

Синчак В.П., Самарічева Т.А.

**ПОДАТОК НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ
У СИСТЕМАХ ЦІНОУТВОРЕННЯ Й
ОПОДАТКУВАННЯ МОЛОКОПЕРЕРОБНИХ
ПІДПРИЄМСТВ**

Хмельницький 2019

УДК 336.226
С 38

*Затверджено та рекомендовано до друку вченою радою
Хмельницького університету управління та права імені Леоніда Юзькова
(протокол № 1 від 29 серпня 2019 р.),
вченою радою Інституту обліку і фінансів НААН
(протокол № 7 від 18 вересня 2019 року).*

Автори:

Синчак Віктор Петрович – завідувач кафедри менеджменту, фінансів, банківської справи та страхування Хмельницького університету управління та права імені Леоніда Юзькова, доктор економічних наук, професор.

Самарічева Тетяна Анатоліївна – доцент кафедри менеджменту, фінансів, банківської справи та страхування Хмельницького університету управління та права імені Леоніда Юзькова, кандидат економічних наук.

Рецензенти:

Жук Валерій Миколайович – доктор економічних наук, професор, академік НААН, Головний науковий співробітник відділу обліку і оподаткування Національного наукового центру «Інститут аграрної економіки»

Рудик Володимир Касянович – доктор економічних наук, доцент, завідувач кафедри фінансів, банківської справи та страхування Подільського державного аграрно-технічного університету

Синчак В. П., Самарічева Т. А.

С 38 **Податок на додану вартість у системах ціноутворення й оподаткування молокопереробних підприємств:** монографія. Хмельницький : Хмельницький університет управління та права імені Леоніда Юзькова, 2019. 180 с.

ISBN 978-617-7572-28-1

У монографії викладені результати досліджень теоретичних засад та методичних підходів до нарахування податку на додану вартість у системі ціноутворення та системі оподаткування молокопереробних підприємств. У роботі розглянуто суть податку на додану вартість та методи його нарахування в системі ціноутворення, зміст та місце доданої вартості в системі ціноутворення та в об'єкті оподаткування, особливості адміністрування ПДВ молокопереробних підприємств. Проведено аналіз основних тенденцій формування податкового кредиту та податкового зобов'язання з податку на додану вартість молокопереробних підприємств. Визначено рівень впливу ПДВ на сукупний попит і сукупну пропозицію на ринку молочної продукції. Використано макроекономічні моделі для визначення розподілу податкового зобов'язання та податкового тягаря з ПДВ між виробниками та споживачами основних видів молокопродуктів. Запропоновано напрями вдосконалення системи нарахування податкового кредиту та податкових зобов'язань із ПДВ молокопереробних підприємств.

Розраховано на наукових та науково-педагогічних працівників, аспірантів, студентів економічних спеціальностей і широкий читацький загал.

УДК 336.226

ISBN 978-617-7572-28-1

© Синчак В. П., Самарічева Т. А., 2019
© Хмельницький університет
управління та права імені Леоніда
Юзькова, 2019

ЗМІСТ

ПЕРЕДМОВА	4
РОЗДІЛ I. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ТА МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ У СИСТЕМІ ЦІНОУТВОРЕННЯ ТА СИСТЕМІ ОПОДАТКУВАННЯ	7
1.1. Сутність податку на додану вартість у системі ціноутворення	7
1.2. Додана вартість як складова об'єкта оподаткування та системи ціноутворення	20
1.3. Методи нарахування податку та їх місце в системі формування цін	29
1.4. Наукові підходи до побудови системи оподаткування молокопереробних підприємств	41
РОЗДІЛ II. АНАЛІТИЧНЕ ОЦІНЮВАННЯ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ У СИСТЕМІ ЦІНОУТВОРЕННЯ ТА СИСТЕМІ ОПОДАТКУВАННЯ МОЛОКОПЕРЕРОБНИХ ПІДПРИЄМСТВ	54
2.1. Аналіз формування податкового кредиту з ПДВ при закупівлі молочної сировини	54
2.2. Податок на додану вартість як джерело дотування виробників молочної сировини	63
2.3. Місце податкових зобов'язань з ПДВ у системі ціноутворення та системі оподаткування молокопереробних підприємств	72
2.4. Оцінка рівня податкового навантаження з ПДВ на молокопереробні підприємства та споживачів молочної продукції	82
РОЗДІЛ III. ОСНОВНІ НАПРЯМИ РЕФОРМУВАННЯ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ У СИСТЕМІ ЦІНОУТВОРЕННЯ ТА СИСТЕМІ ОПОДАТКУВАННЯ МОЛОКОПЕРЕРОБНИХ ПІДПРИЄМСТВ	97
3.1. Удосконалення науково-методичних підходів до нарахування податкового кредиту та податкових зобов'язань із ПДВ	97
3.2. Зміна ставки податку як необхідна умова оптимізації податкового навантаження та цінової доступності молочної продукції	106
3.3. Прогнозні результати реформування ПДВ у системі ціноутворення та системі оподаткування молокопереробних підприємств	118
ВИСНОВКИ	132
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	135
ДОДАТКИ	151

ПЕРЕДМОВА

Ефективне господарювання підприємств молокопереробної галузі та доступність життєво необхідних продуктів харчування для населення країни залежать від цінової складової, до якої належить і податок на додану вартість (ПДВ). У сучасних економічних умовах основною тенденцією стало перманентне збільшення цін на молочну продукцію. Це зумовлено не її якістю, а зростанням витрат на сировину, здорожчанням енергоносіїв, підвищенням мінімального рівня заробітної плати, віднесенням до цінової компоненти окремих податків і зборів, у тому числі й податку на додану вартість. Водночас у системі ціноутворення молокопереробних підприємств ПДВ, як її елемент, складає вагомую частку, чим обумовлюється актуальність методичних підходів до розрахунку доданої вартості та визначення її місця як у складі ціни, так і в об'єкті оподаткування. Тому виникає необхідність у пошуку напрямів реформування податку, в результаті реалізації яких він найбільше б відповідав сучасним економічним реаліям і поєднував високу фіскальну ефективність з одночасним забезпеченням належного регулюючого впливу на соціально-економічні явища.

Теоретико-методологічний базис для дослідження доданої вартості заклали засновники теорії трудової вартості: В.Петті, П.Буагільбер, А.Сміт, Д.Рікардо, Дж.Ст.Мілль, – що мало продовження у працях К.Маркса, М.Туган-Барановського, засновника української наукової школи фізичної економії С.А.Подолінського, представників теорії граничної корисності (У.Джевонса, Л.Вальраса, К.Менгера, О.Бем-Баверка) і розробника теорії синтезу А.Маршалла. Теорії трансформувались у дослідження сучасних зарубіжних і вітчизняних учених: П.Самуельсона, В.Нордгауза, С.Мочерного, М.Руденка, В.Шевчука та інших дослідників.

Проблеми взаємозв'язку податку на додану вартість і соціально-економічних процесів, розподілу податкового навантаження в непрямому оподаткуванні, а також питання ефективності використання цього податку у своїх працях досліджували як вітчизняні, так і зарубіжні вчені та економісти, серед яких: В.Л.Андрущенко, М.Я.Дем'яненко, А.Б.Дрига, Т.І.Єфименко, Р.П.Жарко, А.І.Крисоватий, П.А.Лайко, І.О.Луніна, І.О.Лютій, О.О.Непочатенко, Ю.В.Пасічник, М.О.Петренко, А.М.Поддєрьогін, Н.С.Прокопенко, О.Т.Прокопчук, А.М.Соколовська, А.А.Тайт, В.Б.Тропіна, Л.Д.Тулуш, К.К.Уллубієва, Л.М.Шаблиста та інші вчені.

Проблемі дослідження ціноутворення на продукцію підприємств переробної промисловості АПК присвячені роботи відомих вітчизняних вчених-економістів: М.М.Артуса, С.Я.Войтовича, В.М.Жука, Ю.О.Лупенка, В.Я.Месель-Веселяка, О.В.Пашенко, П.Т.Саблука, С.С.Савіної, Л.О.Чорної, О.М.Шпичака та інших авторів.

Незважаючи на численні наукові праці, присвячені дослідженню механізму податку на додану вартість, на сьогодні залишається не вирішеними питання визначення оптимальної ставки податку на додану вартість на молочну продукцію, що належить до товарів першої необхідності. Недостатньо розкрито питання визначення податкового навантаження з податку на додану вартість, його розподіл між виробниками та споживачами молочної продукції та формування ціни на неї. Потребує вдосконалення логіко-структурна модель нарахування податкових зобов'язань з ПДВ молокопереробними підприємствами. Невирішеність зазначених проблем, недостатнє їх висвітлення в наукових публікаціях обумовили вибір мети та завдань досліджень, результати яких подані в цій монографії.

У першому розділі монографії досліджено теоретико-методичні аспекти адміністрування податку на додану вартість у системі ціноутворення та системі оподаткування, розвинуто аргументацію обґрунтування місця та ролі ПДВ в системі ціноутворення, визначено притаманні ознаки цього податку, уточнено трактування таких елементів ПДВ, як податковий кредит з ПДВ та податкове зобов'язання з ПДВ, досліджено зміст поняття та методик визначення податкового навантаження з ПДВ та його розподілу між учасниками ринку. Виявлено вплив ПДВ на сукупний попит і сукупну пропозицію та формування рівноважної ціни, величину податкового навантаження та його розподіл між виробниками та споживачами. Обґрунтовано зміну податкового навантаження та надмірного податкового тягаря під впливом зниження ставки ПДВ. Встановлено зміст поняття «додана вартість» та виявлено його місце в системі ціноутворення та в об'єкті оподаткування. Здійснено аналіз впливу історичних змін до розуміння змісту доданої вартості та ціни на процеси оподаткування. Виділено елементи витрат, які створюють додану вартість, а саме: оплата праці, відрахування на соціальні заходи, амортизаційні відрахування, загальновиробничі витрати, податки, що відносяться до витрат, а також запланований прибуток. Визначено переваги та недоліки застосування різних методів нарахування ПДВ у межах їх впливу на формування цін на соціально-значимі товари. Встановлено, що кредитний метод є достатньо обґрунтованим і найбільш практичним для застосування в системі ціноутворення.

У другому розділі монографії здійснено дослідження сучасного стану справляння податку на додану вартість у системі ціноутворення та системі оподаткування молокопереробних підприємств. Оцінено формування податкового кредиту під впливом тенденцій закупівлі молочної сировини. Здійснено аналіз існування різних варіацій спеціального режиму з ПДВ молокопереробних підприємств. Встановлено роль нарахованого податкового зобов'язання з ПДВ у системі ціноутворення молокопереробного підприємства. Виявлено місце ПДВ у системі податків, що сплачують

молокопереробні підприємства. За допомогою графічного методу показано вплив ПДВ на сукупний попит і сукупну пропозицію та на розподіл податкового навантаження між виробниками та споживачами молочної продукції. Досліджено еластичність попиту за ціною та еластичність пропозиції за ціною як основні фактори впливу на розподіл податкового навантаження та надмірного податкового тягара. Обчислено надмірний податковий тягар для молокопереробної галузі.

У третьому розділі монографії обґрунтовано основні напрями реформування податку на додану вартість в Україні. Розроблено вдосконалену логіко-структурну модель нарахування податкового зобов'язання з ПДВ у системі ціноутворення на підприємстві з вилученням із бази оподаткування статті витрат «відрахування на соціальні заходи» та «податки, що відносяться до витрат» з наступним їх додаванням до ціни після обчислення ПДВ. Обґрунтовано необхідність зниження ставки ПДВ як найбільш ефективного інструменту податкового регулювання попиту та пропозиції на ринку молочної продукції. Встановлено, що за рахунок зниження ставки ПДВ до поставок молочної продукції по всьому ланцюгу його проходження від виробника молочної сировини до кінцевого споживача сума податку, що підлягає сплаті до бюджету, надмірний податковий тягар та оптово-відпускні ціни на молочну продукцію знизяться, а попит на цю продукцію зросте. Визначено альтернативне зниження ставки ПДВ виключно до постачання продукції молокопереробних підприємств за допомогою розв'язку задачі лінійного програмування та обґрунтовано її оптимальний рівень. Визначено прогнозні наслідки реформування податку на додану вартість для учасників ринку молочної продукції та бюджету за трьома сценаріями.

Практичне використання отриманих результатів сприятиме впорядкуванню практики функціонування податку на додану вартість у молокопродуктовому підкомплексі АПК, дозволить сформувати оптимальне податкове навантаження в частині ПДВ на ринку молокопродуктів та стимулювати зростання попиту на молочну продукцію і, як наслідок, – підвищити рівень її споживання і наблизити його до раціональних норм харчування, а також покращити результативність діяльності молокопереробних підприємств, які нині функціонують в умовах критично низької купівельної спроможності населення.

РОЗДІЛ І

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ТА МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ У СИСТЕМІ ЦІНОУТВОРЕННЯ ТА СИСТЕМІ ОПОДАТКУВАННЯ

1.1. Сутність податку на додану вартість у системі ціноутворення

В умовах ринкових відносин істотно обмежені можливості держави щодо прямого впливу на ціноутворення. Формування ціни відбувається під впливом співвідношення попиту і пропозиції та є прерогативою виробників. Однак держава має у своєму розпорядженні важелі економічної дії, серед яких особлива роль належить непрямим податкам, у тому числі й податку на додану вартість (ПДВ). Державне регулювання досягається здебільшого опосередковано, через визначення його об'єкта, ставок та пільг.

Основна специфіка цього податку полягає в тому, що реально його сплачують споживачі. Тому його можна вважати регулятором цін, адже відповідно до механізму справляння, він додається до ціни товару у вигляді надбавки. Через рівень цін відбувається вплив на реальні доходи споживачів. Врешті-решт ПДВ дає змогу регулювати платоспроможний попит як невід'ємну складову ринкової рівноваги.

Очевидно, що для означення місця ПДВ у системі формування цін необхідно визначити суть поняття ціноутворення та його систему. Однак, як показує аналіз літературних джерел, ця дефініція є дискусійною та потребує деякого уточнення з погляду досліджуваного питання.

Так, С. Я. Войтович та В. С. Рейкін розглядають ціноутворення як процес формування, встановлення та зміни цін, що існують, за певними закономірностями внаслідок взаємодії попиту і пропозиції як основних елементів функціонування ринку [17, с.74]. Однак, на нашу думку, таке визначення не розкриває роль держави в процесі ціноутворення та не відображає інших економічних законів, окрім закону попиту та пропозиції.

Водночас М. М. Артус дає таке визначення цьому поняттю: «... процес факторного формування, закономірності руху та використання цін» [7, с.30] – та наголошує, що «... залежно від форми організації економіки процес формування цін може бути адміністративним та ринковим» [7, с.31]. З цим ми повністю погоджуємося.

Я. В. Литвиненко зробив акцент на тому, що поняття може використовуватися не лише на рівні окремих суб'єктів господарювання, а й на загальнодержавному: «Ціноутворення – процес формування цін на товари,

роботи та послуги загалом у державі або на конкретному підприємстві під впливом загальноекономічних законів суспільства» [51, с. 218].

Досить лаконічно розкрито суть досліджуваного поняття у фінансовому словнику: «Ціноутворення – процес формування цін, визначення їх рівнів та зіставлень» [37, с. 487].

Погоджуємось з думкою О. М. Шпичака, який підкреслює про необхідність включення до ціни нормативних витрат та середньої норми прибутку по національному господарстві, а саме: «Для сільськогосподарських товаровиробників, переробних, постачальницьких, обслуговуючих та інших підприємств і організацій ціни на товари, роботи та послуги формуються виходячи з попиту і пропозиції з урахуванням державної підтримки на основі галузевих нормативних витрат і норми прибутку в середньому по національному господарству» [190, с. 297]. Важливим у цьому підході є те, що відомий в Україні і за її межами вчений робить наголос саме на державній підтримці. І якщо попит і пропозиція є загальновизначеними чинниками, які в результаті досягнення балансу і визначають рівноважну ціну продукції, то на державній підтримці акцентується увага не всіх науковців. Мабуть, тут взято до уваги нешироке її застосування для окремих галузей, зокрема сільськогосподарської.

Достатньо обґрунтованим, на нашу думку, є визначення «ціноутворення», що подає Л. О. Чорна, яка визначає його як «...безперервний економічний процес формування рівня цін на товари, роботи й послуги, що здійснюється їх продавцем для реалізації його визначених економічних інтересів у конкретних ринкових умовах під економічним регулюванням з боку державних органів управління» [192, с. 55]. З погляду вказаного автора, процес ціноутворення здійснюється з метою забезпечення економічних інтересів продавця. Це твердження ще раз доводить, що формування ціни на підприємстві повинно забезпечувати його прибутковість та надходження грошових коштів у касу, або на банківські рахунки.

Виходячи із сутності поняття «система», що відповідно до економічного словника визначається як «сукупність взаємопов'язаних між собою частин, елементів, які утворюють єдине ціле» [20, с. 501], для подальшого аналізу важливо з'ясувати складові елементи системи ціноутворення.

У результаті дослідження різних підходів до трактування суті системи ціноутворення можемо виокремити два підходи до тлумачення цього поняття, зокрема процесний та системний. Прихильники процесного підходу трактують систему ціноутворення як систему, в якій протікає процес визначення і встановлення цін на продукцію підприємства, розробка і реалізація цінової стратегії і політики підприємства, за допомогою обраних методів ціноутворення і під впливом зовнішніх і внутрішніх факторів [54].

Інші сучасні науковці-прихильники цього підходу визначають цю категорію як «складний і динамічний багатофакторний процес, здатний

1.1. СУТНІСТЬ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ У СИСТЕМІ ЦІНОУТВОРЕННЯ

підтримувати конкурентоспроможність підприємства, забезпечувати його платоспроможність та стійкість» [117]. Таке трактування вказує на основну мету існування цієї системи, проте комплексно не пояснює її значення.

Прихильниками системного підходу до визначення цієї категорії є вітчизняні науковці Н. Г. Маслак та О. А. Криклій, вони систему ціноутворення трактують з погляду управління в банку, як сукупність взаємопов'язаних елементів, що спрямовані на формування та встановлення цін на банківські продукти на рівні, що забезпечує досягнення загальної мети банку [58, с. 34]. До основних компонентів зазначеної системи вони відносять банківський продукт як об'єкт, керівництво банку як суб'єкт та безпосередньо механізм ціноутворення [58, с. 36].

Такий же підхід підтримує М. В. Волкова, а її визначення системи ціноутворення, на наш погляд, не є вичерпним, оскільки у складі такої системи вона виділяє лише сукупність принципів формування цін [18, с. 7].

На думку С. С. Савіної «система ціноутворення є засобом, який забезпечує формування базової ціни, коригування ціни, визначення її остаточного значення та управління ціною, що сприяє підвищеною ефективності й розвитку підприємства» [118, с. 256]. Тобто за цим підходом до системи ціноутворення автор відносить цінову політику підприємства (забезпечення процесу виживання, максимізація поточного прибутку, завоювання лідерства за показниками якості, завоювання лідерства за показниками частки ринку), підсистему інформаційного забезпечення (ринок, продукція, конкуренція на ринку, державна цінова політика, виробництво та витрати, прибуток від реалізації), методи ціноутворення (витратний, з орієнтацією на попит, з орієнтацією на конкуренцію, з орієнтацією на максимальний прибуток, ціноутворення в умовах ризику та невизначеності, параметричні методи), принципи ціноутворення (наукового обґрунтування цін; цільового спрямування цін, зв'язку ціноутворення із загальною стратегією підприємства, безперервного процесу ціноутворення, єдності процесу ціноутворення і контролю за дотриманням цін, збереження і розвитку сировинних ринків).

Вітчизняні науковці М. Артус та Н. Хижа розглядають поняття «система цін» як: 1) функціональну взаємодію всієї сукупності цін на економічні блага, 2) динамічну взаємодію між цінами і зовнішнім середовищем та між ними й економічними категоріями: грошима, фінансами, кредитом за прямими і зворотними зв'язками, 3) взаємопов'язану сукупність методів і способів економічного обґрунтування цін на економічні блага, здатних забезпечити реалізацію визначеного обсягу продукції у встановлені терміни з отриманням прибутку в розмірі, передбаченому ціновою політикою підприємства та відображати узгодження економічних інтересів суб'єктів ринкових відносин [6, с. 128]. Таке трактування організації системи цін, на нашу думку, в частині сукупності методів та способів економічного обґрунтування цін відповідає

суті дефініції «система ціноутворення», адже автори включають у межах такого трактування до системи цін цінову політику підприємства, принципи ціноутворення, комплекс економічних, соціальних, правових відносин, що забезпечуються за ознаками цілісності, інтегрованості та ієрархічності, узгодження економічних інтересів суб'єктів ринкових відносин – виробників, споживачів і держави – через механізм ринкового ціноутворення, динаміку структури системи цін під впливом чинників внутрішнього та зовнішнього середовища.

Вищенаведені дефініції містять характеристику різних елементів ціноутворюючого процесу, проте вони досліджуються відокремлено та не характеризують механізм їхньої взаємодії. Українські дослідники О. Кузьмін, О. Мельник, М. Адамів сформулювали найбільш повне та комплексне визначення системи ціноутворення, встановили перелік усіх її структурних компонентів. Вони трактують систему ціноутворення таким чином: «комплекс необхідних елементів (технології, моделей, методів, стратегії, тактики, політики, суб'єктів, об'єктів, принципів, мети, завдань, ресурсів), що у взаємодії забезпечують обґрунтоване встановлення оптимального рівня цін на товари, роботи або послуги суб'єктів господарювання з урахуванням впливу факторів середовища функціонування» [47, с. 173]. У своїй науковій праці автори в межах системи ціноутворення виділяють центральне місце технології, в межах якої реалізується формування ціни за логічною послідовністю етапів. На першому етапі відповідно до сформованої інформаційної бази суб'єкти ціноутворення визначають мету та завдання ціноутворюючого процесу, далі аналізуються чинники ціноутворення, після чого здійснюється вибір цінової стратегії, тактики, політики підприємства, моделей і методів ціноутворення і, врешті-решт, визначається остаточний рівень ціни.

Вказані визначення системи ціноутворення пояснюють його зміст на рівні підприємства чи організації, на противагу цьому зарубіжні вчені Джордж Дж. Стиглер та Вільям Дж. Баумол дають таке визначення: «система ціноутворення – засіб організації господарської діяльності, що здійснюється, шляхом узгодження рішень споживачів, виробників та власників продуктивних ресурсів» [203]. Тобто інтерпретують це поняття на макроекономічному рівні.

Схожий погляд має вітчизняний науковець Л. С. Татянич, який вказує, що ринкова система ціноутворення в аграрному секторі не повинна відриватися від рівня видатків виробництва та величини вартості продукції, водночас «ціна може коливатися в певних межах: мінімальний її рівень під час реалізації визначається видатками на виробництво продукції, а максимальний – попитом» [174, с. 52]. Тобто автор підкреслює, що система ціноутворення функціонує в рамках закону попиту та пропозиції, закону вартості та закону конкуренції.

1.1. СУТНІСТЬ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ У СИСТЕМІ ЦІНОУТВОРЕННЯ

Узагальнюючи вказані визначення, зазначимо, що система ціноутворення на мікроекономічному рівні – це сукупність компонентів (технології, моделі, методи, стратегії, тактики, політики, суб'єктів, об'єктів, принципів, мету, завдань, ресурсів, факторів) взаємопов'язаних між собою складними зв'язками та цілеспрямованими діями, завдяки яким компоненти на вході до системи поступово перетворюються на виході із неї в ціну на продукцію.

Водночас на макроекономічному рівні система ціноутворення – це взаємодія цінової політики держави, принципів ціноутворення, попиту, пропозиції, ресурсів, що забезпечують процес встановлення ринкової ціни на продукцію. Відтак попит і пропозиція на продукцію під час трактування поняття система ціноутворення на рівні окремого суб'єкта господарювання – це фактори зовнішнього середовища, а під час його визначення на макрорівні зазначені категорії є основними складниками такої системи.

З'ясувавши сутність системи ціноутворення, наступним етапом дослідження має стати розкриття економічного змісту податку на додану вартість у цій системі, з цією метою, для початку, слід визначити термінологічний аналіз дефініції «податок на додану вартість».

Найбільш лаконічно, на нашу думку, сформульовано суть ПДВ без конкретизації його особливостей вітчизняними науковцями А. І. Крисоватим та О. М. Десятнюк, які вказують на нього як «...форму універсального акцизу, яка нараховується та сплачується на кожному етапі руху товару від виробника до споживача» [46, с. 101].

Такого ж погляду дотримуються інші науковці, акцентуючи на різних рисах податку. Так, В. Шибунько у своєму визначенні ПДВ підкреслює про відсутність кумулятивного ефекту оподаткування: «... це непрямий податок, що є частиною новоствореної вартості, яка утворюється на кожному етапі виробництва або обігу; його сума входить до ціни продажу товарів (робіт, послуг) і сплачується кінцевим споживачем. Буквально це – податок на додану вартість, створену на конкретному етапі руху товару, у результаті чого відбувається ліквідація кумулятивного (каскадного) ефекту оподаткування» [194, с. 157]. Однак, на відміну від попередніх авторів, науковець наголошує на відсутності кумулятивного ефекту, що, на нашу думку, важливо не лише у трактуванні сутності ПДВ, але й з практичного погляду для платника податку.

О. С. Червінська, Х. Б. Демчук та О. В. Войтків податок на додану вартість визначають як «...частину новоствореної вартості, що сплачується до державного бюджету на кожному етапі виробництва товарів, виконання робіт, надання послуг. ПДВ є непрямим податком та одним із різновидів універсальних акцизів» [191, с. 299]. Проте, на відміну від попереднього підходу, в цьому визначенні не конкретизовано платників податку.

Поряд з цим Л. І. Бойко та Ю. А. Возіянова підкреслюють особливість порядку справляння ПДВ і трактують його сутність таким чином: «Податок

на додану вартість – це податок, що стягується з покупців у вигляді надбавки до цін на товари, роботи, послуги, які їм продаються, а сплачується до бюджету продавцями цих товарів, робіт і послуг» [10, с. 95]. Наведений підхід заслуговує особливої уваги, оскільки наголошує на двох суб'єктах податку – платнику та носію податку, що виокремлює ПДВ з поміж інших платежів.

Ф. О. Ярошенко визначає податок на додану вартість як «...непрямий податок на додану вартість, яка створюється на всіх стадіях виробництва та обігу. Він входить до ціни у вигляді надбавки до ціни товару, робіт послуг і повністю оплачується кінцевим споживачем товарів, робіт та послуг» [198, с. 33]. Вважаємо таку категоричність автора важливою, з позиції дослідження, оскільки вона остаточно називає платника ПДВ, адже на кожному етапі створення доданої вартості кожний суб'єкт сплачує з неї свою частку податку, на чому й наголошується в попередніх підходах.

