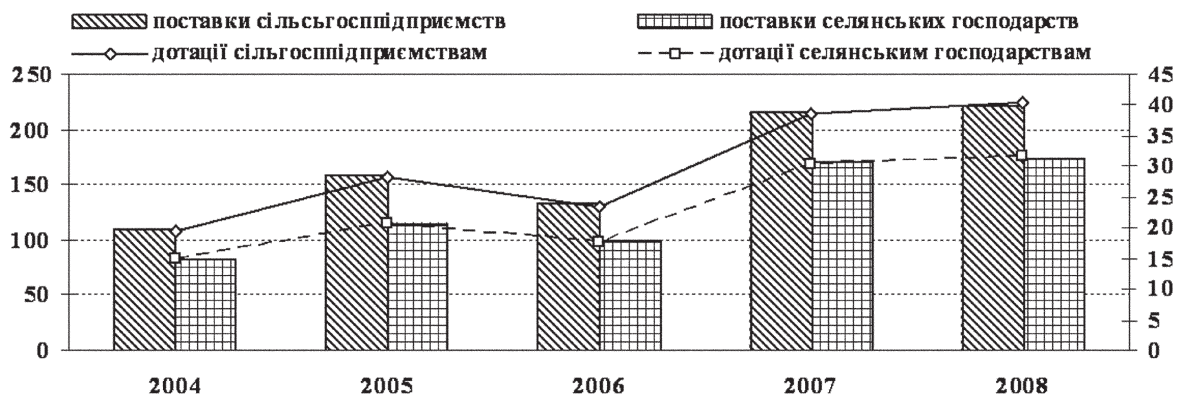


Рис. 2. Поставки м'яса на переробку та обсяги дотацій за рахунок ПДВ, нарахованих м'ясопереробними підприємствами, млн грн

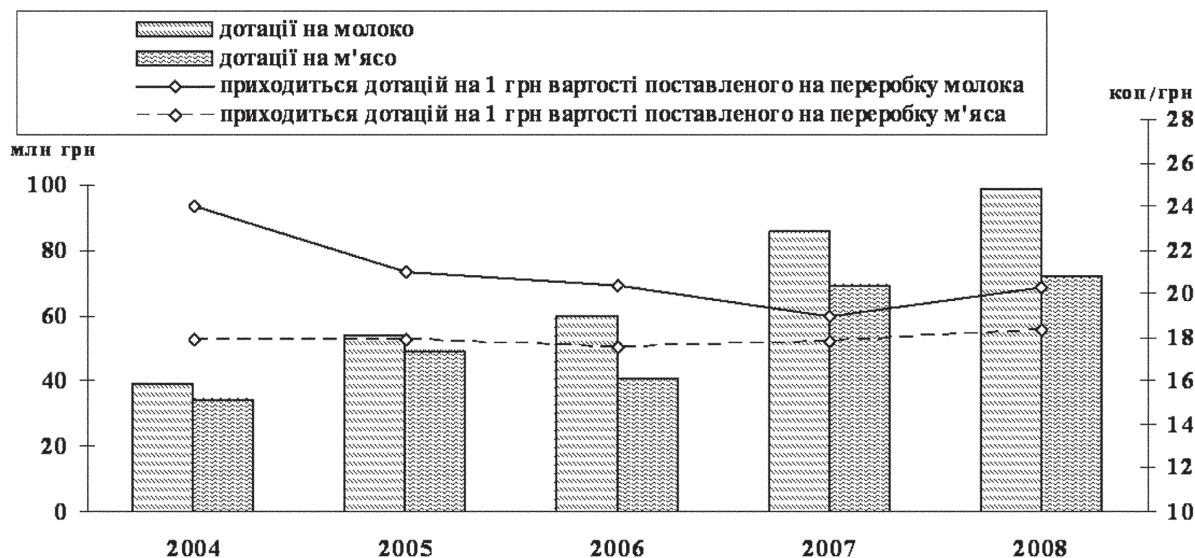


Рис. 3. Дотації на молоко та м'ясо живою вагою, що нараховувались переробними підприємствами за рахунок ПДВ в динаміці

лися за допомогою більшого розміру дотацій схилити до себе постачальника;

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

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

*по-перше*, майже всі переробні підприємства є приватними і часто не розташовані на території району, де закупають молоко чи м'ясо, внаслідок чого не зацікавлені в розвитку як даної сільської території, так і власної сировинної бази на ній;

*по-друге*, договори між переробними заводами та населенням не укладаються, тобто співпраця між двома сторонами відбувається не на юридичній основі (фактично такі відносини перебувають поза правовим полем);

*по-третє*, така категорія як господарства населення не має статусу юридичної особи і відповідно

не є платниками ПДВ, а отже з самого початку поставлена в нерівні умови із сільськогосподарськими підприємствами;

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

7) існуючий механізм підтримки надає більше переваг сільськогосподарським підприємствам, ніж селянським господарствам. Непоодинокими є випадки, коли сільськогосподарські підприємства поставляють молоко і м'ясо на переробні підприємства як власновироблену продукцію, проте насправді попередньо придбають її у населення, виступаючи лише посередниками. При цьому придбання молока і м'яса у селянських господарств (для подальшого його перепродажу як власно виробленого) здійснюється за суттєво нижчими цінами і без виплати дотацій, які сільськогосподарські підприємства одержують потім від переробних підприємств, а також акумульованих сум ПДВ (оскільки такі операції обкладаються даним податком), які також залишаються у розпорядженні сільськогосподарських підприємств відповідно до норм статті 8<sup>1</sup> Закону України «Про податок на додану вартість».