Водночас П. Ю. Буряк, О. Я. Савчук, Н. В. Савчук формулюють визначення, наголошуючи на економічному та соціальному ефекті цього податку: «ПДВ – це нейтральний податок, який повинен задовольняти інтереси населення, регіонів і галузей всередині країни» [11, с. 186].

Економічний та фінансовий словники у визначенні ПДВ наголошують на порядку обчислення об'єкта оподаткування та його складових. Так, відповідно до першого: «ПДВ – це форма непрямого податку на товари і послуги. Обкладається додана вартість (вартість додана обробкою), яка складається з оплати праці на виготовлення товару (послуги) й одержуваного чистого доходу. У вартість, додану обробкою, включається також відрахування на соціальне страхування й амортизацію основних фондів. Податок входить у ціну товару на всіх стадіях виробництва» [43, с. 338]. В другому передбачено: «ПДВ – це частина новоствореної вартості, що сплачується до державного бюджету на кожному етапі виробництва товарів, виконання робіт, надання послуг. Справляючи податок, додану вартість визначають шляхом вилучення з обсягу реалізації продукції (у грошовому обчисленні) вартості використаних на її виробництво сировини, матеріалів, напівфабрикатів, одержаних зі сторони. Таким чином, додана (новостворена) вартість включає заробітну плату, відрахування на соціальне страхування, амортизаційні відрахування, деякі інші витрати і прибуток. ПДВ є непрямим податком, одним із різновидів універсальних акцизів» [37, с. 335].

Відповідно до Податкового кодексу України податок на додану вартість визначається як непрямий податок, який нараховується та сплачується відповідно до норм розділу V цього кодексу [83, с. 20]. Проте таке визначення не є повним і не розкриває сутність поняття та його економічний зміст, а ґрунтується лише на правових нормах.

Доцільно також відмітити, що назва податку не відповідає своїй суті, адже податок на додану вартість відповідно до своєї теперішньої назви мав

1.1. СУТНІСТЬ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ У СИСТЕМІ ЦІНОУТВОРЕННЯ

би обчислюватись за допомогою застосування податкової ставки до доданої вартості й належати до прямих податків. На нашу думку, його доцільно називати податком з доданої вартості, оскільки вищенаведені трактування ПДВ доводять, що він лише сплачується з доданої вартості, а не нараховується на неї. Тому ми вважаємо, що «... більш зрозумілою вважатиметься назва «з доданої вартості», а не «на додану вартість». Така незначна редакційна правка дозволить краще засвоїти його зміст, оскільки в Україні податок нараховується не на додану вартість, а лише з неї сплачується» [154, с. 242].

Найкраще сутність ПДВ можна розкрити через призму виконуваних ним функцій, зокрема фіскальної та регулюючої. Слід вказати, що регулююча дія ПДВ значно поступається його фіскальним властивостям. Цей податок в 2016 році забезпечив 37 % податкових надходжень до Державного бюджету України [12]. У той же час, характеризуючи регулюючу функцію податку на додану вартість, слід відзначити складну його процедуру, адже платниками непрямих податків є кінцеві споживачі, при цьому податкове навантаження з ПДВ розподіляється між виробником продукції та її споживачем. Тому механізм регулюючої дії цього податку повинен забезпечити оптимальне зіставлення між купівельною спроможністю населення, надходженнями до бюджету та податковим тиском на підприємства, цим самим посилити стимулюючий вплив на інвестиційні процеси в економіці.

Підсумовуючи вищенаведені підходи до розкриття сутності ПДВ, можна виділити основні його ознаки, оскільки цей податок:

- є непрямим податком та одним із різновидів універсальних акцизів;
- є податком на споживання;
- сплачується на кожній стадії руху товарів, робіт, послуг від виробництва до кінцевого споживання;
- сплачується з доданої вартості;
- не містить кумулятивного (каскадного) ефекту оподаткування;
- стягується з покупців у вигляді надбавки до ціни на товари, роботи й послуги;
- включається до складу ціни;
- сплачується до бюджету продавцями товарів, робіт і послуг;
- виконує фіскальну та регулюючу функції;
- здійснює вплив на сукупний попит та сукупну пропозицію;
- не впливає на прийняття рішень з приводу інвестицій;
- регулюється нормами Податкового кодексу України.

Слід підкреслити, що, незважаючи на численні наукові дослідження в напрямі трактування сутності податку на додану вартість, до цього часу не визначено його зміст у складі системи ціноутворення, що перешкоджає однозначному розумінню регулюючого потенціалу цього податку.

Враховуючи зазначене, вважаємо, що податок на додану вартість у системі

ціноутворення – це макроекономічний інструмент податкової політики держави, що здійснює регулюючий вплив на сукупний попит і пропозицію як визначальних елементів ринкової ціни та сплачується на мікроекономічному рівні з доданої вартості як складової відпускнуої ціни на продукцію суб'єкта господарювання. Особливою відмінністю такого визначення є акцентування на специфічності ПДВ як елемента системи ціноутворення й системи оподаткування, що реалізує поряд із фіскальною регулюючу функцію податку в межах ринкового попиту та пропозиції.

Досліджуючи зміст податку на додану вартість у системі ціноутворення, невід'ємним завданням є вивчення його впливу на формування ринкової ціни, шляхом виявлення його дії на основні елементи системи ціноутворення (попиту та пропозиції). Це можна зробити за допомогою аналізу графіка макроекономічної моделі AD-AS. Так, на рис. 1.1 відображено зміну обсягу випуску і доходу з причин запровадження податку, а також розподіл податкового тягаря між продавцями та покупцями.

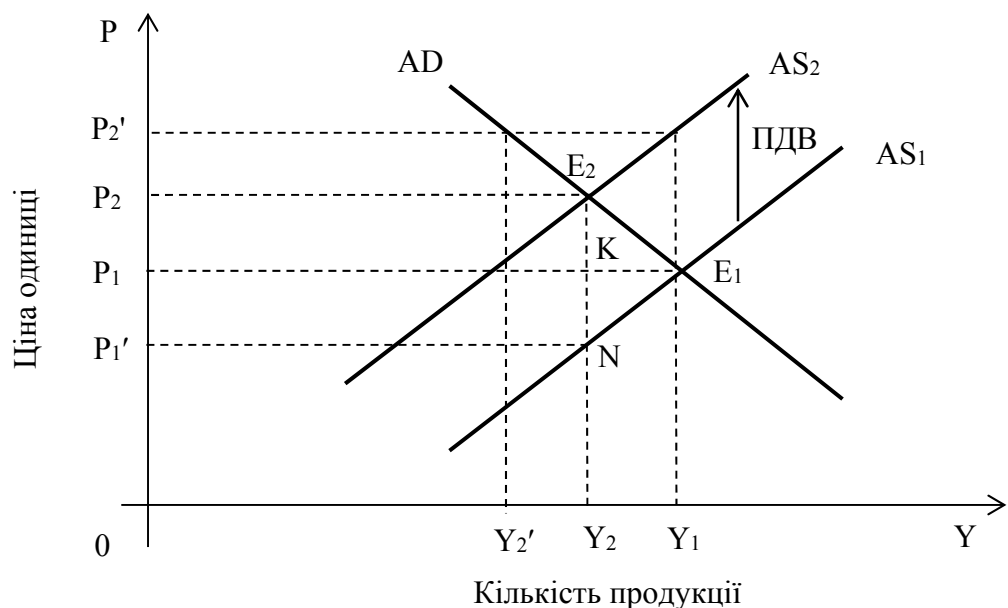


Рис. 1.1. Вплив ПДВ на обсяг випуску та доходу, його розподіл між виробниками та споживачами*

*Побудовано на основі [55, с. 209]

З наведеного графіка видно, що до введення податку на додану вартість E_1 є точкою перетину кривих сукупного попиту й сукупної пропозиції, якій відповідає рівноважне значення цін P_1 та рівноважний обсяг виробництва Y_1 . Після впровадження ПДВ ціни зростають до рівня P_2 у зв'язку зі збільшенням сукупної пропозиції до AS_2 за незмінного обсягу сукупного попиту AD , а

1.1. СУТНІСТЬ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ У СИСТЕМІ ЦІНОУТВОРЕННЯ

рівновага зміститься з точки E1 в точку E2. Відповідно введення податку поряд зі зростанням цін спричинить і скорочення обсягу випуску продукції від Y1 до Y2. А, враховуючи зміни попиту, виробники зможуть реалізувати свою продукцію за ціною P1'. Відповідно до наведеного графіка площа прямокутника P2E2NP1' – це надходження податку до бюджету, а площа трикутника E2E1N – це втрати від запровадження ПДВ. Отже, зміщення кривої AS, спричинене введенням податку, зумовлює зростання цін, зменшення виробництва, що, у свою чергу, веде до зниження купівельної спроможності населення, зростання безробіття тощо.

Важливо, що вплив ПДВ на господарство країни та суспільство має два несумісних аспекти: з одного боку зменшення надходження податку стане причиною невиконання доходів бюджету, що призведе до недофінансування бюджетних програм, з іншого – надмірний податковий тягар матиме негативний вплив на платників податку. За цих умов варто враховувати те, що виробник перекладає на споживача лише певну частину податку. На рис. 1.1 проілюстровано рівномірний розподіл податку між виробником і споживачем.

Очевидно, що рівень встановленої ціни на макrorівні безпосередньо залежить від ступеня податкового навантаження з ПДВ на суб'єкти ринку, тому важливо визначити теоретичну суть такого навантаження. Так, більшість науковців дотримуються думки, що податкове навантаження – це якісний показник податкової системи держави, який відображає її вплив на результати діяльності суб'єктів господарювання та розраховується як відношення податкових платежів до певного результативного показника, наприклад, ВВП, виручки, чистого прибутку тощо [139, с. 285]. Тобто виражають його суть через трактування методики його розрахунку.

Водночас В. Л. Андрущенко визначає податкове навантаження як відношення податкових надходжень до бюджету та ВВП [84, с. 94]. Узагальнюючи зазначене, очевидно, що цей показник показує частку податків у окремому макроекономічному показнику при визначенні його впливу на економіку держави та в певному результативному показнику підприємства при дослідженні його впливу на галузь чи суб'єкт господарювання.

Для визначення податкового навантаження на рівні держави Н. С. Прокопенко пропонує використовувати, як і в розвинених країнах, коефіцієнт еластичності податків [108, с. 100]:

$$E = \frac{X_0 / X}{Y_0 / Y}; \quad (1.1)$$

де E – коефіцієнт еластичності податків; X – початковий рівень податкових надходжень; X_0 – приріст податкових надходжень; Y – початковий рівень чинника, що визначається (ВВП, обсяг реалізованої продукції); Y_0 – приріст чинника, що аналізується.

Проте слід відзначити, що такий показник можна застосовувати для аналізу податкового навантаження і на мікрорівні, використовуючи дані сплачених податків підприємством та виручки чи прибутку, а якщо порівняти зміну податкових надходжень з певного податку із зміною відповідного чинника обраного для аналізу, то можна судити про рівень податкового навантаження окремого податку. Тому цей показник можна вважати універсальним для дослідження оптимальності податкового навантаження.

А. М. Соколовська пропонує визначати рівень податкового навантаження на споживання за допомогою розрахунку ефективної податкової ставки, яку можна розрахувати як відношення податкових надходжень (за даними статистики державних фінансів) до податкової бази, а саме кінцевих споживчих витрат, визначених за інформацією системи національних рахунків (СНР) [170, с. 66]. Розрахунок такого показника дає змогу визначати не номінальне, а реальне податкове навантаження, без врахування можливості перекладання податку із одних платників на інших.

Досліджуючи особливості податкового навантаження в соціально-економічному розвитку, податкове навантаження слід визначати як «фіскальний показник, що показує сукупний вплив податків і зборів на їх платників чи їхню групу або економіку країни загалом і характеризує ефект державного регулювання економіки за допомогою податкових механізмів» [156, с. 28].

Виходячи з теорії оптимального оподаткування, податкове навантаження з ПДВ можна розглядати з трьох позицій: 1) економічної ефективності (вигоди); 2) соціальної справедливості (платоспроможності); 3) розподілу податкового навантаження [48, с. 318]. Податкове навантаження (податковий тягар) з ПДВ, що відповідає еквівалентному «обміну» сплаченого ПДВ на суспільні блага, які одержують суб'єкти економіки, можна вважати нормальним, суспільно необхідним і компенсаційним. Надмірне податкове навантаження з цього податку, або чиста втрата від оподаткування ПДВ, – це різниця між фактичним податковим тиском (валовою втратою від оподаткування доданої вартості) та компенсаційним (вигодою, що приносять державні видатки, які фінансуються зі сплаченого ПДВ).

З вищенаведеного слідує, що податкове навантаження з податку на додану вартість, або податковий тягар з ПДВ, – це кількісні та якісні характеристики впливу справляння цього податку на соціально-економічні процеси у державі. Під втратою ефективності від сплати ПДВ розуміємо надмірне зниження рівня добробуту споживачів над тим, що можна було б пояснити втратою доходу в результаті сплати цього податку. Тому втрата ефективності

1.1. СУТНІСТЬ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ У СИСТЕМІ ЦІНОУТВОРЕННЯ

в цьому аспекті аналізу має назву надмірного податкового тягаря з ПДВ, або надмірного податкового навантаження з ПДВ.

У теорії оптимального оподаткування існують методи розрахунку податкового навантаження на споживання, його розподілу, визначення надмірного податкового тягаря та компенсаційного ефекту. До них належать метод Дюпуї-Маршалла-Харбергера (метод ДМХ) та метод Хікса, які слід використати для дослідження надмірного податкового навантаження з ПДВ підприємств на макроринку. Так, перший згаданий метод полягає у використанні концепції чистого надлишку як показника чистого добробуту споживача під час споживання певного товару [48, с.322]. Відповідно до цього методу надмірний податковий тягар – це площа трикутника E_2E_1K з рис. 1.1. А враховуючи еластичність попиту за ціною, формула розрахунку податкового тягаря буде мати такий вигляд [48, с.323]:

$$T_{incidence} = \frac{1}{2} \cdot \varepsilon \cdot t^2 \cdot P_0 \cdot X_0, \quad (1.2)$$

де $T_{incidence}$ – надмірний податковий тягар, ε – еластичність попиту за ціною, t – ставка податку, P_0 – початкова ціна без податку, X_0 – кількість товару, що користується попитом за умови P_0 .

Метод вимірювання податкового тягаря за Хіксом базується на кривих компенсованого попиту [48, с.324]. Доцільно акцентувати, що величина надлишкового податкового тягаря, розрахована за методом Хікса, менша, аніж за методом ДМХ.

Слід зауважити, що залежно від еластичності попиту, змінюється величина податкового тягаря та поділ обсягу податку, що сплачують виробники та споживачі (Додаток А, рис. А.1). На графіку побудовано криву попиту AD , для двох випадків – еластичного та нееластичного попиту за ціною, друга має стрімкіший нахил порівняно з першою. Тому обсяг податку на додану вартість, який сплачують споживачі продукції з нееластичним попитом, більший. Так само, розподіл надмірного податкового тягаря (трикутник E_2E_1N) розподіляється між виробником і споживачем не рівномірно, а з більшим перекиданням на споживача, адже $\Delta E_2E_1N > \Delta KE_1N$.

Узагальнюючи наведене, слід відзначити, що фактор еластичності попиту за ціною відбивається на нахилі кривої попиту і тим самим здійснює вплив на величину податкового навантаження, надмірного податкового тягаря та їх розподіл між виробником та споживачем.

Неможливо залишити поза увагою факт, що на товари першої необхідності, які є нееластичними за ціною, переважна частина надмірного податкового тягаря перекидається на кінцевого споживача. Крім того, слід відзначити, що графічний аналіз впливу ПДВ на рівновагу в моделі $AD-AS$

довів, що податок на додану вартість опосередковано впливає на рівень цін. Тому вивчення змісту цього податку неможливе окремо від ціни.

Більше того, сучасні науковці також розглядають розподіл податкового навантаження та надмірного тягаря залежно від еластичності попиту. Так, при збільшенні еластичності попиту, зростає надмірний податковий тягар [154, с. 154].

Водночас П. А. Лайко та Р. П. Жарко [50, с. 201] і Л. М. Шаблиста [193, с. 63-67] досліджують вплив на розподіл податкового тягаря, й еластичності попиту та еластичності пропозиції та доводять, що чим більша еластичність попиту та менша еластичність пропозиції, то тим більше податку сплачує виробник, і навпаки, при меншій еластичності попиту й більшій еластичності пропозиції більший обсяг податку сплачує споживач.

Крім цього, І. О. Лютий, А. Б. Дрига та М. О. Петренко вивчають розподіл податкового тягаря між виробником та споживачем під впливом цього ж фактору, але в розрізі основних ринкових моделей – чистої конкуренції, чистої монополії, монополістичної конкуренції та олігополії.

При цьому доречно акцентувати, що при чистій та монополістичній конкуренції твердження щодо розподілу тягаря збігаються з положеннями щодо цієї проблеми інших авторів. А при олігополії за умови існування для суб'єкта господарювання загрози втрати своєї частки ринку чи при чистій монополії, якщо попит еластичний, весь тягар податку перекладається на виробника [53, с. 81-83].

Поряд із залежністю ПДВ та обсягами випуску й доходами І. О. Лютий, А. Б. Дрига, М. О. Петренко визначають вплив цього податку на інші макроекономічні показники, такі як: 1) частка надходжень ПДВ в загальному обсязі доходів; 2) частка надходжень ПДВ у ВВП; 3) рівень споживання і заощадження; 4) відсоткові ставки й інвестиції; 5) сукупний попит і сукупна пропозиція; 6) зайнятість населення [53, с. 73].

Враховуючи вищезазначене, важливим напрямом державного регулювання споживання продукції, що належить до товарів першої необхідності, є врівноваження розподілу податкового тягаря з податку на додану вартість, що, на нашу думку, можливо здійснити за рахунок диференціації його ставки для таких товарів. Ставка ПДВ, яка б забезпечила принцип справедливості оподаткування, зокрема рівномірний розподіл податку між підприємствами та споживачами їх продукції, а також найменші втрати сплаченого обсягу ПДВ до бюджету при найбільшому зменшенні надмірного податкового тягаря з податку, можна вважати оптимальною. Значення такої ставки ПДВ можливо визначити за допомогою побудови моделі AD-AS (рис. 1.2).

Зміна ставки податку є неціновим фактором впливу на пропозицію, і відповідно зниження ставки ПДВ зміщує криву AS_2 вниз до кривої AS_3 . Така зміна обсягу пропозиції, в цьому випадку стане причиною встановлення

1.1. СУТНІСТЬ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ У СИСТЕМІ ЦІНОУТВОРЕННЯ

нової рівноваги в точці E_3 . Відповідно зменшиться надходження до бюджету в обсязі, що дорівнює різниці між площею прямокутника $P_2E_2NP_1'$ та прямокутника $P_3E_3KP_1''$. Також знизиться рівень надмірного податкового тягара на величину різниці між площами ΔE_2E_1N та ΔE_3E_1K , що більша відсоткова зміна такої різниці буде від зміни попередньої, то більше ефекту принесе саме таке зниження податку.

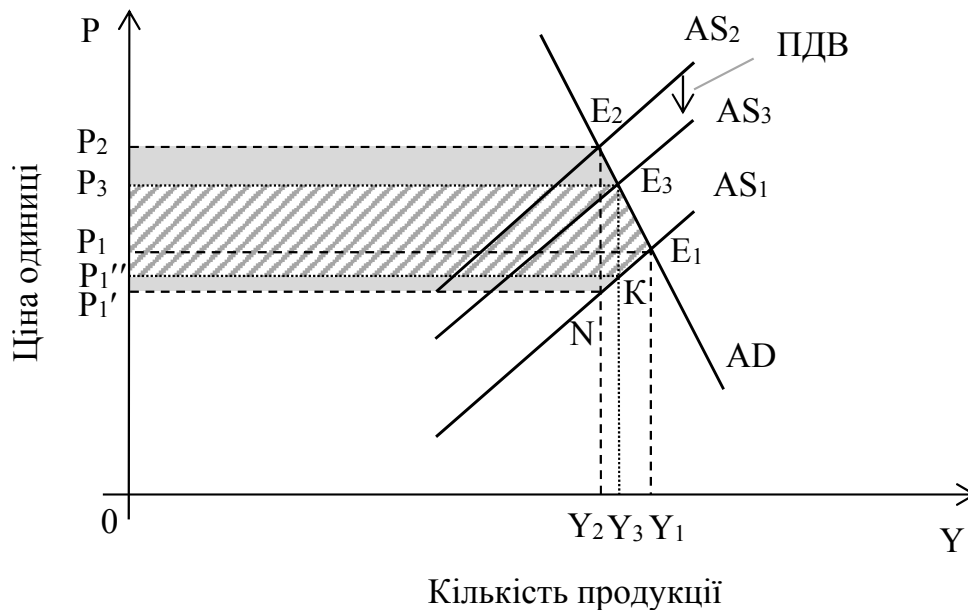


Рис. 1.2. Зміна податкового навантаження та надмірного тягара під впливом зниження ставки ПДВ*

*Побудовано авторами

Таким чином, трактування дефініції «податок на додану вартість» поза системою ціноутворення заважає однозначному розумінню цього поняття. Проте на товарному ринку ПДВ здійснює безпосередній вплив на формування рівноважної ціни, обсяг попиту та пропозиції, рівень споживання та заощадження, збільшення валового внутрішнього продукту за рахунок величини податкового навантаження та його розподілу між виробниками та споживачами, стягується з покупців у вигляді надбавки до ціни, що дозволяє його відносити до складової системи ціноутворення. Такий широкий спектр податку вимагає і нового підходу до розуміння його назви як податку з доданої вартості, що більш предметно узгоджується з його методичною конструкцією.

1.2. Додана вартість як складова об'єкта оподаткування та системи ціноутворення

У сучасних умовах розвитку економіки існує чимало податків, зборів та обов'язкових платежів до державного бюджету, проте найбільшу фіскальну роль виконує ПДВ. Цей податок сплачується з доданої вартості господарюючого суб'єкта та безпосередньо здійснює вплив на величину ціни, що пропонує це підприємство на ринку в обмін за випущену ним продукцію. Відомо, що в основу обчислення ціни закладено вартість товару, з останньої, як ми уже зазначали, сплачується податок. Тому суб'єкти господарювання враховують розмір податку у ціну, і, врешті-решт, його сплачує кінцевий споживач. Як бачимо, в цьому випадку важливим є аналіз поняття «додана вартість» та його взаємозв'язок з процесами оподаткування і ціноутворення.

Розглядаючи поняття доданої вартості в історичному аспекті, необхідно зауважити, що основні підходи до її визначення залежать від етапу розвитку економіки. Вперше економісти та науковці почали оперувати терміном «додана вартість» лише в кінці XX століття, хоча її основи заклали ще класики економічної теорії, які вивчали додаткову вартість, що є лише її частиною.

Доречно відзначити, що згідно з різними теоріями політекономії трактування понять «додана вартість» та «ціна» відрізнялись, відповідно до цього змінювались підходи до оподаткування (рис. 1.3). Перший етап охоплює період XVIII – XIX ст. і означається відсутністю теоретичних напрацювань щодо сутності доданої вартості.

У той же час класичною школою економічної теорії було засновано трудову теорію вартості. Представники цієї школи: В. Петті, П. Буагільбер, А. Сміт, Д. Рікардо, Дж. Ст. Мілль – досліджували вартість та ціну товарів (робіт, послуг) у тісному взаємозв'язку, оскільки остання є грошовим вираженням вартості. Про те, що джерелом вартості є праця, вперше дійшов висновку англійський науковець В. Петті, який вважається засновником трудової теорії вартості. У своєму вченні «Трактат про податки та збори» (1662 р.) [81, с. 3]. Він використовує термін «природна ціна», яка ним вживається і як вартість. Природна ціна товару визначається, за В. Петті, кількістю срібла, на видобуток якого необхідно витратити стільки ж праці, як і на виготовлення товару, а вартість товарів, визначена прирівнюванням до вартості срібла, є їх «дійсною ринковою ціною» [81, с. 73]. В. Петті також виділяє фактори ціноутворення, які є актуальними і до сьогодні, а саме: наявність товарів – субститутів, новизна товару, традиції споживання [81, с. 73]. Останнє зайвий раз підтверджує, наскільки англійський економіст зумів глибоко дослідити питання вартості.

Класик економічної науки А. Сміт у своїй праці «Дослідження про природу та причини добробуту націй» (1776 р.) [165] розмежовує вартість товару та його ціну. Він виділяє споживчу та мінову вартість; дійсну, номінальну,

1.2. ДОДАНА ВАРТІСТЬ ЯК СКЛАДОВА ОБ'ЄКТА ОПОДАТКУВАННЯ ТА СИСТЕМИ ЦІНОУТВОРЕННЯ

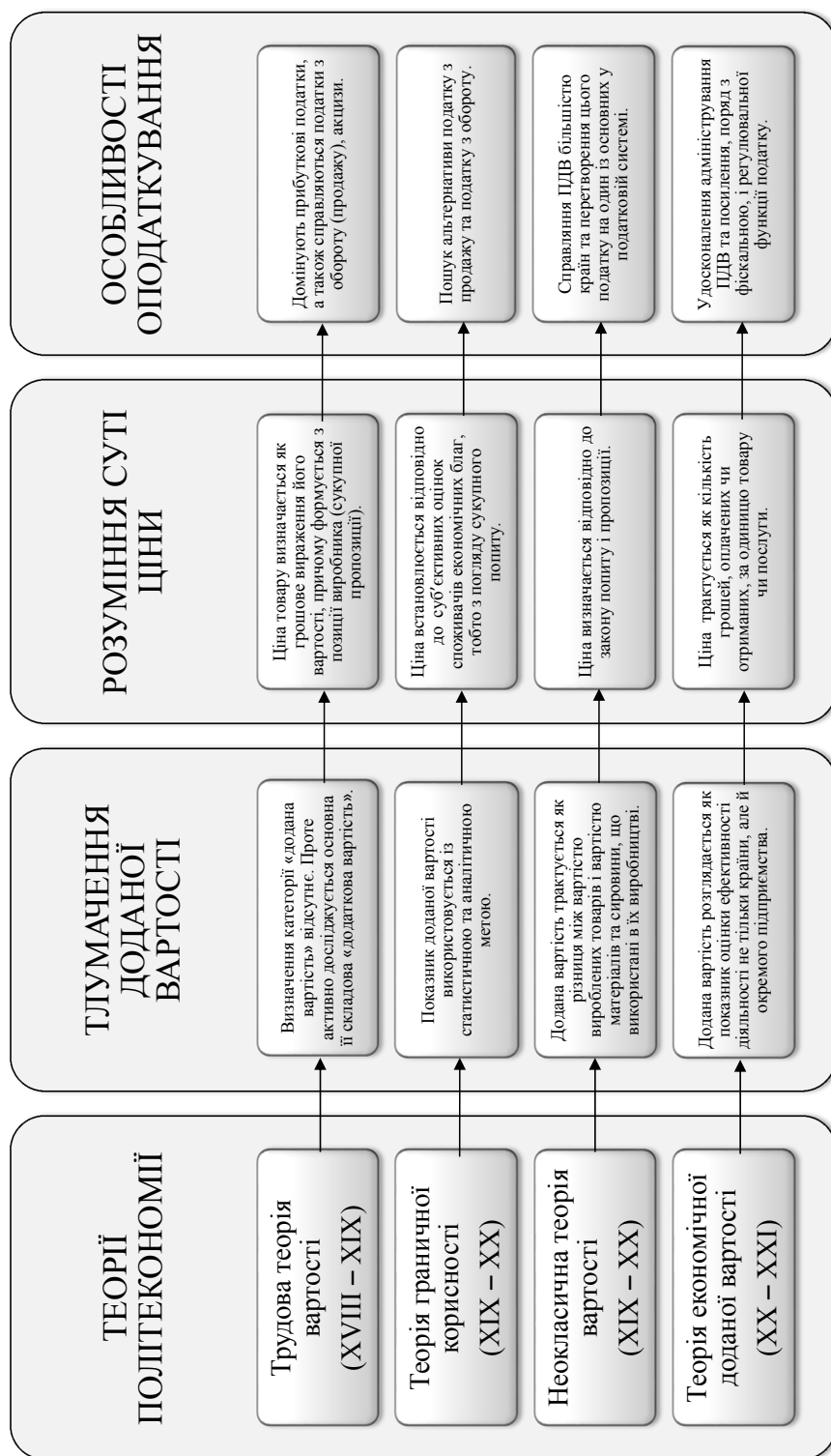


Рис. 1.3. Вплив змісту доданої вартості та ціни на процеси оподаткування*

*Узагальнено авторами за даними [55; 56; 57; 81; 115; 143; 165; 169; 188; 207].

природну та ринкову ціну товару, а також її складові. Так, А. Сміт вказує, що «... одна лише праця, вартість якої ніколи не змінюється, є єдиним і дійсним мірилом, за допомогою якого за всіх часів і у всіх місцях можна було розцінювати й порівнювати вартість усіх товарів.

Саме праця становить їх дійсну ціну, а гроші становлять лише їхню номінальну ціну» [165, с. 26]. Вчений розкриває свій погляд з приводу процесу формування вартості: «Вартість, яку робітники додають до вартості матеріалів, розпадається сама... на дві частини, з яких одна йде на оплату їх праці, а інша – на оплату прибутку підприємця на весь капітал, який він авансував у вигляді матеріалів і заробітної плати» [165, с. 35]. Щодо складових ціни він зазначає, що «Заробітна плата, прибуток і рента є трьома первісними джерелами будь-якого доходу так само, як і будь-якої мінової вартості» [165, с. 37-38].

А. Сміт також розрізняє природну та ринкову ціну. Так, «... якщо ціна якого-небудь товару не вища і не нижча за те, що необхідно для оплати відповідно до їх природних норм земельної ренти, заробітної платні й прибутку на капітал, витрачений при здобичі, обробці й доставці його на ринок, то товар цей продається, за його природною ціною». «Фактична ціна, за яку звичайно продається товар, називається його ринковою ціною. Вона може перевищувати його природну ціну, або бути нижчою за неї, чи в точності збігатися з нею» [165, с. 39-40].

Інший відомий представник англійської класичної політекономії Д. Рікардо у своїй науковій праці «Засади політичної економії і оподаткування» (1817 р.), критикуючи концепцію А. Сміта, відповідно до якої вартість товарів визначається працею, яку можна обміняти на ці товари, стверджує, що: «Вартість товару або кількості якогось іншого товару, на який він обмінюється, залежить від відносної кількості праці, яка необхідна для його виробництва, а не від більшої чи меншої винагороди, яка сплачується за цю працю» [115, с. 32]. Поряд з цим вчений, характеризуючи мінову вартість, пише про існування окремих товарів, вартість яких визначається лише їхньою рідкісністю і не залежить від затрат праці на їх виготовлення [115, с. 37].

Визначаючи вартість товарів, Д. Рікардо виокремлює різні чинники, які впливають на неї. З цього приводу вчений пише: «На вартість товарів впливає не лише праця, яка застосовується безпосередньо до них, але і праця, витрачена на знаряддя, інструменти та будівлі, що сприяють цій праці» [115, с. 94]. У цьому підході очевидне розкриття складових категорії «вартість».

Д. Рікардо вживає поняття «вартість» і «ціна» майже як синоніми. Так, описуючи «природні» та «ринкові ціни», він пише: «Якщо ми беремо працю за основу вартості товарів, а кількість праці, необхідну для їх виробництва, за регулятор, що визначає відповідні кількості товарів, які повинні обмінюватися один на одного, то із цього ще не значить, що ми заперечуємо

1.2. ДОДАНА ВАРТІСТЬ ЯК СКЛАДОВА ОБ'ЄКТА ОПОДАТКУВАННЯ ТА СИСТЕМИ ЦІНОУТВОРЕННЯ

випадкові й тимчасові відхилення дійсної чи ринкової ціни товарів від їх початкової та природної ціни» [115, с. 135].

К. Маркс розвинув трудову теорію вартості та визначив ціну товару як грошовий вираз його вартості [56, с. 105], а також означив поняття додаткової вартості, а саме: «період процесу праці, протягом якого працівник працює понад норму, не утворює ніякої вартості для нього. Він утворює додаткову вартість, яку привласнює капіталіст» [56, с. 228].

У відповідь на теорію К.Маркса український науковець С.А.Подолінський робить спробу поєднати додаткову працю із пануючими фізичними теоріями та визначає фізичну природу додаткового продукту як «результат людської праці та перетвореної додаткової енергії Сонця» [188, с. 64]. Тобто він пояснює процес зростання перетворюваної енергії чи зберігання від розсіювання цієї енергії, яка при своєму споживанні матиме наслідком збільшення запасу енергії як продукт праці людини.

Подальший розвиток ідей С. А. Подолінського продовжує у своїх наукових працях сучасний український економіст М.Д.Руденко, який визначив абсолютну додаткову вартість як «щорічний додаток сонячної енергії, що породжується самою природою і має місце виключно в хліборобстві. За законом збереження та перетворення енергії, цей додаток, здійснюючи кругообіг в економіці, стає додатковою вартістю» [188, с. 248].

Тобто ми можемо побачити, що період XVIII – XIX ознаменувався активним вивченням однієї із основних складових доданої вартості, а саме – додаткової вартості. Ціна визначалась з погляду сукупної пропозиції, як грошове вираження вартості товару. Система оподаткування будувалась на прибуткових податках, податках з обороту (продажу), акцизах. Податок на додану вартість ще не справлявся жодною країною світу.

У кінці XIX століття виникла теорія граничної корисності, яка певною мірою спростовує трудову теорію вартості. Представники цієї теорії Уільям Стенлі Джевонс, Леон Вальрас, Карл Менгер і Ойген фон Бем-Баверк розглядають ціну як результат суб'єктивної цінності матеріальних благ для споживача. Таким чином, цінність і ціна товару визначаються з позиції сукупного попиту.

Разом з тим повною мірою пояснити механізм ціноутворення можливо в поєднанні трудової теорії вартості та теорії граничної корисності, що вперше зробив англійський економіст А.Маршалл у своїй теорії синтезу. Він досліджував проблеми взаємодії попиту і пропозиції та функціональну залежність ціни товару від цих елементів ринку. Рівноважну ціну він тлумачить, як результат перетину ціни попиту, яка визначається граничною корисністю, і ціни пропозиції, що визначається граничними витратами [57, с. 476].

Показник доданої вартості вперше був використаний з метою обробки статистичних даних щодо обсягів виробництва промислової продукції.

Крім того, широкого поширення він набув із потребою розрахунку валового внутрішнього продукту країни за виробничим методом. Водночас, розуміючи недосконалість податків з обороту (продажів), вчені та економісти багатьох країн шукали їм альтернативу.

Згодом західні економісти визначили додану вартість як «...різницю між вартістю вироблених товарів і вартістю матеріалів і сировини, що використані у їх виробництві» [143, с. 619].

Вперше ПДВ з'явився в 50-х роках XX ст. у Франції [154, с. 234; 199, с. 34], після чого він набув широкого поширення у різних країнах. Заміна податку з обороту на ПДВ зумовило зміну об'єкта оподаткування з обсягів продажу (виручки) на додану вартість, що дозволило уникнути подвійного оподаткування.

З кінця XX ст. поширення набуває вартісноорієнтований підхід до управління підприємством, згідно з яким показник доданої вартості показує якісний результат його функціонування та використовується у різних модифікаціях, таких як: економічна додана вартість, ринкова додана вартість, грошова додана вартість, акціонерна додана вартість.

Таким чином, у цей період формуються теорії економічної доданої вартості, на основі яких оцінюють вартість бізнесу, рентабельність продукції, продуктивність праці тощо. Так, Ю. Ю. Мороз зазначає, що саме додана вартість характеризує якісний результат діяльності підприємства [66, с. 146], а М. Н. Шмиголь пропонує використовувати показник доданої вартості для оцінювання діяльності підприємства, причому вона зазначає, що замість терміна «додана вартість» доцільно використовувати дефініцію «додана цінність» [195]. У цей же час західні економісти трактують ціну як «...кількість грошей (або інших товарів і послуг), оплачених чи отриманих за одиницю товару чи послуги» [55, с. 399].

Що стосується системи оподаткування, то в XXI ст. характерним є посилення регулюючої функції податку та активний пошук шляхів удосконалення адміністрування ПДВ. Сьогодні економісти та науковці спрямовані на пошук альтернативних напрямів реформування ПДВ, зокрема А. М. Соколовська, взявши за основу позитивний досвід використання оберненого ПДВ країнами ЄС, пропонує запровадження його в Україні [169, с. 50].

Водночас, вивчаючи додану вартість як складову системи ціноутворення, доречно розмежувати поняття «додана вартість», «додаткова вартість» та «ціна», чітко визначивши їх структуру.

Державний комітет статистики України трактує додану вартість, як «...різницю між випуском товарів і послуг, що визначається їхньою вартістю і є результатом виробничої діяльності господарюючих суб'єктів у звітному періоді, та проміжним споживанням, що відображає вартість товарів і послуг, використаних у процесі виробництва» [61].

1.2. ДОДАНА ВАРТІСТЬ ЯК СКЛАДОВА ОБ'ЄКТА ОПОДАТКУВАННЯ ТА СИСТЕМИ ЦІНОУТВОРЕННЯ

Подібний погляд до тлумачення доданої вартості мають і зарубіжні вчені. Так К. Макконел та С. Брю означили це поняття як «вартість продукції проданої фірмою мінус вартість виробів (матеріалів), куплених і використаних фірмою в процесі виробництва, дорівнює виручці, яка включає еквівалент заробітної плати, орендної плати, відсотка і прибутку» [55 с. 386].

Найбільш лаконічне та точне визначення категорії «додана вартість», дали провідні економісти (А. Дарлінг і М. Таббз) Британського Департаменту торгівлі і промисловості, що є аналогом вітчизняного Міністерства фінансів, – «...багатство, створене на підприємстві» [207]. Таким чином, з даного визначення випливає, що додана вартість – це створена на підприємстві нова вартість.

Лауреат Нобелівської премії з економіки Пол. А. Семюелсон та професор Єльського університету Вільям Д. Нордгауз тлумачать додану вартість як «...різницю між вартістю вироблених товарів і вартістю матеріалів і сировини, що використані в їх виробництві. Додана вартість складається із заробітної плати, відсотка та прибутку, що додані до продукту фірмою чи галуззю» [143, с. 619]. Додаткову вартість вони розглядають відповідно до концепції Маркса як «... надлишок вартості над вартістю робочої сили, яка створена найманими працівниками й безоплатно привласнена власниками капіталу» [143, с. 619].

В економічному словнику розмежовано поняття «вартість додана обробкою» та «вартість додаткова», перше визначено як «...частина вартості товару, що відповідає умовно чистій продукції у складі вартості цього товару. Умовність в основному визначається включенням амортизації в показник «вартість, додана обробкою». Може визначатись прямим підрахуванням шляхом підсумовування оплати праці, відрахувань на соціальне страхування, амортизаційних відрахувань і чистого доходу або зворотним підрахунком шляхом виключення з вартості продукції вартості спожитих матеріальних ресурсів (сировина, матеріали, енергія, напівфабрикати)» [43, с. 65]. Інше – «...частина вартості товару, що виступає у вигляді чистого прибутку від господарської діяльності. Служить одним з джерел утворення національного доходу. Розмір створюваної додаткової вартості на підприємстві залежить від його технічного рівня, а щодо держави – від ефективності економіки в цілому» [43, с. 65].

Категорія «ціна» в цьому словнику сформульована як «...Кількість грошей, виплачуваних за одиницю товару або послуги. Грошовий вираз вартості товару. Основа формування всіх вартісних показників економіки. [43, с 502].

Дещо по-іншому визначено додану та додаткову вартість у фінансовому словнику, а саме: перша – «...різниця між вартістю вироблених товарів, виконаних робіт чи наданих послуг та вартістю матеріалів, використаних у процесі їх виробництва (виконання, надання)» [37, с. 64]. Та друга, –

«... частина вартості товару, що виступає як чистий прибуток від господарської діяльності. Є одним із джерел утворення національного доходу» [37, с. 64].

В економічній енциклопедії С. В. Мочерний характеризує лише додаткову вартість як «... вартість додаткового продукту, створеного найманими працівниками, яка повністю привласнювалася капіталістами в XVI – перші десятиріччя XX ст.» [30, с. 357]. Як бачимо, таке визначення взято із марксистської теорії. Крім того, тут же подано позицію Тугана-Барановського, який, крім праці найманих працівників, до джерел додаткової вартості відносив підприємницьку діяльність капіталістів, вищих менеджерів, працю управлінського, державного апарату, зайнятих регулюванням економіки та інші категорії, зайняті продуктивною працею [30, с. 357]. Ціну С. В. Мочерний подає як « грошове вираження вартості (за простого товарного виробництва і збігу попиту і пропозиції)» [31, с. 886].

Вітчизняні науковці А. Г. Коваленко, Ю. А. Малащенко, О. О. Князева визначають додану вартість як приріст вартості та виділяють її складові, а саме: « ... заробітну плату з нарахуваннями, амортизацію, відсотки за кредит, прибуток, витрати на електроенергію, рекламу, транспорт та ін.» [42, с. 112].

Схожий підхід до трактування доданої вартості К. К. Уллубієвої, яка чітко виділяє її складові: заробітна плата (і відрахування на соціальні заходи), витрати на рекламу та просування товару, інші супутні витрати, відсоток на капітал, рента або орендні платежі та прибуток. Вона дає таке визначення: «... додана вартість – це вартість, що створюється всередині підприємства внаслідок дії над засобами праці (заробітна плата та інші супутні витрати) та предметами праці (у вигляді амортизації) і включає додаткову вартість (тобто прибуток, орендну плату та відсоток на капітал)» [184].

Професор Мороз Ю. Ю. розглядає додану вартість як вартісний інтегральний показник для оцінки економічного потенціалу підприємства та виділяє елементи доданої вартості, які включають розподілену амортизаційну вартість необоротних активів, доходи працівників, витрати на соціальні заходи, податкові платежі, чистий фінансовий результат, зміну корисності й безповоротні надходження активів, приріст вартості ділової репутації підприємства [65].

Відповідно до методології державної служби статистики України «Доданою вартістю за витратами виробництва є валовий дохід від операційної діяльності з урахуванням субсидій на виробництво та за винятком непрямих податків» [29, с. 22].

Узагальнюючи вищезазначені визначення, можна стверджувати, що додаткова вартість є частиною доданої вартості, а остання є складовою системи ціноутворення (рис. 1.4).

Очевидно, що до складу доданої вартості належать елементи витрат, які створюють нову вартість у процесі виробництва, а саме: оплата праці,

1.2. ДОДАНА ВАРТІСТЬ ЯК СКЛАДОВА ОБ'ЄКТА ОПОДАТКУВАННЯ ТА СИСТЕМИ ЦІНОУТВОРЕННЯ

відрахування на соціальні заходи, амортизаційні відрахування, витрати на ремонт та експлуатацію обладнання, загальновиробничі витрати, податки, що належать до витрат, а також запланований прибуток, у вигляді рентабельності. Або, іншими словами, додана вартість – це оптова ціна за винятком витрат на купівлю сировини, матеріалів, палива, електроенергії, напівфабрикатів.

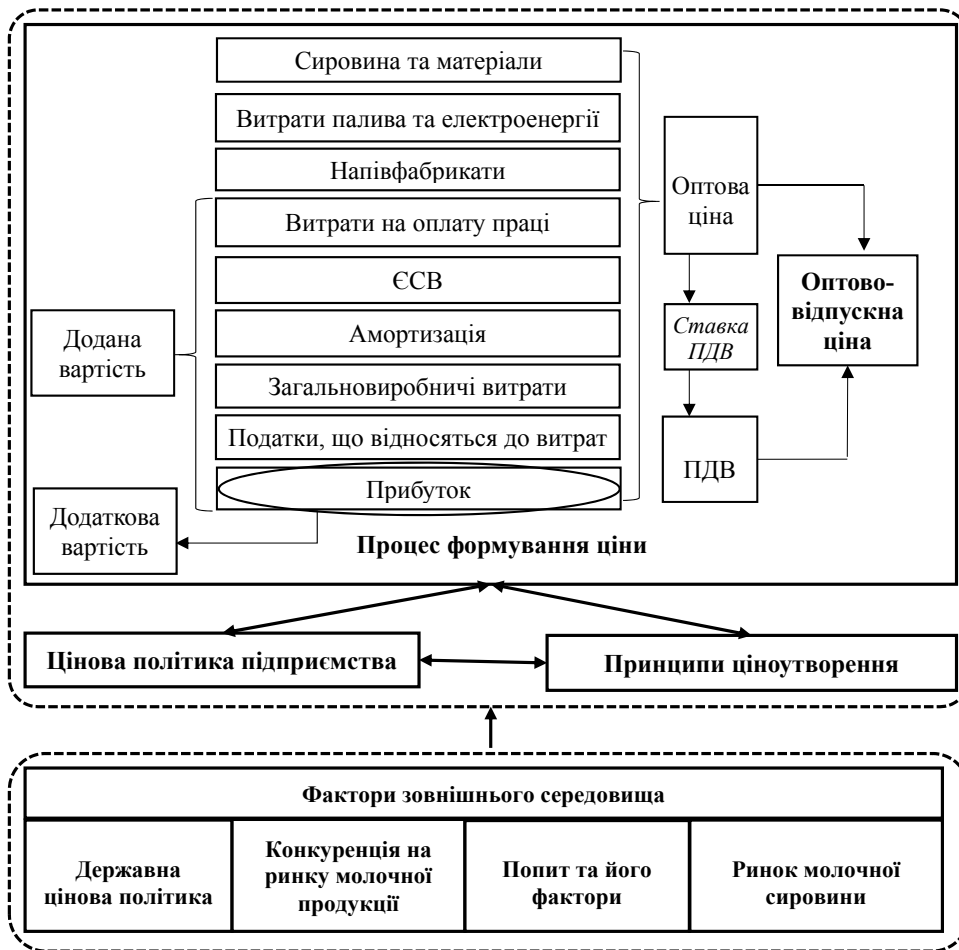


Рис. 1.4. Місце доданої вартості в системі ціноутворення*

*Розроблено авторами

У результаті включення до оптової ціни обсягу нарахованого податку з доданої вартості формується оптововідпускна ціна. При цьому податок нараховується після того, як до оптової ціни додали суму відрахувань на соціальні заходи та податки, що відносяться до загальновиробничих витрат, зокрема: плату за землю, рентну плату за користування надрами, рентну плату за спеціальне використання води, рентну плату за спеціальне використання

лісових ресурсів, рентну плату за користування радіочастотним ресурсом України, екологічний податок. Відтак при формуванні оптово-відпускної ціни виникає проблема кумулятивного ефекту.

Розглядаючи додану вартість як об'єкт оподаткування, слід визначити, чим же є цей об'єкт. В економічному словнику він визначається як «вид і величина доходу, майно і його вартість, інші предмети, об'єкти, види діяльності, грошова виручка, обкладена податком. У загальному випадку – все те, що обкладається податком» [111, с. 220].

У цей же час відповідно до п. 185.1 ст. 185 Податкового кодексу України [83] об'єктом оподаткування ПДВ є операції платників податку з:

а) постачання товарів, місце постачання яких розташоване на митній території України відповідно до ст. 186 ПКУ, у тому числі операції з передачі права власності на об'єкти застави позичальнику (кредитору), на товари, що передаються на умовах товарного кредиту, а також з передачі об'єкта фінансового лізингу в користування лізингоотримувачу/орендарю;

б) постачання послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України, відповідно до ст. 186 ПКУ;

в) ввезення товарів на митну територію України;

г) вивезення товарів за межі митної території України;

г) постачання послуг з міжнародних перевезень пасажирів і багажу та вантажів залізничним, автомобільним, морським і річковим та авіаційним транспортом.

Об'єкт оподаткування ПДВ може відрізнитись від розміру доданої вартості залежно від варіанта податку [85, с. 30], адже, існує декілька методів визначення величини доданої вартості, відповідно до яких виділяють і різні форми податку на додану вартість: продуктову (product; ПДВ-П), доходну (income-type; ПДВ-Д) і споживчу (consumption; ПДВ-С). Остання застосовується в Україні та є найбільш поширеною у світі.

Розглянемо кожен із форм ПДВ. Продуктова форма податку передбачає визначення податкової бази на основі доданої вартості, на яку вже нараховувався ПДВ в попередніх періодах, адже амортизаційні відрахування як частина доданої вартості оподатковуються більше ніж один раз. Тому при цій формі ПДВ не надається податковий кредит при придбанні інвестиційних товарів та виникає кумулятивний ефект.

При розрахунку ПДВ на основі доходів, база оподаткування є меншою на суму спожитого основного капіталу (амортизації). Ця форма ПДВ передбачає оподаткування чистих, а не валових інвестицій [85, с. 32].

Найбільш привабливою формою ПДВ є споживча, оскільки, крім вилучення із бази оподаткування амортизації, також віднімаються витрати на інвестиційні товари. Отже, споживча форма податку найбільше сприяє інвестиціям в основний капітал.

1.3. МЕТОДИ НАРАХУВАННЯ ПОДАТКУ ТА ЇХ МІСЦЕ У СИСТЕМІ ФОРМУВАННЯ ЦІН

Таким чином, додана вартість є новоствореною вартістю, що додається до вартості сировини й матеріалів на кожній стадії руху товарів та одночасно є складовою системи ціноутворення та об'єкту оподаткування. Таке розуміння сутності доданої вартості дає змогу виявити її домінування в системі ціноутворення та показує розбіжність з об'єктом оподаткування.

1.3. Методи нарахування податку та їх місце в системі формування цін

Найбільшу частку доходів державного бюджету забезпечує податок на додану вартість. Саме тому однією із вимог щодо вступу України до Європейського Союзу є його справляння у нашій державі. Процедура визначення податкових зобов'язань з ПДВ чи не основне завдання в адмініструванні цього податку. Тому вибір оптимального методу його обчислення прямо впливає на найбільш точний результат та zarazом і на найбільш зручний процес розрахунку такої суми, що підлягає сплаті до бюджету.

Механізм дії податку на додану вартість вирізняється з-поміж інших податків, оскільки він водночас сплачується до бюджету з сформованих податкових зобов'язань та відшкодовується суб'єкту господарювання в розмірі податкового кредиту. Тобто утворення податкового кредиту підприємства у частині закупленої сировини віддзеркалює створення податкового зобов'язання в підприємства – виробника такої сировини.

Крім того, в ст. 14 Податкового кодексу України визначено суть податкового зобов'язання як суму коштів, яку платник податків повинен сплатити до відповідного бюджету як податок або збір на підставі, в порядку та строки, визначені податковим законодавством [83]. Проте у цій же статті таке поняття визначено окремо з метою, зазначеною в розділі V ПКУ, тобто розділ, що регулює порядок справляння ПДВ. Тож відповідно до його норм податкове зобов'язання – це загальна сума податку на додану вартість, нарахована платником податку в звітному періоді. Водночас відповідно до ст. 187 ПКУ податкове зобов'язання з ПДВ утворюється в момент відвантаження продукції чи зарахування коштів від покупця, залежно від того, яка з цих подій відбувається раніше [83]. Тобто бачимо відмінність у визначенні одного поняття в одному нормативно-правовому акті для різних податків.

Проте, на нашу думку, якщо така різнобічність підходів до визначення податкового зобов'язання серед науковців цілком допустима, то для кодифікованого нормативно-правового акта повинна бути певна уніфікація. Так, якщо в першому випадку можна сподіватись на досконале та обґрунтоване визначення, то у другому – це може призвести до різнобічного трактування тих чи інших термінів, спотворюватиме саме поняття з правового погляду, а

отже, матиме практичні наслідки для платника податку в його відносинах з контролюючими органами у сфері оподаткування.

У продовження до наведеної думки важливо підкреслити як до дослідження цього питання підходять зарубіжні дослідники. Так, на думку Е. С. Хендріксена та М. Ф. Ван Бреда, податкові зобов'язання слід розглядати як можливі майбутні вилучення коштів суб'єкта господарювання, спричинені раніше прийнятими на себе зобов'язаннями [202, с. 416]. Відтак вказані автори прирівнюють податкове зобов'язання до кредиторської заборгованості загалом.

Тут доцільно додати і те, що до введення Податкового кодексу України у чинному на той час Законі України «Про податок на додану вартість» кредиторська заборгованість з ПДВ визначалась як позитивне сальдо, утворена між податковим зобов'язанням і податковим кредитом. Натомість у чинному податковому законодавстві сутність понять «податкове зобов'язання» та «податкове зобов'язання з ПДВ» мають різне змістове наповнення. Тому вважаємо, що це поняття слід розглядати незалежно від виду податку чи збору до бюджету, як кредиторську заборгованість платника податку перед бюджетом, а особливістю ПДВ вважати можливість його зменшення на суму податкового кредиту з цього податку.