Враховуючи це, є всі підстави стверджувати, що сільськогосподарські підприємства та селянські господарства, виробляючи однакову продукцію (зокрема, молоко) однакової якості одержують різні суми підтримки та знаходяться в нерівних умовах господарювання. На практиці спостерігається дискримінація у виплатах дотацій селянським господарствам, а, по суті, основні постачальники молочної сировини

навіть не проінформовані про наявність належних їм сум дотацій за вироблену і здану на переробку сировину;

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

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

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

певний час використовувати в обороті суми ПДВ, що отримані у складі виручки і підлягають послідовному перерахуванню товаровиробникам у формі дотацій;

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

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

Узагальнюючи вищевикладене, можна констатувати, що переробні підприємства одержали також значні переваги попри те, що запроваджуючи дану форму підтримки державою все зазначене не передбачалося.

**Висновки.** Проведене нами дослідження показало, що підтримка сільськогосподарських товаровиробників (зокрема, виробників молока та м'яса в живій вазі) за допомогою спеціального режиму справляння ПДВ — режиму виплати дотацій переробними підприємствами не завжди є ефективною, має значну кількість недоліків. З огляду на це, на нашу думку, даний режим підтримки потребує реформування або суттєвого удосконалення з метою забезпечення дотримання свого основного призна-

чення — підтримки розвитку сільськогосподарського виробництва.

#### Використані джерела

1. Про податок на додану вартість: Закон України від 03. 04. 1997 р. № 168/97—ВР (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. — Режим доступу: [http // Ліга: Еліт Закон Copyright: ІАЦ «Ліга»](http://Ліга: Еліт Закон Copyright: ІАЦ «Ліга»). — 2009.
2. Березовський В. В. Розвиток регулювання експортно-імпорتنних операцій із сільськогосподарською продукцією в умовах членства України в СОТ / В. В. Березовський // Збірник наукових праць Уманського державного аграрного університету: в 2-х ч. — Умань: [б. в.], 2009. — Вип. 70. — Ч. 2 «Економіка». — С. 287—294.
3. Дем'яненко М. Я. Національна система державної підтримки аграрного сектору в умовах членства України в СОТ / М. Я. Дем'яненко // Облік і фінанси АПК. — 2008. — № 3. — С. 11—15.
4. Дема Д. І. Перспективи пільгових режимів оподаткування сільськогосподарських товаровиробників / Д. І. Дема // Вісник Сумського НАУ. — 2008. — № 1. — С. 115—118.
5. Кобута І. В. Аграрна політика підтримки сільського господарства — нові виклики в зв'язку із вступом України до СОТ / І. В. Кобута // Облік і фінанси АПК. — 2008. — № 3. — С. 32—39.
6. Осташко Т. О. Аграрні трансформації в перехідних економіках: перспективи для України / Т. О. Осташко // Економіка і прогнозування. — 2003. — № 1. — С. 59—69.
7. Осадчий С. О. Механізм державного регулювання розвитку аграрного сектора економіки / С. О. Осадчий // Економіка АПК. — 2002. — № 12. — С. 66—70.
8. Сеперович Н. В. Пріоритети державної підтримки галузі тваринництва в умовах СОТ / Н. В. Сеперович // Облік і фінанси АПК. — 2008. — № 3. — С. 40—45.
9. Синявська Л. В. Проблемні аспекти застосування спецрежиму адміністрування ПДВ в сільському господарстві / Л. В. Синявська // АгроІнКом. — 2005. — № 7. — С. 23—26.
10. Ущапівська Н. М. Проблеми дотування сільськогосподарських товаровиробників через податок на додану вартість / Н. М. Ущапівська // Формування ринкових відносин в Україні: зб. наук. пр. — К. : [б. в.], 2004. — Вип. 4 (35). — С. 96—100.
11. Про порядок обліку та використання коштів, спрямованих на виплату дотацій сільськогосподарським товаровиробникам за поставлені ними переробним підприємствам молоко та м'ясо в живій вазі: Постанова Кабінету Міністрів України від 02. 04. 2009 р. № 291 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: [http // Ліга: Еліт Закон Copyright: ІАЦ «Ліга»](http://Ліга: Еліт Закон Copyright: ІАЦ «Ліга»). — 2009.
12. Про порядок нарахування, виплат і використання коштів, спрямованих для виплати дотацій сільськогосподарським товаровиробникам за продані ними переробним підприємствам молоко та м'ясо в живій вазі: Постанова Кабінету Міністрів України від 12 травня 1999 року № 805 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: [http // Ліга: Еліт Закон Copyright: ІАЦ «Ліга»](http://Ліга: Еліт Закон Copyright: ІАЦ «Ліга»). — 2009.
13. Про порядок нарахування та виплат дотацій сільськогосподарським товаровиробникам за продані ними переробним підприємствам молоко та м'ясо в живій вазі: Постанова Кабінету Міністрів України від 16 лютого 1998 року № 145 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: [http // Ліга: Еліт Закон Copyright: ІАЦ «Ліга»](http://Ліга: Еліт Закон Copyright: ІАЦ «Ліга»). — 2009.