Відтак, процес нарахування ПДВ на продукцію підприємств передбачає спочатку застосування ставок податку окремо до обсягів продажу та до величини закупівлі, в результаті чого визначається податкове зобов'язання та податковий кредит. У випадку, якщо різниця між ними додатна, то це означає, що утворюється сума ПДВ, яка підлягає сплаті до бюджету, якщо ж від'ємна – тоді передбачається бюджетне відшкодування ПДВ.

Водночас, виходячи з природи ПДВ, очевидно, що процес нарахування податку та процес формування ціни є нерозривними. Тому дослідження особливостей застосування різних методів ПДВ та визначення їх місця у процесі ціноутворення, виділення переваг та недоліків кожного із них, має велике значення як у вітчизняній, так і в зарубіжній науковій думці та практиці нарахування цього податку.

Загальновідомо, що для розрахунку ПДВ в Україні та у країнах ЄС використовується кредитний метод. Проте особливості відображення властивостей цього методу на процесі ціноутворення недостатньо досліджено, особливо це стосується формування цін на соціально значимі товари.

Питанню дослідження методів нарахування ПДВ приділяють увагу науковці Л. Д. Тулуш та О. Т. Прокопчук, які виділяють існування чотирьох методів: «... адитивного методу (прямого або непрямого) та методу вирахування (прямого або непрямого)...» [182, с. 36]. Вони наголошують на основних перевагах застосування останнього вищезгаданого методу, який ще називають кредитним, заліку, рахунку-фактур, відшкодування, інвойсовим, непрямим.

1.3. МЕТОДИ НАРАХУВАННЯ ПОДАТКУ ТА ЇХ МІСЦЕ У СИСТЕМІ ФОРМУВАННЯ ЦІН

Схожий погляд щодо методів ПДВ та надання переваги застосуванню кредитного методу обґрунтовують у своїх наукових доробках І. О. Лютий, А. Б. Дрига та М. О. Петренко. Відзначаючи переваги та недоліки кредитного методу, вони особливу увагу приділяють таким перевагам, як: «...полегшення контролю за правильністю обчислення податку та можливість застосування диференційованих ставок податку...» [53, с. 41].

Ми поділяємо таку думку й також виділяємо чотири методи розрахунку податку. Крім того використання кредитного методу на практиці дозволяє застосовувати ставку оподаткування безпосередньо під час виконання угоди та надає йому перевагу як з технічного, так і з юридичного погляду.

Обліковий аспект обчислення ПДВ за різними методами досліджує К. К. Уллубієва та визначає, що «кредитний метод є найефективнішим методом розрахунку ПДВ, проте потребує вдосконалення його облікове забезпечення» [185, с. 344].

Чотири способи розрахунку зобов'язань з ПДВ: прямий адитивний, або балансовий метод; прямий метод віднімання; непрямий адитивний метод; непрямий метод віднімання (кредитний метод) розглядають у своїх наукових працях Ф. О. Ярошенко, Т. І. Єфименко, П. П. Андрєєв, Н. Г. Асадча [85, с. 28]. При цьому наголошують, що кредитний метод є найбільш розповсюдженим на практиці та визначивши його переваги та недоліки, приходять до висновку про доцільність «... застосування прямого методу віднімання як такого, що не породжує кумулятивного ефекту» [85, с. 35].

На основних недоліках застосування кредитного методу акцентувала А. Соколовська, а саме: 1) «...існування часового лагу між сплатою податку в ціні придбаних матеріальних ресурсів і відшкодуванням цієї суми після реалізації виробленої підприємством продукції», 2) «виникнення кумулятивного ефекту, за певних умов». При цьому, вона обґрунтовує перевагу прямого методу віднімання, «... як такого, що не спричиняє кумулятивного ефекту» [167, с. 24].

Особливості застосування методу «рахунків-фактур» у механізмі обчислення ПДВ досліджував академік М. Я. Дем'яненко, який у межах цієї проблеми підкреслив його основну перевагу, – «... відсутність подвійного оподаткування» [26, с. 38], та основний недолік – «... наявність часового лага між сплатою та надходженням ПДВ» [26, с. 42].

Загальну характеристику кожного із методів розрахунку зобов'язань щодо податку на додану вартість згруповано у табл.1.1. Водночас слід відзначити, що математичний зміст застосування вищезазначених методів однаковий. Проте існують умови, за яких він може відрізнятись.

До таких умов належать наявність диференціації ставок податку, нульова ставка ПДВ та звільнення від оподаткування на будь-якому з етапів процесу проходження продукції від виробника до кінцевого споживача.

РОЗДІЛ І. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ТА МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ
ВАРТІСТЬ У СИСТЕМІ ЦІНОУТВОРЕННЯ ТА СИСТЕМІ ОПОДАТКУВАННЯ

Поряд із цим, з економічного погляду, нарахування податку за кожним із цих методів має різну процедуру і складність, що по-різному відбивається на процесі ціноутворення. Так, під час дослідження особливостей розрахунку зобов'язань з ПДВ у складі загальної системи ціноутворення за різними методами слід враховувати, що ціни на більшості підприємств формуються відповідно до методу «витрати плюс» та з врахуванням таких факторів, як: закупівельна ціна на сировину, державне регулювання ціноутворення, попит і пропозиція на ринку та рівень конкуренції.

Поряд із зазначеними факторами впливу на формування ціни академік О. М. Шпичак у розробленій ним схемі формування цін на продовольство (Додаток Б) показує вплив елементів державного регулювання разом із дією ринкових важелів. До таких важелів вчений відносить широкую інформатизацію, попит і пропозицію та купівельну спроможність населення.

Таблиця 1.1

Коротка характеристика методів обчислення ПДВ*

№ з/п	Назва методу	Формула розрахунку	Особливості застосування
1	Прямий адитивний	$VAT = VA \times t$, де t – ставка податку, VA – додана вартість.	Спочатку визначається додана вартість, а потім застосовується до цього показника податкова ставка.
2	Непрямий адитивний	$VAT = (W \times t) + (T_c \times t) + (P_c \times t) + (P \times t) + (A \times t) + (O_c \times t)$, де t – ставка податку, W – заробітна плата, T_c – податки, що відносяться до витрат, P_c – плата за користування капіталом, P – прибуток, A – амортизаційні відрахування, O_c – інші витрати, що збільшують додану вартість.	Визначається як сума податків, обраних за окремими складовими доданої вартості.
3	Прямий метод віднімання	$VAT = t \times (S + B)$, де S – виручка, B – матеріальні затрати.	Обчислюється шляхом застосування податкової ставки до різниці між обсягом продажу й обсягом закупівель.
4	Кредитний метод	$VAT = t \times S - t \times B$, де S – виручка, B – матеріальні затрати.	Розраховується як різниця між сумою податкових зобов'язань, що виникають під час продажу товарів та величиною податку, сплаченого постачальникам сировини (податкового кредиту).

*Складено на основі [85, с. 33; 155, с. 287; 185, с. 339]

1.3. МЕТОДИ НАРАХУВАННЯ ПОДАТКУ ТА ЇХ МІСЦЕ У СИСТЕМІ ФОРМУВАННЯ ЦІН

Крім того, за допомогою цієї схеми вказаний автор демонструє різницю формування цін за адміністративно-командної системи та в ринкових умовах, причому дослідник підкреслює, що «за адміністративно-командної системи управління ціни формувались у напрямі від собівартості сировини до роздрібної ціни кінцевого продукту» [196, с. 8], в той же час «у ринкових умовах ціни формуються в напрямі від роздрібної ціни до ціни на сировину при поєднанні ринкових важелів з елементами державного регулювання» [196, с. 9].

Взявши за основу схему, розроблену О. М. Шпичаком та відповідно до витратного підходу до формування цін, проаналізуємо особливості нарахування ПДВ у системі ціноутворення за різними методами та визначимо місце даного податку в цій системі. Так, застосування прямого адитивного методу ПДВ під час формування ціни на продовольчі товари поряд із існуючою черговістю розрахунку основних показників передбачає необхідність паралельного розрахунку показника «додана вартість», якого наразі немає у фінансовій звітності підприємства (рис. 1.5).

Враховуючи вказану вище обставину, основним недоліком застосування прямого адитивного методу є відсутність у фінансовій та податковій звітності такого показника, як додана вартість, що вимагає розробки нових методологічних підходів до адміністрування цього податку [134, с. 190].

Наступний етап нарахування ПДВ за прямим адитивним методом передбачає застосування податкової ставки до доданої вартості, причому ставка може відрізнитись для різних суб'єктів процесу формування кінцевої роздрібної ціни на продукцію. Крім того, застосування податкової ставки до показника «додана вартість» змінить природу ПДВ та характеризуватиме його як прямий податок, завдяки чому платники податку будуть мати можливість управляти величиною податкових зобов'язань, шляхом свідомого зменшення розміру будь-якого елемента доданої вартості: зниження розміру заробітної плати працівників, зменшення інвестицій в оновлення основних засобів, тощо. Тобто такий порядок обчислення податку призведе до зацікавленості суб'єкта господарювання у зменшенні бази оподаткування. Це негативно вплине на економічну діяльність суб'єкта господарювання, що, безперечно, є ще однією вадою застосування цього методу.

Завершальним етапом застосування цього методу є сплата податкового зобов'язання з ПДВ до державного бюджету кожним учасником на всіх етапах процесу просування товару від виробника до споживача.

Розглядаючи цей метод з погляду його місця у системі формування цін, важливо відзначити, що він попереджує зростання цін на величину стягнутого ПДВ.

Непрямий адитивний метод порівняно із попереднім є більш трудомістким, адже застосовується в чотири, а не у три етапи: 1) виокремлення

РОЗДІЛ І. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ТА МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ У СИСТЕМІ ЦІНОУТВОРЕННЯ ТА СИСТЕМІ ОПОДАТКУВАННЯ

складових доданої вартості; 2) розрахунок суми податку за кожною складовою; 3) додавання отриманих результатів; 4) сплата суми податкового зобов'язання до державного бюджету. Це можна прослідкувати за допомогою схеми нарахування ПДВ за цим методом (рис. 1.6).

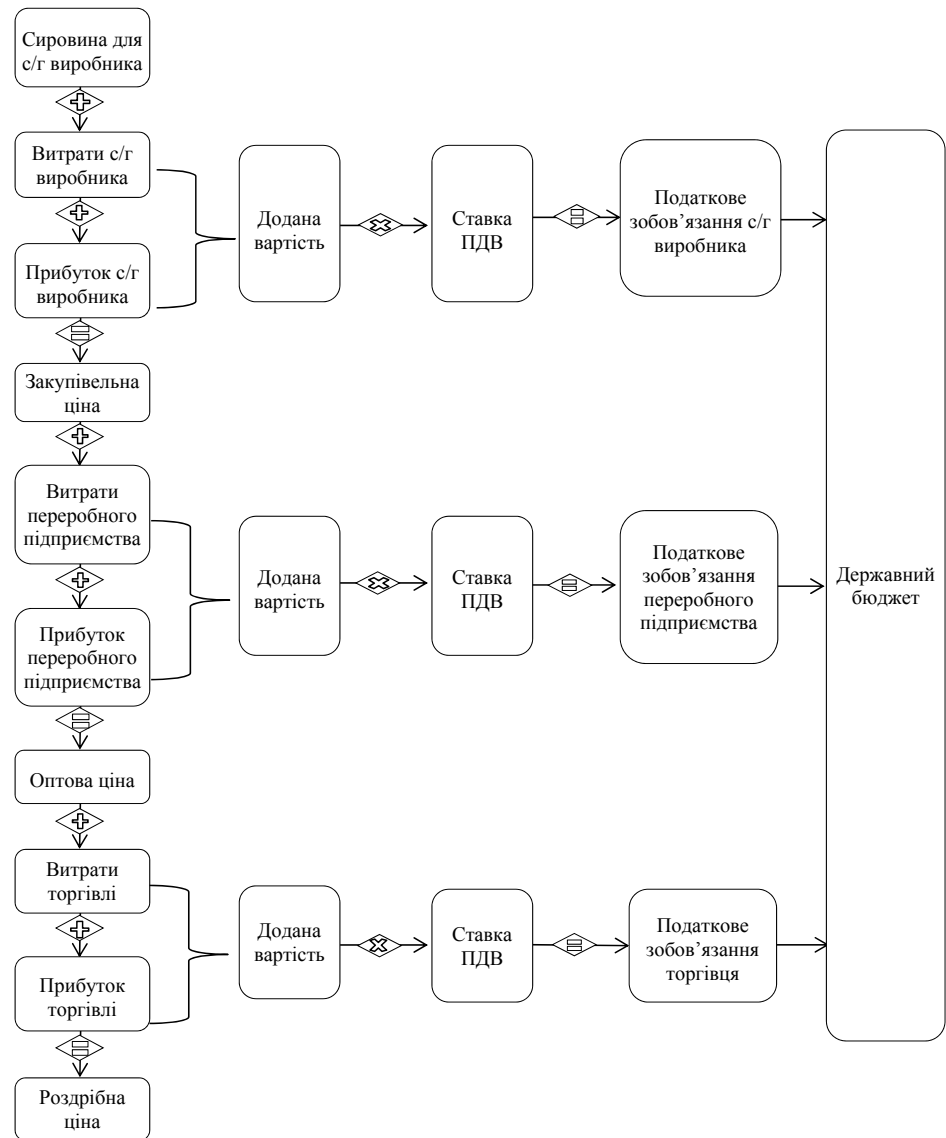


Рис. 1.5. Схема нарахування ПДВ за прямим адитивним методом у системі ціноутворення*

*Складено авторами

Із зазначеного випливає, що основною відмінною рисою непрямого адитивного методу від прямого є те, що оподатковується не вся сума доданої

1.3. МЕТОДИ НАРАХУВАННЯ ПОДАТКУ ТА ЇХ МІСЦЕ У СИСТЕМІ ФОРМУВАННЯ ЦІН

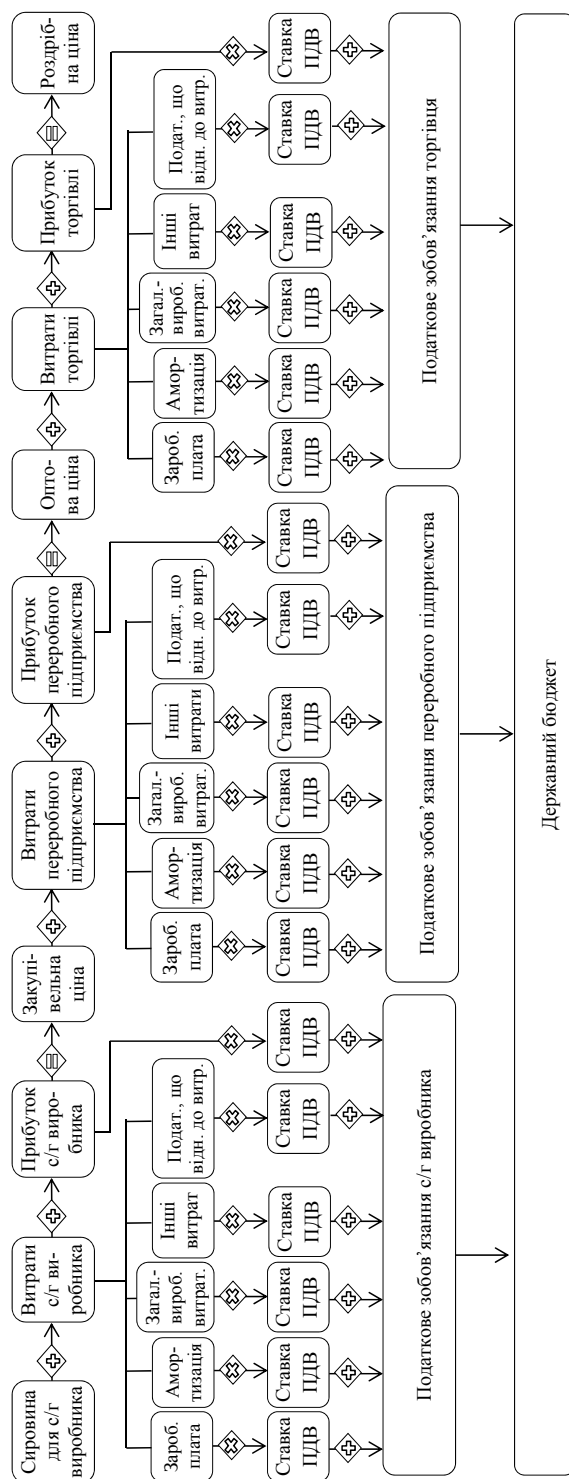


Рис. 1.6. Схема нарахування ПДВ за непрямим адитивним методом у системі ціноутворення*
*Складено авторами

вартості, а кожний її елемент окремо. Так, до складу доданої вартості належать заробітна плата разом із відрахуваннями на соціальне страхування; амортизаційні відрахування; загальновиробничі витрати; податки, що відносяться до витрат підприємства; інші витрати, що збільшують додану вартість суб'єкта господарювання (витрати на ремонт обладнання; витрати на збут тощо); плата за користування капіталом; прибуток.

Відповідно кожен названий елемент обкладається податком, причому очевидно, що ставка податку може відрізнятись як для кожного елемента доданої вартості, так і для кожного суб'єкта, які послідовно формують роздрібну ціну на продукцію для кінцевого споживача.

Варто відзначити, що застосування цього методу, як і попереднього, потребує додаткових методичних розробок щодо обліку податку у звітності суб'єкта господарювання, що є проблематичним оскільки потребує розроблення нових підходів до адміністрування ПДВ, враховуючи необхідність відображення кожного елемента доданої вартості, а не одного узагальненого показника.

Водночас як перший, так і другий метод мають низку спільних вад, а саме: відсутність можливості реалізації зустрічного контролю, застосування ставки податку до показника «додана вартість» або до будь-якого його елемента, що спричинить зацікавленість платника податку управляти величиною зобов'язань з ПДВ шляхом зниження будь-якої зі складових доданої вартості.

Місце прямого методу віднімання у процесі ціноутворення на продовольчі товари зображено на рис. 1.7. Основним його пріоритетом є те, що за умови численних звільнень від сплати податку не виникає кумулятивного ефекту [85, с. 45; 167, с. 24]. Крім того, відповідно до прямого методу віднімання спочатку розраховується різниця між продажем і закупівлею, після чого застосовується ставка оподаткування, тому цей метод можливий за умови єдиної ставки податку, що вважаємо його основним недоліком.

Водночас прослідковується схожість в обчисленні податкового зобов'язання з ПДВ за цим методом та прямим адитивним методом, різниця лише в тому, що тут розраховується додана вартість як різниця між виручкою та закупівлею, а в першому випадку – шляхом додавання всіх елементів доданої вартості. Тому, очевидно, що використання цього методу є найбільш простим.

Крім цього, такий метод має схожі риси з кредитним методом, а саме: під час його застосування буде мати місце взаємний контроль суб'єктів ПДВ, оскільки обсяг продаж сільськогосподарського підприємства, що підлягає оподаткуванню та сплаті до бюджету, для переробного підприємства буде відніматись від бази оподаткування.

Однак, залишається відкрите питання щодо бюджетного відшкодування податку, адже у випадку коли придбані сировина та матеріали перевищують

1.3. МЕТОДИ НАРАХУВАННЯ ПОДАТКУ ТА ЇХ МІСЦЕ У СИСТЕМІ ФОРМУВАННЯ ЦІН

виручку, утвориться від'ємне значення бази оподаткування. Це можна пояснити тим, що такий метод не використовувався на практиці й тому не повною мірою досліджений.

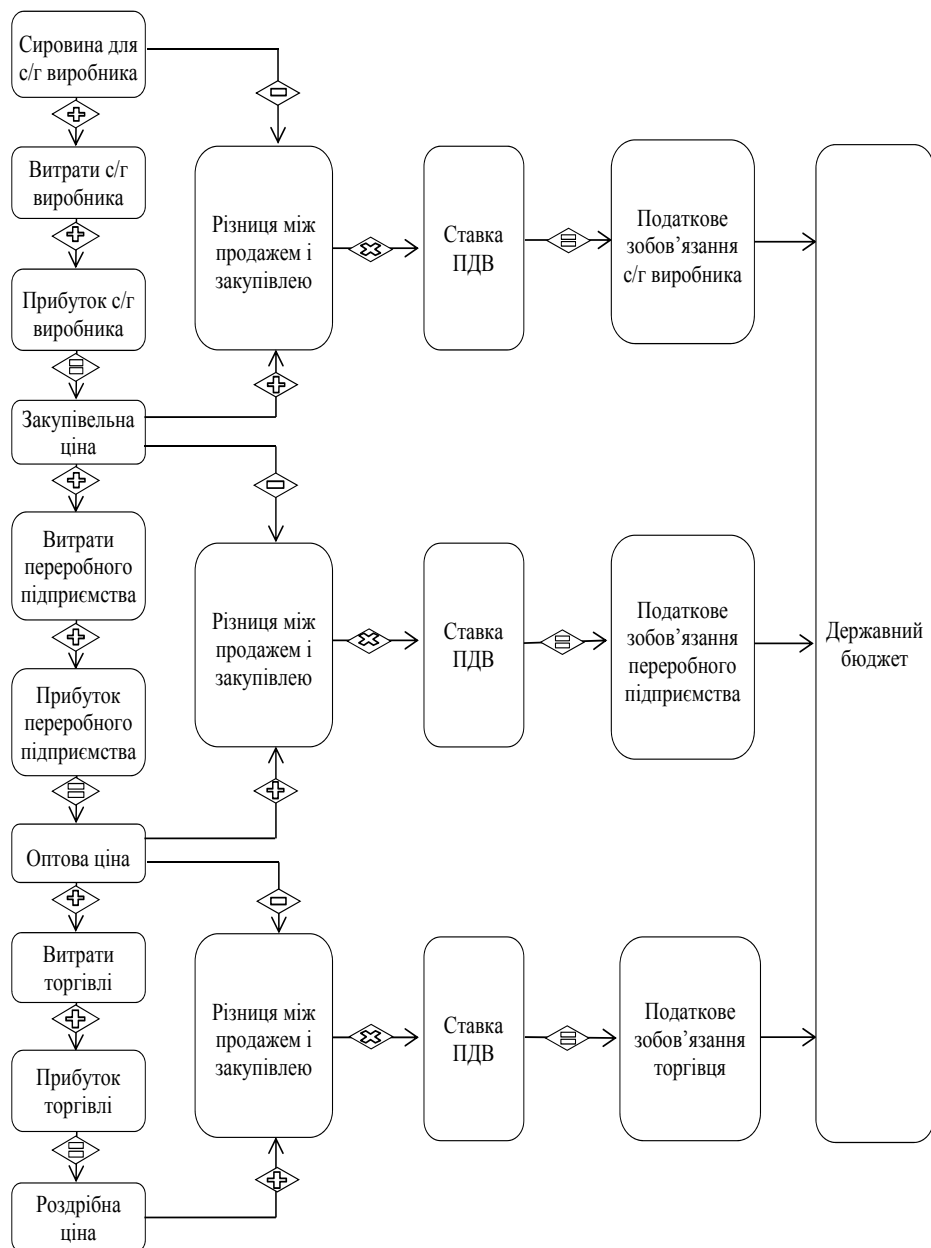


Рис. 1.7. Схема нарахування ПДВ за прямим методом віднімання в системі ціноутворення*

*Складено авторами

Процес застосування кредитного методу під час формування цін на продовольство передбачає спочатку застосування ставок податку окремо до обсягів продажу та до величини закупівлі, в результаті чого визначається податкове зобов'язання та податковий кредит (рис. 1.8). У випадку, якщо різниця між ними додатна, то вона сплачується до державного бюджету, якщо ж від'ємна – тоді передбачається бюджетне відшкодування ПДВ.

Очевидно, що четвертий метод складніший у своєму застосуванні, аніж попередній. При цьому основним фактором, що ускладнює процес нарахування ПДВ за кредитним методом, є наявність механізму бюджетного відшкодування, якого немає при будь-якому розглянутому методі, а основною перевагою є можливість застосування диференційованих ставок податку, що проблематично під час використання будь-якого іншого методу ПДВ [134, с. 191-192]. Це найбільша перевага цього методу перед іншими, наприклад, у Європейському Союзі широко застосовуються стандартна та понижені ставки ПДВ. У підтвердження вищенаведеного, згідно з VIII розділом Директиви Ради 2006/112/ЄС поряд зі стандартною ставкою, яка має дорівнювати не нижче 15 %, діють знижені ставки, що мають складати не нижче 5 % [28].

На відміну від адитивних методів, при застосуванні кредитного методу немає необхідності розраховувати показник доданої вартості, що полегшує процес обчислення податку та дає можливість розрахувати розмір ПДВ ще під час укладання угод. Крім того, ще однією суттєвою перевагою кредитного методу є добровільне дотримання вимог податкового законодавства, за рахунок взаємного контролю суб'єктів ПДВ шляхом оформлення податкової накладної під час операцій купівлі-продажу.

Зазначений погляд щодо оптимальності кредитного методу поділяють і вітчизняні науковці І. О. Лютий, А. Б. Дрига та М. О. Петренко, вказуючи, що « перші три методи є зручними для застосування щодо єдиної ставки податку на додану вартість і базуються на визначенні прибутку та доданої вартості. Четвертий метод визначення величини доданої вартості не передбачає, що полегшує контроль за правильністю обчислення» [53, с. 41].

Поряд із зазначеними перевагами існують також недоліки застосування кредитного методу. Ми погоджуємось з думкою А. М. Соколовської, що основною вадою цього методу є «існування часового лагу між сплатою податку в ціні придбаних матеріальних ресурсів і відшкодуванням цієї суми після реалізації виробленої підприємством продукції завдяки перерахуванню до бюджету різниці між отриманим і сплаченим податком» [167, с. 24].

Крім того, М. Я. Дем'яненко підкреслює існування цієї проблеми в сільському господарстві та стверджує, що такий «розрив між сплатою і надходженням ПДВ має об'єктивний характер, адже зумовлюється технологією виробництва» [26, с. 43].

1.3. МЕТОДИ НАРАХУВАННЯ ПОДАТКУ ТА ЇХ МІСЦЕ У СИСТЕМІ ФОРМУВАННЯ ЦІН

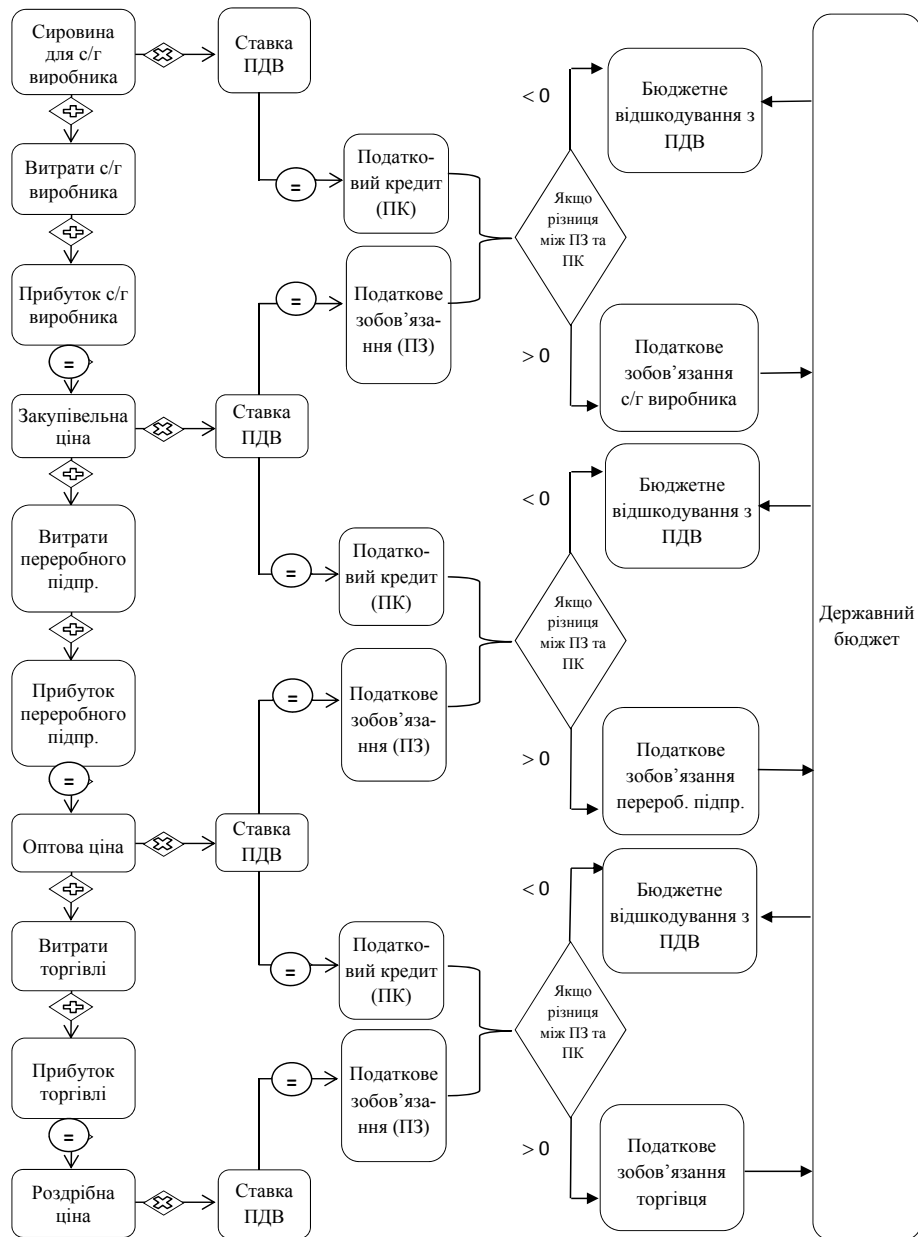


Рис. 1.8. Схема нарахування ПДВ за кредитним методом у системі ціноутворення*

*Складено авторами

При вивченні різних наукових джерел, можна виокремити два напрями вирішення проблеми наявності значних термінів відшкодування податкового кредиту з бюджету. Перший напрям передбачає створення на підприємстві

спеціального фонду коштів. Так, А. М. Поддєрьогін та М. В. Лєсько пропонують здійснювати «імобілізацію грошових коштів суб'єктів підприємництва на сплату податку, шляхом складання бюджету з ПДВ на мікрорівні» [86, с. 49].

Другий напрям полягає в застосуванні диференційованих строків погашення зобов'язань із ПДВ. Збільшення податкового періоду для тих галузей, у яких існує проблема розриву між сплатою та надходженням ПДВ, зокрема в сільському господарстві є, на наш погляд, перспективним напрямом вирішення цієї проблеми.

Пропозиція М. Я. Дем'яненка стосовно вирішення проблеми існування часового лагу заслуговує на увагу, проте складна у практичному застосуванні. Він стверджує, що «встановлення диференційованих строків розрахунку щодо цього податку протягом року: у першій половині року під час виникнення дебетового сальдо по ПДВ відшкодовувати його не пізніше, ніж у місячний термін та запровадити диференційований механізм розрахунків залежно від розміру відшкодувань. На невеликі суми відшкодувань доцільно запровадити спрощену звітність, яка може ускладнюватись із збільшенням розмірів дебетового сальдо по ПДВ [26, с. 44].

Оптимальним шляхом вирішення цієї проблеми є встановлення на законодавчому рівні строку відшкодування ПДВ безпосередньо з бюджету, в найкоротший термін [145, с. 90].

Разом з цим іншою вагомою вадою цього методу є виникнення кумулятивного ефекту за умови існування звільнень від сплати податку в будь-якій точці ланцюжка «виробництво – кінцеве споживання», адже це руйнує ланцюжок податкових кредитів. Це твердження підкреслюють А. М. Соколовська [167, с. 24], Ф. О. Ярошенко, Т. І. Єфименко [85, с. 45] та водночас вони обґрунтовують доцільність застосування прямого методу віднімання, адже цей метод не приводить до подібних каскадних ефектів.

Підбиваючи підсумки, слід вказати, що як прямий, так і непрямий адитивні методи проблематичні у своєму застосуванні, оскільки потребують додаткових облікових розробок. При використанні цих методів базою ПДВ стає додана вартість, а не її частина, що змінює природу досліджуваного податку, змінюючи його з непрямого на прямий. Тому можна зробити висновок, що використання адитивних методів ПДВ у процесі формування ціни недоцільне. Тому найбільш прийнятним методом нарахування ПДВ у процесі формування ціни є кредитний метод, найбільш простим – прямий метод віднімання, найбільш складним і трудомістким – непрямий адитивний. Оскільки використання кредитного методу в системі формування цін дозволить застосовувати диференційовані ставки податку, уникнути кумулятивного ефекту та спонукатиме платників дотримуватись податкового законодавства.

1.4. Наукові підходи до побудови системи оподаткування молокопереробних підприємств

Проведений аналіз етапів формування податкової системи держави дозволяє зробити висновок про доцільність виокремлення у її складі окремих підсистем, оскільки будь-яка галузь або окремі підприємства чи їх група можуть мати властиву їм систему оподаткування (спрощену систему оподаткування, спеціальний режим оподаткування тощо) або систему, яка сформувалась залежно від об'єктів оподаткування та відрізняється за структурою. Цей висновок ґрунтується на тій закономірності, що кожна галузь або окремі підприємства протягом свого розвитку відносилися до платників податків, які різнилися за кількістю нарахування податків і зборів, мали уніфіковані або різні терміни сплати чи властиві для усіх або специфічні для окремих осіб об'єкти оподаткування тощо.

Не винятком із зазначеного є молокопереробні підприємства, які з погляду, наявних податків і зборів формували у процесі своєї фінансово-господарської діяльності притаманну кожному з них систему оподаткування. Важливим напрямом подальшого розвитку останньої є дотримання гармонізації із загальнодержавною податковою системою, до якої науковцями ставиться ціла низка вимог. В окремих із них у системі оподаткування вбачається інструмент соціально-економічної політики, яка повинна стимулювати господарську й підприємницьку ініціативу [78, с. 9], бути стабільною протягом мінімум трьох – п'яти років [189, с. 181], поліпшувати фінансовий стан підприємств [34, с. 85], знаходити шляхи підвищення податкових доходів держави, ґрунтуватись на загальноприйнятих принципах економічної теорії про рівність, справедливість і ефективність оподаткування [44, с. 30]. Звісно, для реалізації цих положень необхідне наукове обґрунтування, яке, як зазначено у працях [49, с. 69; 46, с. 51-52; 60, с. 122; 21, с. 22], передбачає системність, встановлення визначальної бази цієї системи, створення правової основи, визначення принципів, на яких має будуватись податкова система, та основних критеріїв оцінки її ефективності через виявлення передбачуваних або реальних наслідків податкового впливу на підприємців.

Не заперечуючи в принципі зазначені підходи до формування податкової системи, слід відмітити, що, з практичного погляду, важко відразу зробити її досконалою, до того ж, такою, яка задовольняла б одночасно як платників, так і державу. Тому такі підходи до її побудови повинні бути науково сформовані, оскільки, не маючи теоретично обґрунтованої системи оподаткування, не матимемо досконалої на практиці.

Поряд з цим необхідно зазначити, що в сучасній економічній літературі ще не вироблено єдиного методологічного підходу до трактування сутності поняття «система оподаткування». Більше того, деякими дослідниками

[77, с. 42] ця дефініція ототожнюється з податковою системою, які, на нашу думку, не є ідентичними. В інших літературних джерелах економічного спрямування [23, с. 3; 82, с. 42], в яких розглядаються теоретичні основи податкової системи, навпаки, ця категорія подається у вузькому значенні, як сукупність податків та зборів, що більшою мірою відповідає системі оподаткування.

У цілому, проведений аналіз наукових праць [49; 60; 166] та окремих публікацій вітчизняних економістів у фахових виданнях [59] свідчить про необхідність уточнення цих двох різних понять, адже кожне із них має своє призначення та посідає певне місце в теорії та практиці оподаткування.

Більше того, з прийняттям Податкового кодексу України (далі – ПК України), в нормативно-правовому полі термінологічне застосування зводиться лише до поняття «податкова система». Так, у пункті 6.3 статті 6 ПК України, зазначено, що сукупність загальнодержавних і місцевих податків та зборів, що справляються в установленому цим кодексом порядку, становить податкову систему України [83]. Законодавче визначення податкової системи, хоча і не називає інших підсистем, як це роблять науковці, але в ньому чітко простежується дві підсистеми: 1) сукупність загальнодержавних і місцевих податків та зборів; 2) установлений кодексом порядок справляння.

Щодо першої підсистеми, то її перелік чітко визначений і не викликає особливих дискусій щодо її побудови. Склад загальнодержавних і місцевих податків та зборів, що формують першу підсистему, визначено статтями 9 і 10 та іншими статтями ПК України, які розширюють їх перелік та окремих платежів (табл. 1.2).

До другої підсистеми слід віднести всі її елементи, що стосуються процесів адміністрування податків і зборів (обов'язкових платежів), визначених у розділі 2 Податкового кодексу України. Серед них, принципи, форми та методи діяльності органів державної влади в питаннях податків і оподаткування, а також права податкової служби під час здійснення своїх повноважень тощо. Тож, дотримуючись зазначеного вище підходу, вважаємо, що, з наукового погляду, законодавче визначення не заперечує існування системи оподаткування на рівні окремого суб'єкта господарювання, зокрема молокопереробного підприємства.

Зауважимо, що найбільш поширеним в економічній літературі є визначення, коли під податковою системою розуміють сукупність установлених у країні податків [82, с. 42], зборів (інших обов'язкових платежів) до бюджетів різних рівнів та державних цільових фондів [23, с. 3]. Однак з таким спрощеним визначенням податкової системи погодитись важко, оскільки це поняття є набагато ширшим. З цих причин деякі дослідники не випадково звертають увагу на значну кількість визначень податкової системи, які, на

1.4. НАУКОВІ ПІДХОДИ ДО ПОБУДОВИ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ МОЛОКОПЕРЕРОБНИХ ПІДПРИЄМСТВ

їхню думку, різняться за ступенем відображення фінансових відносин, що є причиною недостатньо глибокого їх аналізу, навіть породжують суперечливі та помилкові висновки [59, с. 78].

Таблиця 1.2

Загальнодержавні та місцеві податки і збори податкової системи України*

Загальнодержавні податки	Місцеві податки та збори
1) податок на прибуток підприємств;	Місцеві податки
	1) податок на майно: 1.1) податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки; 1.2) транспортний податок; 1.3) плата за землю;
2) податок на доходи фізичних осіб;	2) єдиний податок.
3) податок на додану вартість;	Місцеві збори
4) акцизний податок;	1) збір за місця для паркування транспортних засобів;
5) екологічний податок;	2) туристичний збір.
6) рентна плата: 6.1) за користування надрами для видобування корисних копалин; 6.2) за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин; 6.3) за користування радіочастотним ресурсом України; 6.4) за спеціальне використання води; 6.5) за спеціальне використання лісових ресурсів; 6.6) за транспортування нафти і нафтопродуктів магістральними нафтопроводами та нафтопродуктопроводами, транзитне транспортування трубопроводами природного газу та аміаку територією України;	
7) мито.	

*Складено на основі [83]

Тому ми поділяємо думку вітчизняних вчених, зокрема професора А.М.Соколовської та професора В.М.Мельника, які пропонують розглядати податкову систему як багатоперспективну з декількох міркувань: по-перше, як систему нормативно-правових актів, по-друге, як сукупність взаємопов'язаних, взаємоузгоджених податків [166, с.29] і, по-третє, як

підсистему податкових органів і підсистему застосування податкового законодавства (адміністрування податків) [59, с. 78-79]. Звісно, така структуризація податкової системи вказує безпосередньо на основні її елементи, що характерні для цієї фінансової категорії. Причому, як видно із наведеного, окремі з цих елементів (сукупність податків) відносяться до системи оподаткування.

Однак саме на цьому варто зосередити увагу, оскільки, на нашу думку, це якраз і є тією причиною, що не сприяє розмежуванню дефініцій «система оподаткування» та «податкова система». Погоджуючись із зазначеним підходом вказаних авторів, вважаємо, що податкова система за своєю суттю є ширшим поняттям, оскільки включає в себе не лише сукупність податків та зборів, але й визначає інші її складові, зокрема підсистеми нормативно-правового регулювання та принципи податкового законодавства, структуру податкових органів і порядок застосування податкового законодавства.

Наступна група економістів, зокрема А. І. Крисоватий та О. М. Десятнюк, також пропонують розглядати податкову систему у глобальному розумінні цього поняття, зокрема як сукупність податків, зборів та інших платежів до бюджету й державних цільових фондів; принципів, форм і методів їх установлення, зміни чи відміни; дій, які забезпечують їх сплату, контроль і відповідальність за порушення податкового законодавства [46, с. 50]. Зауважимо, що такі компоненти простежуються і з положень чинного ПК України, відповідно якого державні цільові фонди вилучені із структури податкової системи, хоча, як наголошують вказані та інші автори, до його прийняття вони знаходилися у її складі.

Подібної думки дотримувався і професор О. Д. Василик, який, окрім сукупності встановлених законодавством держави податків, зборів, відрахувань й інших платежів до бюджетів, виділяв у цьому понятті й фінансові інститути, а також всю інфраструктуру, пов'язану з обрахуванням, обліком, контролем і своєчасною сплатою обов'язкових платежів [13, с. 26]. Безумовно, наведені визначення відображають весь податковий процес, характерний для сфери оподаткування, у тому числі й управління податковою системою. Тому таке поняття цієї категорії, на нашу думку, є більш обґрунтованим, оскільки його зміст стосується в цілому податкової системи держави, яка саме і сприяє проведенню цих процесів за допомогою органів виконавчої влади.

Беручи за основу наведені міркування, розглянемо такі важливі аргументи, що стосуються обґрунтування дефініції «система оподаткування». Водночас зауважимо, що в науковій літературі вона також не має однозначного визначення. Більше того, в окремих працях автори наводять її у тій формі, яка, на наш погляд, уже більше стосується змісту податкової системи, а не системи оподаткування. Так, на думку авторів праці [77, с. 42], під системою

1.4. НАУКОВІ ПІДХОДИ ДО ПОБУДОВИ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ МОЛОКОПЕРЕРОБНИХ ПІДПРИЄМСТВ

оподаткування пропонується розуміти: «Сукупність податків, зборів і платежів, законодавчо закріплених у певній державі; принципів, форм і методів їх встановлення, зміни або скасування; дій, що забезпечують їхню сплату, контроль і відповідальність за порушення податкового законодавства».

Безумовно, таке розгорнуте визначення небезпідставно спонукає до думки, що суть системи оподаткування здебільшого відповідає змісту податкової системи, адже до цього поняття включено форми та методи встановлення податків, включаючи їх запровадження та скасування, а також контроль і відповідальність за порушення податкового законодавства. Проте останнє, на нашу думку, стосується не системи оподаткування, а податкової системи держави. Причому наведене визначення суттєво не відрізняється від поняття податкової системи, яке її дають вказані вище автори [46, с. 50].

У зв'язку з цим, заслуговують уваги підходи такої групи економістів, зокрема О. Д. Данілова та Н. П. Флісак, які, на наш погляд, наводять більш змістовне визначення системи оподаткування, що дозволяє його відокремити від дефініції «податкова система». Як пишуть вказані автори: «Система оподаткування – це сукупність встановлених у країні податків і зборів та обов'язкових платежів, які взаємопов'язані між собою, органічно доповнюють один одного та мають різну цілеспрямованість» [25, с. 18]. Відтак від системи оподаткування відмежовані компоненти, які характерні для податкової системи, що й надає цьому визначенню властивий зміст і вказує на характерні їй елементи.

Принципово не заперечуючи проти такого визначення, все ж таки вважаємо, що його також потрібно уточнити, оскільки в ньому відсутня законність встановлених податків і зборів та обов'язкових платежів. Адже під цим поняттям можна розуміти й ті збори, які існують в тіньовій економіці на зразок, зокрема «рекетирських поборів» або «неформальних платежів» загалом. Та й навіть серед тих платежів, що стягувалися в Україні офіційно, не всі мали законну основу, але вони таки сплачувалися населенням. Ідеться про самооподаткування, яке в окремих територіальних громадах діяло до недавнього часу, хоча податковим законодавством визначено чіткий перелік загальнодержавних і місцевих податків та зборів, серед яких такий вид платежу відсутній.

Вважаємо, що реалізувати зазначені вимоги можливо в понятті, яке дають системі оподаткування Н. М. Ткаченко, Т. М. Горова та Н. О. Ільєнко, які пишуть: «Система оподаткування в Україні є сукупністю податків і зборів – обов'язкових платежів до бюджетів та внесків до державних цільових фондів, що справляються у визначеному порядку» [176, с. 179]. І хоча наведене визначення також потребує деякого коригування, але на відміну від попереднього, в ньому вже простежується думка (хоча прямо це також не зазначено), що така сукупність податків, зборів (обов'язкових платежів)

справляється до бюджетів і державних цільових фондів у визначеному порядку. Останнє якраз і вимагає узаконення, чого не відчувається в наведеному науковцями визначенні.

Дещо інший зміст у поняття «система оподаткування» пропонує вкладати О.Р. Романенко. Так, зазначаючи те, що в податковій теорії найчастіше використовуються терміни «податкова система» і «система оподаткування», О.Р. Романенко пише: «Останній термін характеризується як процес установалення і справляння податків, тобто такими елементами – платник, об'єкт оподаткування, ставка тощо – та механізм обчислення і сплати податків» [116, с. 130-131].

Зважаючи на цей підхід, стає зрозуміло, що вказаним автором пропонується відмовитись від традиційного включення до такого визначення словосполучень «сукупності податків та зборів», як це наведено вище, а рекомендується розглядати лише процес їх встановлення та справляння. Однак, на нашу думку, останнє стосується в основному до двох вказаних процесів, які доцільно віднести до податкового менеджменту, а відтак і до податкової системи.

Здійснений аналіз наведених підходів дозволяє усвідомити, наскільки складними і комплексними є дефініції «податкова система» і «система оподаткування». Тому розмежування наведених понять є однією з передумов не лише коректного трактування цих різних за значенням фінансових категорій, але й необхідністю, пов'язаною з їхнім сприйняттям з метою прийняття ефективних рішень у сфері податкової політики.

Для уточнення зазначених дефініцій звернемося до терміна «система оподаткування», який охоплює два різні за значенням словосполучення, які й будуть об'єктом нашого аналізу. Спочатку спробуємо визначитись із терміном «система» взагалі.

Зазначимо, що система (грец. system – складене з частин, з'єднання) – об'єктивна єдність закономірно пов'язаних між собою предметів... або ціле, складене з частин, упорядкованих за певними законами або принципами [183, с. 144]. Зауважимо, що нині найбільш коректним та більш прийнятним можна вважати визначення системи, що його наводить В.С. Соловйов. З цього приводу він пише: «Під системою розуміють сукупність функціонально взаємозв'язаних елементів (об'єктів), які є цілісним утворенням або мають властивості цілісності» [171, с. 19]. Важливим також є визначення системи як сукупності принципів, покладених в основу певного вчення [164, с. 617], що також важливо з погляду системи оподаткування.

Отже, в наведених визначеннях сутність поняття «система» пов'язується з цілим, що складається із сукупності частин, в основу якого покладено певні принципи. Таку цілісність системи оподаткування, на нашу думку, можуть складати її елементи, до яких належать загальнодержавні й місцеві податки

1.4. НАУКОВІ ПІДХОДИ ДО ПОБУДОВИ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ МОЛОКОПЕРЕРОБНИХ ПІДПРИЄМСТВ

та збори, що сформовані при їх прийнятті Парламентом відповідно до принципів податкового законодавства, принципів оподаткування та принципів податкової політики.

На останньому наголосимо, оскільки ПК України встановлює лише перелік принципів податкового законодавства, що визначають основні вимоги до побудови податкової системи та функціонування кожного її елементу. У той же час принципи оподаткування, які в класичному розумінні були впорядковані А.Смітом, відображають основи сплати платниками податків відповідно до законодавчо встановленого порядку, визначеного державою на засадничих принципах податкової політики – гнучкості та стабільності. Проте «гнучкість» і «стабільність» – два протилежні за змістом поняття, оскільки зміни в першому з них призводять до розбалансованості другого, і навпаки, постійна стабільність не сприяє гнучкості.

Безумовно, зазначені принципи повинні реалізовуватись через систему оподаткування. Важливим тут є те, що саме податки є первинними елементами цієї системи. Якщо виходити з того, що її елементами спочатку є платник, об'єкт оподаткування, ставка тощо (хоча цього ніхто не заперечує, бо вони такими є, але стають ними дещо пізніше), то ми повинні визнати, що, не маючи першого з них (податку), ми вже маємо другий і наступні елементи системи оподаткування (платника, ставку податку тощо).

Однак, якщо немає першого елемента (податку), то й не може бути другого та наступного, тобто платника податку, ставки і т.ін., адже платник народжується або створюється, коли уже є податок. І навіть якщо податок запроваджується згодом, то його сплата настає згодом, а не до введення податку. Причому якщо допустити, що таке станеться, то це буде переплата або надмірно сплачена сума до бюджету. Відтак первинним елементом системи оподаткування є податок.

Тут важливо зрозуміти і те, що податок, у свою чергу, також має складові елементи (або за ПК України обов'язкові елементи), зокрема, ставку, базу оподаткування тощо. Тобто одна система здатна утворити властиву їй підсистему, яка не заперечує, а лише доповнює її новими зв'язками й елементами.

Розглядаючи наступний термін, зокрема «оподаткування», насамперед, зауважимо, що в економічній літературі суттєвих розбіжностей у трактуванні цього поняття немає. Найбільш прийнятним, на наш погляд, є визначення, яке йому дає М. Гяде, котрий пише: «Оподаткуванням називається обкладення податками або обов'язковими виплатами на користь уряду з метою створення реальних ресурсів, у першу чергу, для державної діяльності» [24, с. 165]. Дискусійним, на нашу думку, в цьому визначенні є словосполучення «обкладення податками».

Майже подібний підхід щодо обґрунтування зазначеного поняття застосовується у працях вітчизняних авторів. Так, у Фінансовому словнику

А. П. Загороднього, Г. Л. Вознюка та Т. С. Смовженка «оподаткування» трактується як «... узаконене державою обкладання податками юридичних осіб і громадян» [37, с. 306]. Як і в попередньому визначенні, тут також вживається словосполучення «обкладання податками», яке можна було б подати як «накладання податків», хоча і тут полеміка не відкидається.

Наведені два визначення дозволяють зробити узагальнення, що характерною ознакою для них обох є узаконена державою дія на обкладання платників відповідними податками, які у своїй сукупності, побудові та методах обчислення, за визначенням В. М. Родіонової, реалізують певні принципи [187, с. 332]. Очевидно, що встановлена їх сукупність створює і зобов'язання для держави та платника податку. Перша має довести відповідний їх перелік, порядок сплати, тощо до платника з дотриманням і забезпеченням принципів податкового законодавства, принципів оподаткування та принципів податкової політики, а другий повинен взяти на себе обов'язок з їх сплати.

Останнє, на нашу думку, якраз і відрізняє систему оподаткування від податкової системи, оскільки перше поняття передбачає реалізацію податкових принципів через обов'язок сплати податків, виходячи із сучасного їх розуміння та необхідності, тобто як обов'язку кожного, який, на думку В. Л. Андрущенка і Ю. І. Ляшенка, має бути рівнозначний усвідомленому моральному принципу: «Я можу, значить, я повинен» [3, с. 40]. Звісно, що за низької податкової культури платників податків до них вживатимуться примусові заходи з боку фіскальної служби, яка, як зазначено вище, вже відноситься до іншої системи, а саме податкової системи держави.

І навпаки, під час добровільного виконання платниками податків своїх обов'язків зі сплати податків і зборів державі необхідно буде лише забезпечити зрозумілий процес самого оподаткування, дотримуючись, звісно, задекларованих нею принципів податкового законодавства. При цьому потрібно розрізняти «добровільне виконання обов'язків із сплати податків» від «добровільної сплати податків».

Зауважимо, що останнє словосполучення є достатньо застосовуваним на практиці, хоча дискусійним. На нашу думку, між цими словосполученнями існує принципова відмінність. Перше словосполучення стосується податку як обов'язкового платежу державі, причому така обов'язковість у нашій країні визначена статтею 67 Конституції України. Тому важливо, щоб платник податку як індивідум з високою податковою культурою, виконував свій обов'язок повною мірою, і добровільно, для чого повинні спрацьовувати певні стимули як зовнішні чинники.

Друге словосполучення, зокрема «добровільна сплата податків», може стосуватися збору, який має ознаки добровільності певною мірою, бо сплачується й у вигляді благодійних внесків. У цьому випадку на податкову культуру платника впливає мотивація як його внутрішній чинник. При

1.4. НАУКОВІ ПІДХОДИ ДО ПОБУДОВИ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ МОЛОКОПЕРЕРОБНИХ ПІДПРИЄМСТВ

цьому слід враховувати, що ці два чинники за певних обставин можуть доповнювати один одного чи трансформуватися або переходити з однієї форми в іншу. Тобто виконання обов'язку зі сплати податку стає одночасно і стимулом, і мотивацією або здебільшого одним, ніж іншим. Відтак важливо, щоб для платника податку спрацювало правило: «Я відчуваю стимули, але я не втрачаю мотивації платити».

У продовження до вищевикладеного слід зауважити і на те, що останнім часом в економічній літературі поряд із системою оподаткування небезпідставно стали загальноновживаними інші терміни, які також потребують деякого уточнення та певного обґрунтування. Адже у вітчизняних наукових працях [50, с. 101; 39, с. 36] і виданнях практичного спрямування [74, с. 5] їх автори називають її в одному випадку загальною, а в іншому – звичайною системою оподаткування, що, як нам здається, не може сприйматись однозначно, хоча таке розмежування є цілком логічним як з позиції впорядкування дефініцій, так і з погляду практичного застосування в податковому законодавстві.

Однак, розглядаючи ці різні за значенням словосполучення, якими автори намагаються надати дещо іншого змісту системі оподаткування, вважаємо, що кожне з них не може повністю відображати її суть. На нашу думку, найбільше їй відповідатиме назва загальнодержавної системи оподаткування, що є глобальною, порівняно з іншими, які породжені першою.

Підбиваючи підсумки з вищенаведеного аналізу, зауважимо, що загальнодержавну систему оподаткування нами пропонується розглядати як законодавчо визначену сукупність податків і податкових зборів до бюджетів, передбачених для обкладання платників, у побудові порядку обчислення й сплати яких реалізуються принципи оподаткування. Причому із наведеного визначення стає зрозумілим і те, що далі розширювати його немає сенсу. В іншому випадку його буде і важко сприйняти. Та й коли в ньому навіть врахувати деякі особливості, то це суттєво не вплине на сприйняття цього поняття. Але й не визнавати цих особливостей також не можливо, бо вони таки існують. І знову ж таки підтвердженням цього є введення в Україні спеціального режиму з податку на додану вартість, за якого молокопереробні підприємства акумулювали цей податок для виплати дотацій постачальникам молочної сировини.

Згодом практична реалізація впорядкування дефініцій почала простежуватись у податкових законах, а відтак і при сплаті податків, що їх сплачували платники окремих галузей. Останнє дало підстави представникам контролюючих органів такий захід з боку держави вважати певним нововведенням, яке особливо простежувалось із запровадженням у кінці 90-х років, як зазначали деякі автори [74, с. 5], «трьох способів сплати податків: 1) звичайної системи оподаткування; 2) спрощеної системи оподаткування (єдиний податок); 3) фіксованого сільськогосподарського податку». Хоча, з позиції

нашого дослідження, не можна однозначно погодитись з тим, що виокремленні підсистеми повинні класифікуватись як «спосіб сплати податків», на чому варто зупинитись окремо.

Як видно з наведеного вище, дослідниками визнається необхідність введення особливого порядку сплати податків і зборів для окремих платників податків. Очевидно, що з його запровадженням загальновстановлена сукупність податків для деяких осіб може змінюватися за їх кількістю, що підтверджується на практиці завдяки існуванню спрощеної системи оподаткування. Це створює окрему підсистему платежів, які й надалі безпосередньо віднесені до загальнодержавної системи оподаткування. Причому тут неважливо, яка їхня кількість віднесена до цієї підсистеми. Важливо інше, зокрема, як ця підсистема побудована та чи ефективно вона діє. І якщо остання не впорядкована та в ній не дотримуються взаємозв'язки і принципи оподаткування, то й не може бути самої системи оподаткування, а існуватиме лише перелік податків і податкових зборів.

Тому, як правильно зауважував П.В.Мельник: «...ефективність податкової системи значною мірою забезпечується саме перевагами системного підходу. Він потребує не допускати ні взаємного накладення податків, ні розривів між ними» [60, с. 123], а також «не вступати в протиріччя з системою оподаткування в цілому і з окремими її елементами» [23, с. 16], як зазначають інші автори.

Погоджуючись із такими підходами науковців до цілісності системи загалом, вважаємо, що аналогічного обґрунтування потребують й інші її ознаки. Нагадаємо, що в найбільш загальному вигляді дослідники [186, с. 14-19] виділяють чотири основні властивості систем: 1) цілісність (система розглядається як ціле, яке може ділитись на компоненти, що існують лише за наявності цілого, тобто останнє є основою теорії систем); 2) взаємозалежність і взаємодія системи та зовнішнього середовища (система реагує та розвивається під впливом зовнішнього середовища, не втрачаючи при цьому якісні властивості, що забезпечують відносну стійкість та адаптивність її функціонування); 3) структурованість (під структурованістю розуміється сукупність компонентів та їх зв'язків, що визначають внутрішню будову й організацію об'єкта як цілісної системи); 4) ієрархічність (кожна система (підсистема) може розглядатись також як компонент більш глобальної системи).

Об'єктивна необхідність організації будь-якої системи як цілого, що складається з окремих частин, розкрита А.А.Богдановим у його працях з тектології – загальній організаційній науці. Як зазначає вказаний автор, організаційний підхід до досліджень будь-якої системи означає вивчення її з погляду взаємозв'язку всіх її частин та відносин зі всіма зовнішніми системами. На його думку, об'єктивність взаємодії кожного з елементів системи слід

1.4. НАУКОВІ ПІДХОДИ ДО ПОБУДОВИ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ МОЛОКОПЕРЕРОБНИХ ПІДПРИЄМСТВ

розглядати з позиції наявності таких протилежних якостей як активність та опір [9, с. 119], причому ступінь організованості системи залежить не лише від взаємодії, але і зіставлення зазначених якостей. Тому, як справедливо підкреслює А. А. Богданов, там, де стикаються активність та опір, практична сума, втілена в практичних результатах, залежить від способу зіставлення тих та інших; і для цілого ця сума збільшується на тій стороні, на якій створення більш струнке або «гармонійне», вміщує менше «протиріч» [9, с. 118]. З погляду системи оподаткування, таке гармонійне поєднання більш власне тоді, коли її елементи чітко структуровані, доповнюють один одного, не допускають подвійного обкладання однієї і тієї ж бази оподаткування. І якщо на рівні податкової системи такі протиріччя менш помітні відразу, то на рівні системи оподаткування суб'єкта господарювання порушення гармонійності відчутне більш предметно.

Звідси, відповідно до першої властивості систем, систему оподаткування молокопереробних підприємств необхідно розглядати як вторинну, яка породжена загальнодержавною. Тобто тут має спрацювати правило: «Загальнодержавна система оподаткування існує не тому, що в ній функціонує система оподаткування молокопереробних підприємств, а навпаки, система оподаткування молокопереробних підприємств існує тому, що функціонує загальнодержавна система оподаткування».

Отже, організація будь-якої системи, у тому числі й система оподаткування молокопереробних підприємств, вимагає такого підбору та зіставлення елементів, який забезпечував би гармонійне її функціонування. Тому організація такої систем, з одного боку, має забезпечувати внутрішню гармонію, а з іншого – не вступати в протиріччя з загальнодержавною системою оподаткування, оскільки вона є її складовою і утворює в ній окрему підсистему (рис. 1.9), яка ґрунтується на спільному для них законодавстві на вході і створює податкове навантаження для молокопереробних підприємств на виході. Цей висновок ґрунтується на зазначеній вище четвертій властивості теорії систем, оскільки загальнодержавна система оподаткування вважається глобальною щодо системи оподаткування молокопереробних підприємств.

Цілком очевидно, що будь-яка з систем потребує своєї організації. У цілому організація системи, як пише професор М. П. Войнаренко, передбачає діяльність зі створення, формування цілого як сукупності взаємопов'язаних та взаємодіючих частин, виділення яких обумовлено цілями та побудовою цілого; із забезпечення внутрішньої впорядкованості, узгодженості взаємодій більш або менш диференційованих і автономних частин цілого; із приведення у відповідність цілого та його елементів з цілями, змінами внутрішнього та зовнішнього середовища [16, с. 142].

Таким чином, організація системи пов'язана з формуванням та створенням цілого з частин, які певною мірою є автономними, але повинні

адаптуватися до нових умов, регулюючи взаємодію частин у процесі функціонування цілого. Причому всі організаційні дії мають бути спрямовані на дотримання кількісних та якісних взаємозв'язків частин цілого, які забезпечили б найкращу результативність його функціонування. З вищевикладеного очевидно, що важливою властивістю для організації системи оподаткування молокопереробних підприємств є її адаптивність і стійкість до соціально-економічного середовища. Тому, що краще суспільство сприйматиме бюджетно-податкову політику, то стійкішою буде й система оподаткування. Причому зворотним зв'язком (індикатором) як для неї, так і для її підсистеми стане величина податкового боргу платників податків («вихід»), що призведе до змін на «вході».

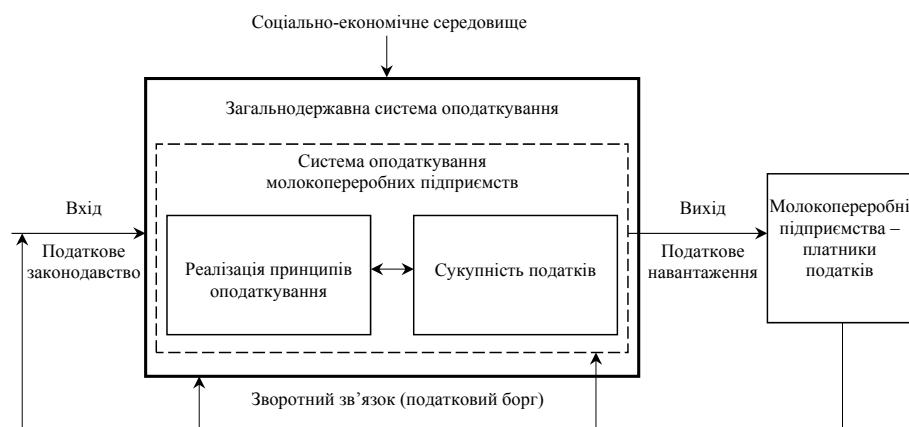


Рис. 1.9. Структурна схема функціонування системи оподаткування молокопереробних підприємств*

*Розроблено авторами

Отже, з проведеного аналізу стає зрозуміло, що зазначене не суперечить самій ідеї виокремлення для молокопереробних підприємств підсистеми оподаткування, що функціонує за нормами загальнодержавної системи оподаткування, адже через неї повинні реалізовуватись ті ж принципи, що й через загальнодержавну систему оподаткування.

Причому перелік податків, зборів (обов'язкових платежів) й надалі регулюватиметься Податковим кодексом України. Однак окремі його положення можуть встановлювати особливий порядок у нарахуванні та сплаті податків на зразок ПДВ, за якого для молокопереробних підприємств існували специфічні умови обчислення податку за двома деклараціями, передбачалися окремі умови для виплати дотацій постачальникам молочної сировини за рахунок однієї частини ПДВ і часткова його сплата до бюджету тощо.

Тож, на нашу думку, система оподаткування молокопереробного підприємства – це сукупність податків і зборів, сформованих корпоративним

1.4. НАУКОВІ ПІДХОДИ ДО ПОБУДОВИ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ МОЛОКОПЕРЕРОБНИХ ПІДПРИЄМСТВ

податковим менеджментом з метою їх сплати залежно від наявності об'єктів оподаткування відповідно до вимог Податкового кодексу України.

Таким чином, зміст та особливості в розрахунках молокопереробних підприємств із державою, що встановлювалися податковим законодавством в умовах спеціального режиму ПДВ, а також визначений корпоративним податковим менеджментом підприємства перелік податків і зборів відповідно до чинного ПК України залежно від наявності об'єктів оподаткування, дозволяє зробити висновок про доцільність застосування в науковій термінології словосполучення «система оподаткування молокопереробних підприємств». Водночас на практиці кожне молокопереробне підприємство, залежно від наявності об'єктів оподаткування, матиме можливість відносити до неї властиві для нього податки та збори, які законодавчо встановлені та функціонують в умовах загальнодержавної системи оподаткування.

РОЗДІЛ II

АНАЛІТИЧНЕ ОЦІНЮВАННЯ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ У СИСТЕМІ ЦІНОУТВОРЕННЯ ТА СИСТЕМІ ОПОДАТКУВАННЯ МОЛОКОПЕРЕРОБНИХ ПІДПРИЄМСТВ

2.1. Аналіз формування податкового кредиту з ПДВ при закупівлі молочної сировини

У сучасних умовах розвитку молокопереробної галузі України вагомого значення набуває ефективна взаємодія виробників молочної сировини та молокопереробних підприємств, оскільки від обсягу та якості продажу молока на переробку залежить конкурентоспроможність готової продукції як на вітчизняному, так і зарубіжному ринках та продовольча безпека країни загалом. Одним із дієвих чинників, що впливають на процеси реалізації є адекватне встановлення закупівельних цін на молоко. Невід'ємним процесом є функціонування механізму ПДВ, який виявляється у формуванні податкового зобов'язання виробників молока та водночас податкового кредиту для молокопереробних підприємств.

Відтак для успішного сприйняття податку з боку осіб, які його перераховують до бюджету, необхідно забезпечити деякі умови, серед яких – достовірне формування податкового кредиту та його відшкодування одному із контрагентів у ланцюгу поставок, якщо продавець сплатив ПДВ до бюджету, адже податок на додану вартість здійснює свій рух не лише до бюджету, але є одним із джерел відшкодування платникам податкового кредиту. Останнє якраз і створює найбільше незручностей для молокопереробних підприємств, які сплачують його до державного бюджету, але бюджетне відшкодування можуть одержати не завжди у встановлений строк.

Причому відволікання обігових коштів за рахунок накопичення податкового кредиту є проблемою, яка виникла ще на початку запровадження ПДВ. З часом вона не лише не зменшилась, а навпаки, ще більше загострилась. І це за умови, що для платників галузі законодавчими та нормативними актами неодноразово змінювався порядок нарахування та сплати цього податку, але питання бюджетного відшкодування й надалі залишається актуальним для молокопереробних підприємств, зважаючи на особливості заготівлі ними молочної сировини.

Тож, враховуючи складну процедуру адміністрування ПДВ порівняно з іншими податками та постійні податкові новації, останні стосуються нових вимог до заповнення податкових накладних, величина податку, яку необхідно сплатити до бюджету, залежатиме від підготовленої документації не лише

2.1. АНАЛІЗ ФОРМУВАННЯ ПОДАТКОВОГО КРЕДИТУ З ПДВ ПРИ ЗАКУПІВЛІ МОЛОЧНОЇ СИРОВИНИ

безпосередньо суб'єктом господарювання, а і його контрагентами. Відтак податковий кредит з податку на додану вартість виникає під час постачання сировини та матеріалів, необхідних для виробництва продукції.

Безумовно, для молокопереробних підприємств дослідження цього питання особливо актуальне, оскільки взаємодія із постачальниками відбувалась відповідно до спеціального режиму з ПДВ, згідно з яким надавалась державна фінансова підтримка виробникам молочної сировини, за рахунок коштів ПДВ молокопереробних підприємств, що проіснував до 2015 р. [158, с. 157].

Потрібно визнати, що такий порядок придбання молочної сировини та нарахування дотацій її постачальникам ставив молокопереробні підприємства в більш вигідне становище, адже від їхньої операційної діяльності певною мірою залежав порядок формування податкового кредиту, величина якого в кінцевому підсумку впливала на розмір кредитового сальдо, тобто обсяг дотації, що в установлені строки перераховувалась сільськогосподарським виробникам молока. Із відміною порядку нарахування дотацій молокопереробними підприємствами ситуація змусила молокопереробні підприємства враховувати таку особливість у розрахунках із постачальниками молочної сировини.

Останнє має ще одну принципову особливість порівняно із іншими платниками ПДВ, оскільки переважна більшість молокопереробних підприємств нині закуповують молочну сировину в особистих селянських господарствах (ОСГ). Тож, враховуючи те, що ОСГ не належать до платників ПДВ, переробники купують молоко за ціною без ПДВ, а тому не зараховують кошти до податкового кредиту.

Зазначене питання набуває ще більшої гостроти, що пов'язано зі зміною процедури адміністрування ПДВ в системі контролюючих органів у сфері оподаткування, яке вимагає і деяких змін і в обліку податкових накладних на молокопереробних підприємствах, зокрема введення системи електронного адміністрування (СЕА) ПДВ. З погляду такого адміністрування, змінився й облік податку на додану вартість, на величину якого молокопереробні підприємства мають право зареєструвати податкові накладні в Єдиному реєстрі податкових накладних (далі – ЄРПН) з відповідними обсягами. Така система обліку податкових накладних, з погляду досліджуваного питання, дозволяє, усунути нелегітимне формування податкового кредиту не лише молокопереробних підприємств, а й інших платників ПДВ, які задіяні в ланцюгу поставок їм виробничих факторів.

Важливо зазначити, що від правильності віднесення коштів до податкового кредиту буде залежати обсяг сплаченого податку до бюджету. Право віднесення сум до податкового кредиту виникає за наявності у платника податку отриманих податкових накладних, крім яких, за цим податком готуються реєстри виданих та отриманих податкових накладних, декларації з

податку на додану вартість, розшифровки податкових зобов'язань та податкового кредиту в розрізі контрагентів.

Якщо аналізувати такий процес формування податкової звітності з ПДВ на молокопереробних підприємствах України, то за останні 5 років він неодноразово змінювався та був ускладнений у зв'язку з дією до січня 2015 р. спеціального режиму оподаткування переробних підприємств. Відповідно суб'єкти господарювання, які перебували на такому режимі, змушені були оформляти звітність по ПДВ у двох формах – загальною та спеціальною.

В Україні зареєстровано 355 молокопереробних підприємств [29, с. 195], з яких 14 [64] функціонує у Хмельницькій області. Провідними з них є ПрАТ «Хмельницька маслосирбаза» (м. Хмельницький), ТДВ «Дунаєвецький маслозавод» (м. Дунаївці), ПрАТ «Деражнянський молочний завод» (м. Деражня). Вказані підприємства до 2015 р. формували податкову звітність з ПДВ у двох формах – загальній та спеціальній.

Як відомо, податковий кредит з ПДВ суб'єкта господарювання формується під час купівлі сировини, матеріалів, палива за ціну збільшену на 20 %, тобто на ставку податку. Проаналізувавши структуру витрат на продукцію молокопереробних підприємств, зокрема, на прикладі калькуляції витрат масла вершкового жирністю не більше 85 %, частка якого найбільша в загальному обсязі продажу готової продукції на одному з молокопереробних підприємств Хмельницької області, зокрема 43 %, можна констатувати, що до основного розділу витрат, відповідно до якого утворюється податковий кредит, належить: молочна сировина, що займає 48,5 % в його оптово-відпускній ціні.

Враховуючи вищезазначене, можна припустити, що тенденція формування податкового кредиту молокопереробних підприємств має збігатися з тенденцією надходження молока на переробку, тобто динамікою закупівлі молочної сировини. Така взаємозалежність відображена на рис. 2.1, для побудови якого були використані звітні дані, що стосуються формування податкового кредиту, трьох молокопереробних підприємств Хмельницької області та відомості Державної служби статистики України, які відображають закупівлю молочної сировини цими ж підприємствами у всіх категорій постачальників.

Як видно з графіка, наше припущення спростоване, що можна пояснити джерелом отримання сировини, оскільки переважна частина молока на переробку за аналізований період надходила від особистих селянських господарств, а не сільськогосподарських підприємств, у яких у ціні закладено ПДВ та відповідно на його суму переробне підприємство могло б зменшити свої податкові зобов'язання, зарахувавши цю суму до податкового кредиту. Тому можна спостерігати абсолютне неспівпадіння динаміки надходження молока на переробку та утворення податкового кредиту.

2.1. АНАЛІЗ ФОРМУВАННЯ ПОДАТКОВОГО КРЕДИТУ З ПДВ ПРИ ЗАКУПІВЛІ МОЛОЧНОЇ СИРОВИНИ

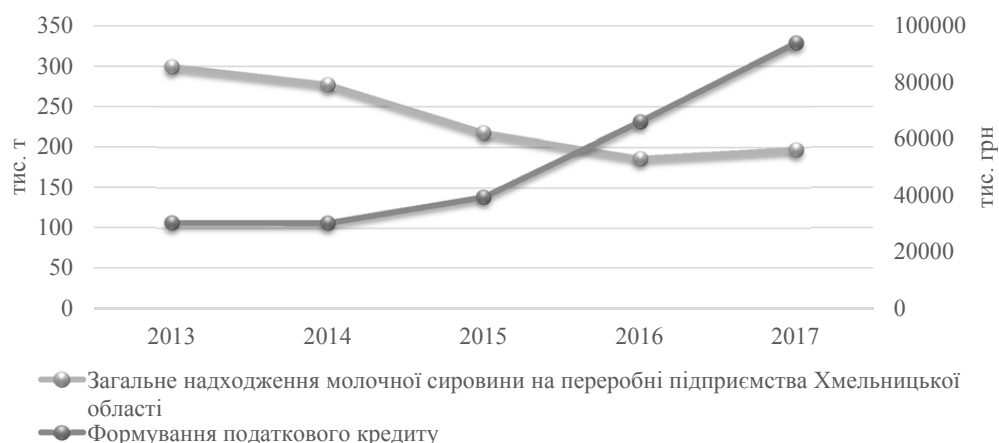


Рис. 2.1. Динаміка формування податкового кредиту та молочної сировини молокопереробних підприємств Хмельницької області у 2013-2017 рр*

*Складено за даними [67]

Впродовж зазначеному, слід відмітити, що основними партнерами молокопереробних підприємств, які забезпечують їх сировинною базою в достатньому обсязі та відповідної якості, є сільськогосподарські підприємства та особисті селянські господарства (ОСГ), адже частка надходжень молока на переробку від них у 2017 р. становить 61,8 % та 28,5 % відповідно (рис. 2.2). Слід відмітити зміну у структурі закупівлі сировини на переробку, оскільки спостерігається зростання частки її придбання від сільськогосподарських виробників, а саме на 10,9 % порівняно з 2013 р. Але така тенденція характерна, якщо аналізувати молокопереробну галузь в цілому по Україні, якщо ж досліджувати окреме переробне підприємство, то зазначена тенденція може не спостерігатись. Так, за звітний період на ТДВ «Дунаєвецький маслозавод» молочна сировина закуплялась виключно в ОСГ. Це залежить, насамперед, від наявності сільськогосподарських підприємств – виробників молока в районі, де розташоване переробне підприємство та налагодженому їх взаємному співробітництву.

Про динаміку формування потенційного податкового кредиту на підприємствах переробної промисловості можна робити висновок згідно з обсягами виробленого молока, що надходить на переробку. Тому у продовження цього аналізу варто дослідити створення молочної сировини з погляду її виробників, а саме: динаміку виробництва молока та частку його переробки. Так, за останні 5 років можна констатувати той факт, що значних змін в обсягах виробництва молочної сировини не відбулось (рис. 2.3). Проте спостерігається зміна структури її виробництва різними категоріями господарств. Так, за аналізований період відбулось зменшення обсягів

РОЗДІЛ II. АНАЛІТИЧНЕ ОЦІНЮВАННЯ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ У СИСТЕМІ ЦІНОУТВОРЕННЯ ТА СИСТЕМІ ОПОДАТКУВАННЯ МОЛОКОПЕРЕРОБНИХ ПІДПРИЄМСТВ

виробництва молока господарствами населення на 1390,9 тис. т у 2017 р. порівняно з 2013 р., а їх частка в загальному виробництві скоротилась з 77,5% в 2013 р. до 73,1% у 2017 р. Тому зниження обсягу виготовленого молока всіма категоріями господарств від 11488,2 тис. т у 2013 р. до 10280,5 тис. т у 2017 р. (на 1207,7 тис. т) відбулось переважно за рахунок скорочення його виробництва особистими селянськими господарствами. Поряд з цим обсяги виробництва молочної сировини як сільськогосподарськими підприємствами, так і фермерськими господарствами зросли в 2017 р. порівняно з 2013 р. на 183,2 тис. т та 38 тис. т відповідно.



Рис. 2.2. Структура надходження молока на переробні підприємства України від різних постачальників у 2013-2017 рр*

*Складено за даними [67]

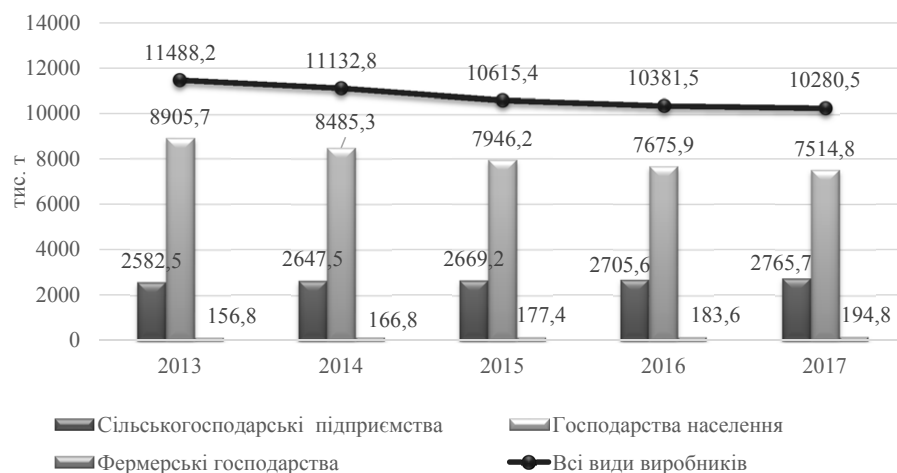


Рис. 2.3. Виробництво молока різними категоріями господарств України у 2013-2017 рр*

*Складено за даними [175]

2.1. АНАЛІЗ ФОРМУВАННЯ ПОДАТКОВОГО КРЕДИТУ З ПДВ ПРИ ЗАКУПІВЛІ МОЛОЧНОЇ СИРОВИНИ

Основною причиною такої тенденції є скорочення поголів'я корів у всіх категоріях господарств, зокрема найбільше зменшення спостерігається в особистих селянських господарствах, а саме: від 1943,4 тис. гол. у 2013 р. до 1551,2 тис. гол. у 2017 р., або на 20 %, в сільськогосподарських підприємствах – на 17 % та у фермерських господарств – на 13 % (рис. В.1 Додаток В). Хоча позитивно слід відмітити, що продуктивність худоби за цей період зросла в усіх категоріях господарств. Так, середній річний удій молока від однієї корови за 2013 – 2017 рр. зріс на 374 кг (рис. В.2 Додаток В).

Слід відзначити, що лідерами загальнодержавного виробництва молочної сировини в розрізі областей України є Вінницька, Полтавська та Хмельницька області, їх частка в загальному виробництві молока країни у 2017 р. становила 8,3 %, 7,7 %, 5,8 % відповідно (Додаток Г). Крім того, за останні 5 років обсяг виробництва молока переважно зменшувався, який зріс лише в двох областях: Хмельницькій (на 0,9 %) та Полтавській (на 0,9 %). Водночас найбільш негативна тенденція зниження обсягів виробництва молока за період 2013 – 2017 рр., а саме: на 55,3 % та 41,4 % спостерігалась у Луганській та Донецькій областях відповідно, – що можна пояснити воєнними діями на сході країни.

Разом з цим для сільськогосподарських підприємств переробні підприємства є основними споживачами, оскільки частка останніх у загальному обсязі продажу молока на переробку за останні 5 років складала більше 90 %, зокрема в 2013 р. продавали на переробку 90 % виготовленої продукції, а у 2017 р. – 97 % (рис. 2.4).

Протилежна тенденція спостерігається у взаємодії особистих селянських господарств та молокопереробних підприємств (рис. 2.5), які в 2013 р. продавали на переробку 20 % виготовленої продукції, а у 2017 р. – 16 %, що на 4 % менше порівняно з базовим періодом.

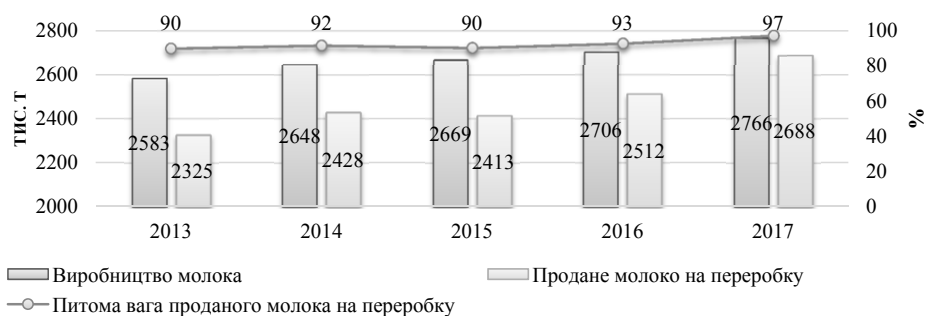


Рис. 2.4. Питома вага проданого молока на переробку в загальному обсязі його виробництва сільськогосподарськими підприємствами України у 2013-2017 рр*

*Складено за даними [67; 175]

Відомості, відображені на діаграмі, свідчать про низький рівень переробки молочної сировини в Україні та потенційну можливість збільшення її бази. Проте слід відзначити, що в цьому випадку величина утвореного податкового кредиту на переробному підприємстві не зміниться, оскільки пункти прийому молока не є платниками податку, а отже, й переробники не можуть зараховувати частину від закупівлі сировини в таких суб'єктів до податкового кредиту.

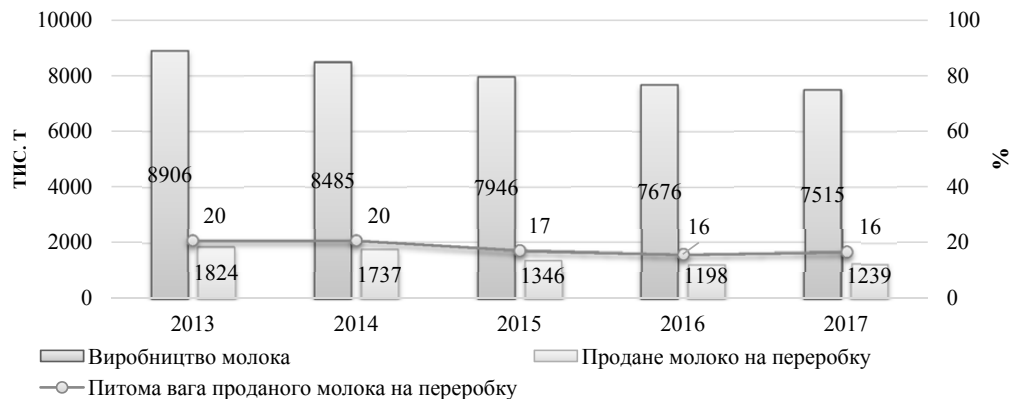


Рис. 2.5. Питома вага проданого молока на переробку в загальному обсягу його виробництва особистими селянськими господарствами України у 2013-2017 рр*

*Складено за даними [67; 175]

Ситуація, коли більша частина виробленого молока залишається в особистих селянських господарствах для власного споживання та для продажу на стихійних ринках, спричинена тим, що їм не вигідно продавати сировину молокопереробним підприємствам, адже рівень закупівельних цін на молоко хоч і за останні роки зростає, проте все ж залишається низьким. Середня ціна закупівлі молока переробними підприємствами в Україні у 2017р. порівняно з 2013р. зросла вдвічі і склала 7059,1 грн. за т. Крім того, слід відзначити, що закупівельні ціни для господарств населення значно нижчі, ніж для сільськогосподарських підприємств – виробників молока. Така різниця в ціні за останні 5 років зростала і найбільшого значення досягла у 2016 р. та становила 1747,4 грн за т або 49,5 %, для порівняння в 2013р. вона дорівнювала 42,0%, а в 2017р. – 43,1 %. Таке розходження в ціні можна пояснити різницею в якості молочної сировини, яка надходить на молокопереробні підприємства від сільськогосподарських підприємств та особистих селянських господарств. Зіставлення якості та ціни на молочну сировину відображено на рис. 2.6.

2.1. АНАЛІЗ ФОРМУВАННЯ ПОДАТКОВОГО КРЕДИТУ З ПДВ ПРИ ЗАКУПІВЛІ МОЛОЧНОЇ СИРОВИНИ

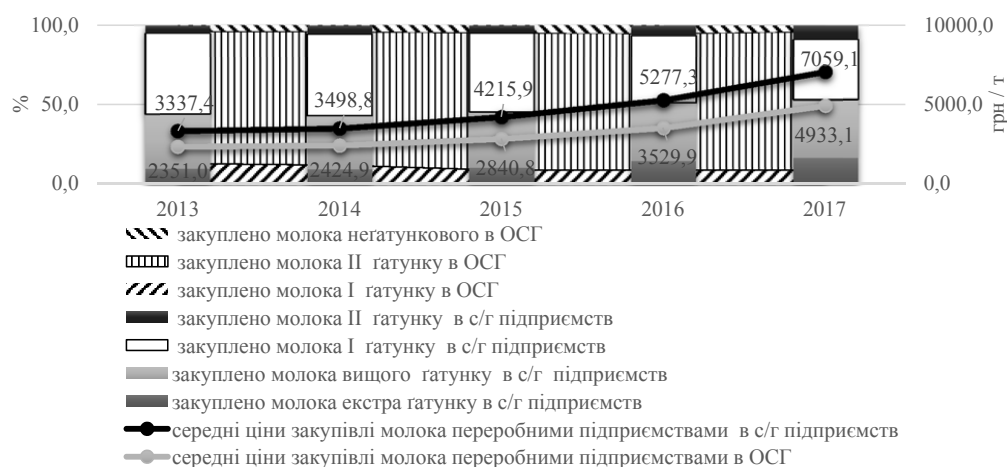


Рис. 2.6. Співвідношення закупівельних цін та якості молока коров'ячого, закупленого переробними підприємствами України за ДСТУ 3662-97 у 2013-2017 рр.*

*Складено за даними [67]

Низька якість молочної сировини призводить до зниження якості готової продукції молокопереробних підприємств та потребує більших затрат на її виробництво. Аналізуючи якість молока, яке надходило на переробку від різних господарюючих структур, виявлено, що із всього купленого для промислової переробки молока в сільськогосподарських підприємств у 2017р. частка екстра гатунку склала лише 16,4%, вищого гатунку – 36,7%, I гатунку – 37,9%, II гатунку – 8,7%, негатурного – 0,3%. Молоко продане на переробку господарствами населення за цей же рік ще меншої якості, так частка екстра-гатунку склала 0,1%, вищого гатунку – 0,1%, I гатунку – 8,9%, II гатунку – 87,2%, негатурного – 3,7%.

З вищенаведеного аналізу видно, що сільськогосподарські підприємства – виробники молока продають на переробку переважно молоко вищого та I гатунку, а господарства населення – II гатунку. Крім того, слід відмітити, що за останніх 5 років частка проданого молока сільгоспвиробниками екстра гатунку зросла в 1,7 рази у 2017р. порівняно із 2013р., вищого гатунку – на 7%, що відбулось в основному за рахунок зменшення частки молока I гатунку на 25,4%. У процесі продажу молочної сировини особистими селянськими господарствами на переробку спостерігається зворотна тенденція, а саме зростання частки продажу молока нижчої якості. Так, у 2017р. порівняно із 2013р. частка продажу молока I гатунку знизилася на 31,5%. Водночас за цей же період підвищилася частка молока II гатунку на 5,0%. У цілому випуск молочної сировини низької якості створює несприятливі передумови функціонування молокопереробних підприємств.

РОЗДІЛ II. АНАЛІТИЧНЕ ОЦІНЮВАННЯ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ У СИСТЕМІ ЦІНОУТВОРЕННЯ ТА СИСТЕМІ ОПОДАТКУВАННЯ МОЛОКОПЕРЕРОБНИХ ПІДПРИЄМСТВ

Доречно відзначити, що рівень закупівельних цін на молочну сировину безпосередньо впливає на рентабельність його виробництва (рис. 2.7). Низький рівень закупівельних цін не сприяє розвитку виробництва сировинної бази молочного підсектору переробної промисловості України та зумовлює формування низької рентабельності сільськогосподарського виробництва молока в Україні. Однак, починаючи з 2015 р., спостерігається зростання закупівельних цін на молоко та одночасне збільшення рентабельності його виробництва.



Рис. 2.7. Рентабельність сільськогосподарського виробництва молока в Україні та середні ціни його закупівлі переробними підприємствами *

*Складено за даними [162]

У той же час процес формування сировинної бази молокопереробної промисловості сьогодні характеризується цілою низкою проблем, особливо вони притаманні відносинам, що виникають при закупівлі молока в ОСГ, зокрема: незначний ступінь надходження молочної сировини на переробку, незадовільна його якість, низький рівень заготівельних цін, що стає чи не основною причиною низької рентабельності виробництва молока, дефіцит коштів для впровадження прогресивних технологій тощо. Усе це спричинено різними факторами, проте основним із них є обмеженість фінансових ресурсів та відсутність державного стимулювання виробництва молочної сировини особистими селянськими господарствами. Така проблема у межах сільськогосподарського виробництва молока частково вирішувалась за рахунок державної фінансової підтримки.

Державна фінансова підтримка виробництва молочної сировини, здійснювалась за відповідними бюджетними програмами. Проте слід вказати, що їх виконання не перевищувало 60 % [182, с. 223], що свідчить про низьку їх ефективність.

2.1. АНАЛІЗ ФОРМУВАННЯ ПОДАТКОВОГО КРЕДИТУ З ПДВ ПРИ ЗАКУПІВЛІ МОЛОЧНОЇ СИРОВИНИ

Зважаючи на особливості формування податкового кредиту з ПДВ, що нараховується в основному за рахунок придбання молочної сировини у господарствах-платників податку (61,8 %) та ОСГ – неплатників ПДВ (28,5 %), молокопереробні підприємства позбавлені повноцінного бюджетного відшкодування та зменшують закупівельні ціни на молоко для господарств населення. Це призвело до зменшення частки заготівлі молока від ОСГ (на 11,4% у 2017р. порівняно з 2013р.) і низького рівня переробки молочної сировини в Україні, що окреслює її резерви для молокопереробних підприємств.

Таким чином, податковий кредит з ПДВ молокопереробних підприємств формується переважно за рахунок створення сировинної бази за рахунок закупівлі молока, причому на мікрорівні – переважно в сільськогосподарських товаровиробників. Закупівля сировини в особистих селянських господарств унеможливує утворення податкового кредиту та ставить такі молокопереробні підприємства у кращі податкові умови порівняно з іншими платниками податку на додану вартість. Це пояснюється тим, що закупівельна ціна ОСГ не включає кошти ПДВ, тому переробні підприємства не зараховують ці кошти до податкового кредиту, а можуть ними користуватися у своїй операційній діяльності.

2.2. Податок на додану вартість як джерело дотування виробників молочної сировини

Протягом тривалого періоду в Україні з початком 90-х років ХХ ст. податковим законодавством, що регулювало порядок нарахування ПДВ, передбачалися пільгові умови для оподаткування готової продукції тваринництва. Так, з 21 лютого 1992 р. Законом України № 2149-СП «Про внесення змін і доповнень» до Закону України «Про податок на добавлену вартість» передбачалось звільнення від обкладення ПДВ м'яса худоби і птиці, (включаючи м'ясо свиней, ягнят, кроликів) та напівфабрикатів з нього, що реалізовувались в межах України. При цьому сільськогосподарські товаровиробники, які реалізовували підприємствам переробної промисловості живу худобу та птицю, зобов'язані були включати до ціни цієї продукції податок на додану вартість, за діючою на той час ставкою 28 відсотків.

В іншому законодавчому акті, зокрема Декреті Кабінету Міністрів України «Про податок на добавлену вартість» в редакції від 26 грудня 1992 року зазначалось, що сільськогосподарські підприємства ПДВ до бюджету не перераховують, а зараховують його на спеціальний рахунок для регулювання цін на окремі види сільськогосподарської продукції. Після внесення змін до зазначеного декрету, порядок зарахування коштів

на спеціальний рахунок з 1 квітня 1994 року скасовувався. Однак з 1 липня того ж року постановою Кабінету Міністрів України від 21 липня 1994 р. № 496 встановлювався інший порядок сплати ПДВ, яким передбачалось, що сільськогосподарські підприємства та підприємства м'ясної і молочної промисловості зараховують ПДВ в межах 13,6 трлн крб на спеціальний рахунок. Визначена сума призначалась виключно для нарахування доплат за молоко, худобу і птицю, що реалізовувались у державні ресурси. Проте, як засвідчує практика, механізм доплат не функціонував.

Отже, як видно із наведеної кількості законодавчих актів, що встановлювали доплату на м'ясо і молоко, сільськогосподарські товаровиробники створювали дотаційні фонди за рахунок сплати ПДВ. Однак реальної фінансової підтримки на початку 90-х років господарства з бюджету ще не одержували.

Нову спробу вирішити проблему дотацій з допомогою податку на додану вартість для сільськогосподарських товаровиробників, які продавали переробним підприємствам молоко та м'ясо у живій вазі, було здійснено з 1 січня 1998 р. в умовах чинності Закону України «Про податок на додану вартість» в редакції від 23 грудня 1997 року (далі – Закон). Із набранням чинності цього Закону, зокрема з 1 січня 1998 року, запроваджувалася нульова ставка ПДВ за продані сільськогосподарськими товаровиробниками молоко й м'ясо у живій вазі переробним підприємствам.

Відповідно до зазначеного Закону переробні підприємства визначали суму ПДВ із проданої продукції, що виготовлялася із закупленого молока і м'яса у живій вазі від сільськогосподарських товаровиробників. Така сума податку направлялася винятково на виплату дотацій сільгоспвиробникам. Сам Порядок нарахування та виплати дотацій сільськогосподарським підприємствам, які раніше продали молоко й м'ясо у живій вазі переробним підприємствам, було затверджено окремою постановою Кабінету Міністрів України за № 145 від 16 лютого 1998 року (далі – Порядок). Розроблений Порядок виплати дотації стосувався сільськогосподарських товаровиробників усіх форм власності й господарювання, включаючи особисті підсобні господарства населення, за продані ними переробним підприємствам молоко і м'ясо у живій вазі.

Важливим було і те, що із застосуванням нульової ставки з ПДВ, для господарств не порушувався загальноприйнятий порядок нарахування податкового кредиту, який визначався відповідно до вищезазначеного Закону. Так, за умов, коли сума податкового кредиту перевищувала податкові зобов'язання, сільгоспвиробники – платники ПДВ, крім одержаної дотації, мали ще й право на бюджетне відшкодування у загальноприйнятому порядку.

Необхідно зауважити, що це була одна із переваг чинного на той час Закону порівняно з попереднім механізмом бюджетного відшкодування

2.2. ПОДАТОК НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ ЯК ДЖЕРЕЛО ДОТУВАННЯ ВИРОБНИКІВ МОЛОЧНОЇ СИРОВИНИ

податку на додану вартість, який функціонував відповідно до Декрету Кабінету Міністрів України «Про податок на добавлену вартість».

Під час нарахування ПДВ за нульовою ставкою простежувалася ще одна перевага порівняно із застосуванням пільг, що надавалися за окремим переліком, відповідно до чинного законодавства з цього податку. Так, під час використання пільги, тобто коли вартість продукції не збільшується на суму ПДВ, податок, сплачений за придбані матеріали, сировину чи основні фонди, до податкового кредиту не відносився, а додавався до ціни готової продукції. На противагу цьому, під час застосування до бази оподаткування нульової ставки, сума податку, що була сплачена при придбанні матеріалів, сировини чи основних фондів, належала до податкового кредиту і за від'ємного значення відшкодовувалася з державного бюджету.

Цілком очевидно, що останній випадок повною мірою належав до сільськогосподарських підприємств, які здійснювали реалізацію переробним підприємствам молока і м'яса у живій вазі. Таким чином, з позиції нарахування, ПДВ за нульовою ставкою сільськогосподарськими підприємствами та віднесення до податкового кредиту податку, сплаченого під час придбання матеріалів чи сировини, повною мірою відповідало інтересам виробників молочної сировини та/або м'яса у живій вазі.

Зважаючи на зазначене, не менш важливим був механізм формування дотацій для сільськогосподарських товаровиробників, нарахованих переробними підприємствами за продані їм молоко і м'ясо в живій вазі. Перш за все потребувало уточнення поняття переробного підприємства, оскільки на той час у зазначеному Законі та й у Порядку це поняття не наводилося. Однак у частині нарахування та виплати дотацій сільськогосподарським товаровиробникам це мало принципове значення, адже, по суті, господарствам стало не вигідно реалізовувати молоко і м'ясо у живій вазі заготівельним підприємствам, оскільки їм потрібно було нараховувати ПДВ за ставкою 20 відсотків. Крім того, за цих умов реалізації, сільськогосподарські підприємства позбавлялися виплати дотацій, так як заготівельні організації на мали права її нараховувати. Останні були поставлені у скрутне становище, так як втрачали головних постачальників.

Що стосувалося сільськогосподарських підприємств, то тут складалася ситуація, за якої господарства були не зацікавлені розвивати власні переробні потужності. Слід зазначити, що дотації виплачувалися господарствам лише за умови продажу переробним підприємствам молока і м'яса в живій вазі. В іншому випадку сільськогосподарське підприємство було зобов'язане нараховувати до бюджету ПДВ без одержання дотації.

За чинного на той час Порядку нарахування дотацій, переробні підприємства відкривали в установі банку окремий рахунок, через який перераховувалися кошти сільськогосподарським товаровиробникам. Практика

виплати дотацій показала збільшення документообігу в бухгалтерському та податковому обліку, адже, з одного боку, переробні підприємства вимушені були виписувати у два рази більше платіжних доручень, ніж вони це робили до запровадження порядку нарахування дотацій, а з іншого – необхідно було окремо обліковувати кожного одержувача дотації. Звичайно, за наявності 3 – 5 постачальників продукції у день, що характерно для малих переробних підприємств, особливих складнощів з бухгалтерським та податковим обліком не виникало. Однак для великих переробних підприємств, які одержували молоко і м'ясо у живій вазі від 50 і більше постачальників у день, обсяг облікової роботи зростав.

Існували й інші причини, які ставили в невідгідне положення великі переробні підприємства. У кращому становищі під час нарахування дотацій перебували дрібні (малі) переробні підприємства, які не проводили великих закупок допоміжних матеріалів, адже при їх придбанні необхідно було сплачувати ПДВ, який враховувався при визначенні розміру дотації. Відповідно в малих підприємств була більша можливість виплатити суми дотацій відразу, ніж у великих. За таких умов сільськогосподарські підприємства в першу чергу були зацікавлені продавати молоко і м'ясо у живій вазі саме таким підприємствам.

Отож потужні м'ясокомбінати й молокозаводи після впровадження механізму виплати дотацій перебували в не найкращому положенні, адже їх виробництво передбачало придбання значних партій допоміжних матеріалів і сировини, пального та основних фондів, за які сплачуються певні суми податку на додану вартість, який належав до податкового кредиту і цим самим зменшував джерело виплати дотації.

Поряд з виплатою бюджетних дотацій 90 % у загальному обсязі фінансової підтримки сільськогосподарських товаровиробників становила непряма державна підтримка за рахунок дії спеціальних режимів оподаткування. Така підтримка виробників молочної сировини в Україні існувала в таких формах: спеціального режиму оподаткування ПДВ та фіксованого сільськогосподарського податку, який з 1 січня 2015 р. отримав назву єдиного податку, що сплачується сільгоспвиробниками як платниками четвертої групи.

Водночас спеціальні режими оподаткування ПДВ реалізувались за допомогою дії:

1) режиму виплати дотацій переробними підприємствами за здане молоко (1998 – 2010 рр.);

2) дотування через спеціальний фонд Державного бюджету за рахунок сум ПДВ переробних підприємств (2011 р.);

3) режим акумуляції коштів податку на додану вартість (2012 – 2015 рр.).

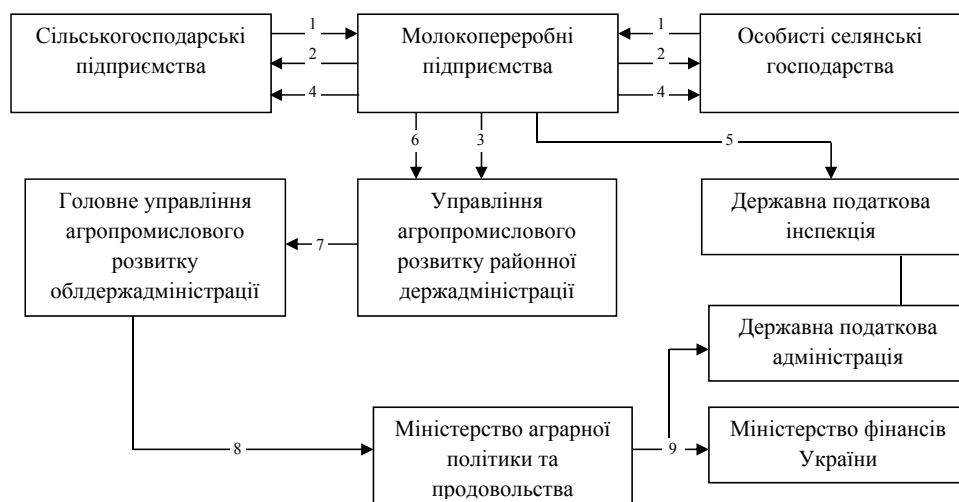
Слід відзначити, що перший згаданий спеціальний режим ПДВ функціонував у 1998 – 2010 рр. відповідно до «Порядку нарахування, виплат

2.2. ПОДАТОК НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ ЯК ДЖЕРЕЛО ДОТУВАННЯ ВИРОБНИКІВ МОЛОЧНОЇ СИРОВИНИ

і використання коштів, спрямованих для виплати дотацій сільськогосподарським товаровиробникам за продані ними переробним підприємствам молоко та м'ясо в живій вазі», затверджений Постановою Кабінету Міністрів України від 12 травня 1999 р. №805 [103]. Схематично цей механізм зображено на рис. 2.8.

Перевагами такого механізму були широкий доступ для отримання дотації, швидкий термін її одержання, проте водночас існувала можливість маніпулювання розміром дотації з боку молокопереробних підприємств та ускладнений державний контроль.

З метою його удосконалення та у зв'язку із впровадженням Податкового кодексу України, він змінився і 17 березня 2011 р. набрав чинності новий «Порядок нарахування податку на додану вартість, що сплачується до державного бюджету переробними підприємствами за реалізовані ними молоко, молочну сировину та молочні продукти, м'ясо і м'ясопродукти, іншу продукцію переробки тварин, закуплених у живій вазі, а також виплати й використання коштів, що надійшли від його сплати», що затверджений Постановою Кабінету Міністрів України від 2 березня 2011 р. №246 [97], яка скасувала дію попередньої.



1 – поставка молока; 2 – видача квитанції; 3 – погодження розрахунку; 4 – перерахунок коштів за поставлену продукцію та виплата дотації; 5 – подання податкової декларації та реєстру платіжних доручень; 6 – подання звіту про рух грошових коштів на небюджетних рахунках; 7, 8, 9 – подання узагальненої інформації.

Рис. 2.8. Схема дотування виробників молочної сировини за спеціальним режимом оподаткування ПДВ у 1998-2010 рр.*

*Розроблено авторами

Більше того, дотування через спеціальний фонд Державного бюджету за рахунок сум ПДВ переробних підприємств у 2011 – 2014 рр. регулювався

безліччю нормативно-правових актів. Так, у п. 1 підрозділу 2 розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України (ПКУ) [83] зазначено, що до 1 січня 2015 року, сума ПДВ, що повинна сплачуватись до бюджету переробниками молока за реалізовану ними молочну продукцію у повному обсязі, спрямовується до спецфонду державного бюджету. Порядок нарахування, виплати і використання перерахованих коштів до цього фонду затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 2 березня 2011 р. № 246 «Про затвердження Порядку використання сум податку на додану вартість, сплачених переробними підприємствами до спеціального фонду державного бюджету» [97].

1 січня 2012 р. набрав чинності Закон України від 22 грудня 2011 р. № 4268-VI «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо підтримки сільськогосподарських товаровиробників» [88], у якому подано в новій редакції п. 1 підрозділу 2 розділу XX ПКУ. У цьому Законі було уточнено механізм виплати компенсації виробникам молока за продану ними переробним підприємствам продукцію. Відповідно до наказів Міністерства фінансів України: від 25 листопада 2011 р. № 1492 «Про затвердження форми та Порядку заповнення і подання податкової звітності з податку на додану вартість» [98] та від 1 листопада 2011 р. № 1379 «Про затвердження форми податкової накладної та Порядку заповнення податкової накладної» [99] – молокопереробні підприємства – платники ПДВ склали окрему податкову звітність за видами діяльності, яку передбачає спеціальний режим оподаткування. Як бачимо, велика кількість нормативно-правових актів та нескінченні зміни в податковому законодавстві лише ускладнювали розуміння, а отже, й застосування такого надання дотацій.

Відповідно до такого механізму надання дотацій (рис. 2.9) кошти від переробників молока, замість перерахунку до виробників сировини, акумулювались у спеціальному фонді державного бюджету і надавались як державна підтримка, що посилює контроль з боку держави та зменшило порушення молокопереробних підприємств під час виплат дотацій, які мали місце раніше.

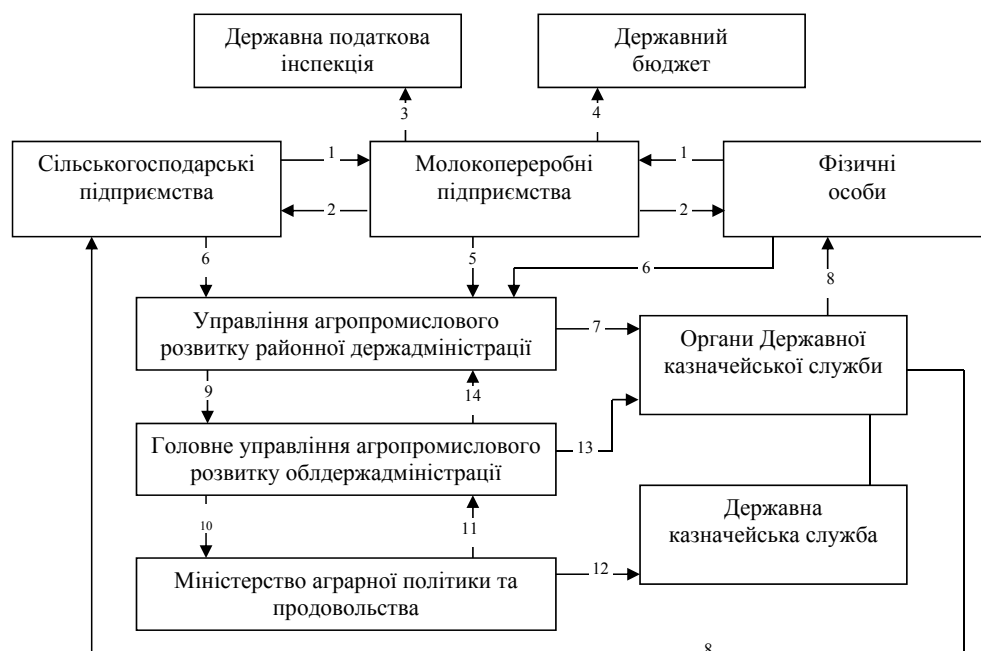
Очевидно, що посилення контролю стало перевагою такого механізму, оскільки скасувало зловживання як з боку переробних підприємств щодо виробників молока, так і з боку контролюючих органів стосовно переробних підприємств [157, с. 210]. Водночас цей режим оподаткування ПДВ був досить переобтяженим адміністративними процедурами, що збільшило термін отримання дотаційних сум.

Таким чином, відповідно до схеми, наведеної на рис. 2.9, кошти від переробників молока, замість перерахунку до виробників сировини, акумулювались у Спеціальному фонді Державного бюджету й надавались як державна підтримка, що забезпечило посилення контролю з боку держави

2.2. ПОДАТОК НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ ЯК ДЖЕРЕЛО ДОТУВАННЯ ВИРОБНИКІВ МОЛОЧНОЇ СИРОВИНИ

та унеможливило порушення переробними підприємствами під час виплат дотацій виробникам молочної сировини, які мали місце при попередньому механізмі.

Крім цього, для переробних підприємств за такого підходу, втрачається механізм мотивації інтеграційного цінового взаємозв'язку з виробниками. За дослідженнями вчених ННЦ «Інституту аграрної економіки» НААН, структура роздрібної 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)) [36]. У результаті молокопереробні підприємства не зацікавлені у формуванні сировинної бази та ціновій підтримці виробників молока.



1 – поставка молока; 2 – видача квитанції; 3 – подання податкової декларації; 4 – перерахунок суми податку; 5 – подання реєстрів; 6 – подання документів для отримання дотації; 7 – подання відомостей та платіжних доручень; 8 – перерахунок дотаційних сум; 9, 10 – подання зведених відомостей; 11, 14 – подання розподілу коштів; 12 – подання реєстру змін до розподілу показників зведених кошторисів; 13 – подання кошторисів та планів асигнувань.

Рис. 2.9. Схема дотування виробників молочної сировини в умовах дії спеціального режиму оподаткування ПДВ у 2011 р.*

*Розроблено авторами

Характеризуючи цей механізм з позиції виробників молочної сировини, слід відзначити його складність, адже для отримання дотації суб'єкти

господарювання кожного місяця подавали до управлінь агропромислового розвитку районних держадміністрацій значну кількість документів, а саме: реєстр приймальних квитанцій, виданих переробними підприємствами на продане їм для переробки молоко, та по одному примірнику таких квитанцій. Також щокварталу – копію довідки про включення до ЄДРПОУ; витяг з Єдиного державного реєстру тварин, що підтверджував ідентифікацію та реєстрацію всього поголів'я великої рогатої худоби; довідку, видану сільською радою, про наявність корів; копії паспортів великої рогатої худоби; ветеринарних карток до таких паспортів, копію паспорта особи; довідку про відкриття поточного рахунка в банку; документ, що засвідчує реєстрацію у Державному реєстрі фізичних осіб – платників податків. Таким чином, посилені вимоги до супровідної документації обмежили доступ багатьом виробникам молочної сировини до отримання державної фінансової підтримки. І тому скористатися правом на одержання бюджетної дотації могли переважно великі підприємства.

Підбиваючи підсумки, очевидно, що для механізму дотування виробників молочної сировини за спеціальним режимом оподаткування ПДВ у 2011 р. характерними були такі недоліки його функціонування: незрозумілість застосування, оскільки існувала велика кількість нормативно-правових актів та нескінченні зміни в податковому законодавстві; обмеження доступу для отримання підтримки, внаслідок посилення вимог до необхідної документації; незацікавленість молокопереробних підприємств у формуванні сировинної бази та ціновій підтримці виробників молока; збільшений термін отримання дотаційних коштів через велику кількість адмінпроцедур.

Третьою формою функціонування спеціального режиму оподаткування ПДВ був режим акумуляції коштів податку на додану вартість (2012 – 2015 рр.), що діяв відповідно до положень статті 209 Податкового кодексу України та Постанови КМУ «Про затвердження Порядку акумулювання сільськогосподарськими підприємствами сум податку на додану вартість на спеціальних рахунках, відкритих у банках та/або органах, які здійснюють казначейське обслуговування бюджетних коштів» [95]. Ці законодавчі акти передбачали перерахунок позитивної різниці між сумою податкових зобов'язань та сумою податкового кредиту за операції з продажу молока до державного бюджету та на спеціальні рахунки, відкриті сільськогосподарським підприємствам-суб'єктам спеціального режиму оподаткування. Згідно п. 2 розділу XX ПК України [83] 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, в 2013 році 40 % – до державного бюджету, а 60 % – на спеціальний рахунок і за січень – вересень 2014 року по 50 % відповідно. Ефект від цього режиму був колосальний, адже в загальній

2.2. ПОДАТОК НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ ЯК ДЖЕРЕЛО ДОТУВАННЯ ВИРОБНИКІВ МОЛОЧНОЇ СИРОВИНИ

структурі державної фінансової підтримки виробництва молочної сировини він відігравав вирішальну роль. Про це свідчать як зростання її обсягів, так і загальнодоступність одержання, адже суми нараховувалися автоматично при реалізації молока.

Враховуючи, що, починаючи з 2016 р., така підтримка відсутня, альтернативою цього режиму має стати суттєве збільшення обсягів прямої державної підтримки. Так, на його зміну Уряд запропонував дотацію на утримання корів в обсязі 1500 грн на голову двічі на рік для юридичних осіб та для ОСГ – 2500 грн за теля в рік [105]. Порядок надання таких дотацій затверджено Постановою Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку використання коштів, передбачених у державному бюджеті для підтримки галузі тваринництва» [96]. Позитивно слід відзначити, що згідно з таким механізмом, державна фінансова допомога стане більш доступною, адже вона направлена на підтримку селян, малих та середніх товаровиробників. На противагу спеціальному режиму ПДВ відповідно до якого, фінансову підтримку отримували переважно великі аграрні виробники.

Примітним є те, що загальний бюджет дотацій на утримання корів складає 500 млн грн у рік, якщо цю суму коштів порівняти із отриманою фінансовою підтримкою за рахунок ПДВ розрахованою всередньому за останні 3 роки, в які діяв спеціальний режим ПДВ, то виявлено, що така підтримка складає 65 % коштів, які отримувались всередньому за рік лише за рахунок дії спеціального режиму оподаткування. Тобто пряма бюджетна підтримка поступається в обсягах виплаті дотацій за рахунок ПДВ-зобов'язань переробними підприємствами, потребує подання відповідних підтверджуючих документів, а отже, є менш доступною. Крім того, існує залежність між фактичним отриманням дотацій та дохідною частиною бюджету. Відтак, виробники молочної сировини, поряд з отриманням фінансової підтримки з бюджету можуть зіткнутись із цілою низкою проблем, зокрема потребою збору чималої низки документів, складною процедурою отримання, залежністю від доходів бюджету.

Отже, державна фінансова підтримка виробників молочної сировини, що надавалась у 1998 – 2015 рр. за рахунок коштів ПДВ (90 %), вирізнялась спрощеним механізмом нарахування та коротким терміном одержання дотації, хоча і характеризувалась можливістю впливати на її обсяг молокопереробними підприємствами. Проте державна підтримка за непрямым механізмом виявилась більш практичною, аніж прямі бюджетні дотації та наразі не має повноцінної заміни.

2.3. Місце податкових зобов'язань з ПДВ у системі ціноутворення та системі оподаткування молокопереробних підприємств

У момент відвантаження продукції чи зарахування коштів від покупця, залежно від того, яка з цих подій відбувається раніше, в суб'єкта господарювання – платника ПДВ утворюється податкове зобов'язання. Причому його значення молокопереробне підприємство, як і будь-яке інше, закладає в ціну товару, тому процес формування податкового зобов'язання та ціноутворення слід досліджувати у їх взаємодії.

Відповідно до Податкового кодексу України (далі – ПКУ) [83], затвердженій форми податкової накладної і Порядку її заповнення, що відображені в наказі Міністерства фінансів України від 31.12.2015 р. № 1307 [100] у редакції наказу від 23.02.2017 р. № 276 [92], в день виникнення податкового зобов'язання платнику податку необхідно заповнити податкову накладну та зареєструвати її в єдиному реєстрі податкових накладних (ЄРПН). Така якісна зміна в обліку податкових накладних пов'язана із набуттям чинності системи електронного адміністрування (СЕА) ПДВ, що передбачено пунктом 35 підрозділу 2 розділу XX ПКУ, яка з 1 липня 2015 року запроваджена на постійній основі.

Метою вказаної системи є ведення автоматичного обліку сум ПДВ, що внесені до податкових накладних молокопереробних підприємств, а також тих сум, які наведено в розрахунках коригування до таких податкових накладних. Такою системою та обліком передбачено фіксація сум, які використовуються під час поповнення рахунків коштами та залишку на них у системі електронного адміністрування ПДВ.

Слід відзначити, що зміна адміністрування ПДВ сприяє нормалізації відносин між контрагентами молокопереробних підприємств, адже в умовах дії СЕА ПДВ передбачено попередню сплату податку на електронний рахунок перед реєстрацією податкової накладної в ЄРПН. Крім цього, до переваг такого порядку адміністрування податку для молокопереробного підприємства належать: 1) економія робочого часу, оскільки немає необхідності відвідувати податкову інспекцію для купівлі бланків чи подачі звітності; 2) економія коштів на купівлю бланків звітності та її друку і зберігання на паперових носіях; 3) автоматичне оновлення форматів подання документів; 4) автоматична перевірка підготовлених документів на наявність арифметичних помилок; 5) конфіденційність інформації; 6) доступ до інформації щодо стану розрахунків та заборгованості перед бюджетом.

Водночас введення СЕА ПДВ викликає одноразові незручності, а саме: отримання платником податку електронного цифрового підпису (ЕЦП) та придбання програмного забезпечення щодо ведення бухгалтерського обліку

2.3. Місце податкових зобов'язань з ПДВ у системі ціноутворення та системі оподаткування молокопереробних підприємств

чи формування податкової звітності, яким необхідно також навчитися користуватись. Проте, порівнюючи такі вади із перевагами, очевидно, що цей порядок адміністрування є інтенсивною зміною, що позитивно впливає як на платників, так і на контролюючі органи, зокрема податкову інспекцію.

Примітною є нова структура податкової накладної, яка складається із заголовної та табличної частини, остання має два розділи. У розділі А зазначаються узагальнюючі дані за операціями, на які складено податкову накладну (загальна сума коштів, що підлягає сплаті, з врахуванням ПДВ; загальні суми ПДВ та обсяги постачання в розрізі ставок податку та типів операцій; дані щодо зворотної (заставної) тари). Розділ Б включає дані в розрізі номенклатури постачання товарів чи послуг, а саме: код товару, одиниця виміру, обсяг постачання, ціна, ставка податку, код ставки, код пільги, база оподаткування. Ціна, зазначена у податковій накладній, є первинною відомістю для розрахунку бази оподаткування, а отже, й податкового зобов'язання, що ще раз підтверджує нерозривний зв'язок утворення податкового зобов'язання з ПДВ та процесу ціноутворення.

Також слід охарактеризувати основні особливості формування податкових зобов'язань з ПДВ та цін на молочну продукцію, яка за своєю суттю належить до споживчо-необхідних товарів. Саме тому до 2015 р. існував механізм державного регулювання ціноутворення на таку соціально важливу продукцію, що функціонував з метою захисту соціально незахищеного населення та недопущення зловживань з боку молокопереробних підприємств. Так, державне регулювання ціноутворення на молокопродукти в Україні здійснювалось за такими основними напрямками: 1) декларування зміни оптово-відпускних цін на продовольчі товари; 2) встановлення граничного рівня рентабельності на виробництво продовольчих товарів; 3) встановлення граничного рівня торговельних надбавок.

Перший напрям державного регулювання передбачав декларування оптово-відпускних цін на продукцію суб'єктів господарювання, які виробляють такі товари: молоко коров'яче питне (пастеризоване, фасоване у плівку), сир кисломолочний до 9% жирності, сметану до 20% жирності, масло вершкове до 72,5% жирності. Як видно з переліку, декларуванню підлягали не всі молочні продукти, що ускладнювало, а в окремих випадках унеможливлювало контроль за формуванням цін. Молокопереробні підприємства, бажаючи вільно формувати ціни на молочну продукцію, випускали товари, що не відносились до переліку контрольованих. Так, наприклад, регулюванню підлягало масло вершкове до 72,5% жирності, проте підприємства здебільшого виготовляли масло вершкове жирністю 73% і таким чином ухилялись від необхідності декларувати зміни цін.

Крім декларування зміни цін, з метою запобігання спекулятивним проявам, державою встановлювався граничний рівень рентабельності (5%)

РОЗДІЛ II. АНАЛІТИЧНЕ ОЦІНЮВАННЯ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ У СИСТЕМІ ЦІНОУТВОРЕННЯ ТА СИСТЕМІ ОПОДАТКУВАННЯ МОЛОКОПЕРЕРОБНИХ ПІДПРИЄМСТВ

та граничний рівень торговельних надбавок. Для молокопродуктів торговельна надбавка, незалежно від кількості перепродажу, становила 15%. За результатами такого регулювання держава мала можливість запобігти безпідставному підвищенню цін, попередити спекулятивне зростання цін на продовольчі товари та отримати інформацію про рівень цін у кожному регіоні України.

Важливим етапом формування податкових зобов'язань з ПДВ та оптово-відпускних цін на молокопродукти, що регулювалися державою був аналіз фактичної та планової собівартості. Наразі, встановлюючи ціни, більшість молокопереробних підприємств керується таким же принципом, тобто використовують витратний метод, що передбачає обчислення суми основних витрат на одиницю продукції. До прикладу, можна привести визначення ціни у 2017 р. на масло вершкове, фасоване в пачки 200 г на одному з молокопереробних підприємств Хмельницької області (табл. 2.1). У наведеній таблиці можна також побачити структуру оптово-відпускної ціни на цей продукт та виявити частку ПДВ-зобов'язання у ній, зокрема 16,7%. З наведеної табл. 2.1 видно, що найбільшу питому вагу в оптово-відпускній ціні масла вершкового займає сировина, основні і допоміжні матеріали (57,3%), податкове зобов'язання з ПДВ (16,7%) та заробітна плата і нарахування на неї (8,4%). Разом із цим можна виділити витрати на доставку молочної сировини, витрати палива та електроенергії, загальновиробничі витрати і планову рентабельність, які також займають чільне місце в ціні.

Таблиця 2.1

Розрахунок оптово-відпускної ціни на масло вершкове*

№ з/п	Статті витрат	Плановий обсяг витрат		Планова собівартість на 1 кг	
		грн	%	грн	%
1	Сировина, основні і допоміжні матеріали (тара)	56493,0	57,3	56,5	57,3
2	Витрати на доставку молочної сировини	2676,0	2,7	2,7	2,7
3	Заробітна плата	6750,0	6,9	6,8	6,9
4	Нарахування на заробітну плату	1485,0	1,5	1,5	1,5
5	Амортизація	1350,0	1,4	1,4	1,4
6	Витрати на паливе та електроенергію	3040,0	3,1	3,0	3,1
7	Загальновиробничі витрати	5352,0	5,4	5,4	5,4
8	Планова рентабельність	4965,0	5,0	5,0	5,0
9	Податкове зобов'язання з ПДВ	16422,2	16,7	16,4	16,7
10	Оптово-відпускна ціна	98533,2	100,0	98,5	100,0

*Розраховано авторами

2.3. Місце податкових зобов'язань з ПДВ у системі ціноутворення та системі оподаткування молокопереробних підприємств

Водночас важливо дослідити частку податкового зобов'язання з ПДВ та ціни переробного підприємства в загальній структурі формування роздрібно-ї ринкової ціни на молочну продукцію (рис. 2.10).

Характеризуючи особливості формування роздрібно-ї ціни на молочну продукцію, слід підкреслити, що на кожному етапі її утворення застосовуються методи, які не притаманні ринковій економіці та не стимулюють розвиток підприємництва. Так, на першому етапі молокопереробні підприємства нав'язують виробникам молочної сировини закупівельні ціни, які не завжди забезпечують рентабельність виробництва молока на цьому етапі, хоча в 2017 р. у загальній структурі ринкової ціни питома вага ціни, утвореної на цьому рівні та на рівні молокопереробних підприємств, вирівнялась і становила 42 %. Проте, характеризуючи особливості ціноутворення молокопереробних підприємств, слід підкреслити, що витратний метод, продовжує застосовуватись на деяких із них ще з часів адміністративно-командної системи управління в період, коли діяли держплани.

ФОРМУВАННЯ РОЗДРІБНОЇ ЦІНИ	Ціна виробника молочної сировини 6,4 грн/кг	Ціна переробки молочної сировини 12,8 грн/кг	Ціна торгівлі на молочну продукцію 15,3 грн/кг
ФОРМУВАННЯ ПОДАТКОВОГО ЗОБОВ'ЯЗАННЯ З ПДВ	1,07 грн	2,14 грн	2,55 грн
МЕТОД ЦІНОУТВОРЕННЯ	Встановлює переробне підприємство	Витратний метод	Ціноутворення з орієнтацією на максимальний прибуток
ПИТОМА ВАГА КОЖНОГО ЕТАПУ ФОРМУВАННЯ ЦІНИ	42 %	42 %	16 %

Рис. 2.10. Формування податкових зобов'язань з ПДВ і роздрібно-ї ціни на молоко рідке оброблене у 2017 р.*

*Складено за даними [29; 67; 144, с. 21]

Для подальшого дослідження місця податкового зобов'язання з ПДВ у відпускній ціні молокопереробного підприємства слід визначити вплив різних її складових, що можливо зробити за допомогою детермінованого факторного аналізу, який слід провести у два етапи: на першому слід проаналізувати вплив обсягу продажу та ціни на виручку від реалізації як результативний показник діяльності підприємства; на другому – вплив

РОЗДІЛ II. АНАЛІТИЧНЕ ОЦІНЮВАННЯ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ У СИСТЕМІ ЦІНОУТВОРЕННЯ ТА СИСТЕМІ ОПОДАТКУВАННЯ МОЛОКОПЕРЕРОБНИХ ПІДПРИЄМСТВ

матеріальних витрат, оплати праці, амортизації, рентабельності та податкових зобов'язань з ПДВ на ціну.

Для цього, використовуючи прийом елімінування, що полягає в усуненні впливу всіх компонентів на величину результативного показника (крім одного), та за даними табл. 2.2, визначимо вплив кожного із них на виручку, користуючись даними трьох молокопереробних підприємств Хмельницької області по двох основних видах продукції (обсяг реалізації яких складає більше 50 % для кожного підприємства).

Загальновідомо, що виручка від реалізації продукції залежить від двох основних складників – кількості реалізованої продукції та ціни на неї. Такий вплив на виручку від реалізації можна навести у вигляді такої моделі:

$$B = \sum p_i \times q_i , \quad (2.1)$$

1. Розрахунок загальної зміни виручки (ΔB):

$$\Delta B = B_1 - B_0 = \sum \Delta B_i , \quad (2.2)$$

де ΔB – приріст обсягу фінансового забезпечення за аналізований період;

B_1 – виручка звітного року;

B_0 – виручка базисного року;

i – елементи, що впливають на величину виручки.

Таблиця 2.2

**Вихідні дані для факторного аналізу виручки від реалізації
молокопереробних підприємств Хмельницької області у 2016-2017 рр***

Період	Вид продукції	Показники			
		Обсяг реалізації (q), тонн	Середня ціна реалізації (p), тис. грн/тонн	Виручка від реалізації (B), тис. грн	Всього (B), тис. грн
Молокопереробне підприємство № 1					
2016 р. (базисний, x ₀)	тверді сири	1775,4	62,9	111737,4	195363,8
	масло	1114,9	75,0	83626,4	
2017 р. (звітний, x ₁)	тверді сири	2823,0	74,9	211304,0	354074,0
	масло	1443,0	98,9	142770,0	
Зміна, Δ _x	тверді сири	+1047,6	+12,0	+99566,6	+158710,2
	масло	+328,1	+23,9	+59143,6	
Молокопереробне підприємство № 2					
2016 р. (базисний, x ₀)	масло	666,0	66,0	43988,8	68269,6
	сири сичужні	379,0	64,1	24280,8	
2017 р. (звітний, x ₁)	масло	761,0	81,6	62083,7	92640,9
	сири сичужні	363,0	84,2	30557,2	
Зміна, Δ _x	масло	+95,0	+15,6	+18094,9	+24371,3
	сири сичужні	-16,0	+20,1	+6276,4	

2.3. Місце податкових зобов'язань з ПДВ у системі ціноутворення та системі оподаткування молокопереробних підприємств

Продовження табл. 2.2

Молокопереробне підприємство № 3					
2016 р. (базисний, x_0)	масло	338,0	73,8	24944,4	49144,2
	казеїн	159,0	152,2	24199,8	
2017 р. (звітний, x_1)	масло	293,8	98,5	28935,5	56281,3
	казеїн	180,6	151,4	27345,8	
Зміна, Δx	масло	-44,2	+24,7	+3991,1	+7137,1
	казеїн	+21,6	-0,8	+3146,0	

*Розраховано авторами

Як бачимо з вихідних даних, зазначених у табл. 2.2, обсяг виручки молокопереробного підприємства №1 за досліджуваний період зріс на 158710,2 тис. грн, молокопереробного підприємства №2 – на 24371,3 тис. грн, а молокопереробного підприємства №3 – на 7137,1 тис. грн. Такі зміни відбулись на молокопереробному підприємстві №1 переважно за рахунок збільшення доходу від реалізації двох основних видів продукції (твердих сирів та масла вершкового), на молокопереробному підприємстві №2 – масла вершкового та на молокопереробному підприємстві №3 – масла вершкового та казеїну.

2. Визначення впливу на виручку змін оптово-відпускних цін на основні види реалізованої продукції (ΔB_p):

$$\Delta B_p = \sum p_1 q_1 - \sum p_0 q_1, \quad (2.3)$$

де $\sum p_1 q_1$ – реалізація у звітному році в цінах звітнього року;

$\sum p_0 q_1$ – реалізація у звітному році в цінах базисного року;

p – ціна продукції;

q – кількість продукції.

3. Обчислення залежності виручки від змін у обсягах реалізації (ΔB_q):

$$\Delta B_q = B_0 \times (k_1 - 1) \quad (2.4)$$

де k_1 – коефіцієнт зростання обсягу реалізації продукції у відпускних цінах, розраховується за наступною формулою:

$$k_1 = \sum p_0 q_1 / \sum p_0 q_0, \quad (2.5)$$

де $\sum p_0 q_0$ – реалізація у звітному році в цінах звітнього року.

Наслідки дії цих показників на виручку суб'єктів господарювання відображено в табл. 2.3, з яких можна зробити висновок, що на молокопереробному підприємстві №1 обсяг виручки за двома товарними позиціями зріс, на це більшою мірою вплинули зміни в обсягах реалізації масла вершкового,

РОЗДІЛ II. АНАЛІТИЧНЕ ОЦІНЮВАННЯ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ У СИСТЕМІ ЦІНОУТВОРЕННЯ ТА СИСТЕМІ ОПОДАТКУВАННЯ МОЛОКОПЕРЕРОБНИХ ПІДПРИЄМСТВ

та зростання цін на тверді сири. На молокопереробному підприємстві №2 на збільшення обсягів реалізації більшою мірою вплинули зміни в рівні відпускних цін як на масло, так і на сири сичужні, причому здебільшого на 2 товарну позицію. На молокопереробному підприємстві №3 величина доходу від реалізації аналізованої продукції збільшилась за рахунок збільшення оптово-відпускних цін на масло вершкове. Як бачимо з проведеного аналізу, приріст (зменшення) оптово-відпускних цін має вирішальний вплив на результативний показник діяльності молокопереробних підприємств.

Таблиця 2.3

Вплив обсягу продажу та відпускної ціни на дохід від реалізації молокопереробних підприємств*

Показники впливу на виручку	Зміна виручки, тис. грн			Зміна виручки, %		
	1 товар	2 товар	всього	1 товар	2 товар	всього
Молокопереробне підприємство № 1						
Оптово-відпускні ціни	+33773,1	+34476,2	+68249,2	+34	+58	+43
Обсяг реалізації продукції	+65932,2	+24610,1	+90542,4	+66	+42	+57
Всього	99705,3	59086,3	158791,6	100	100	100
Молокопереробне підприємство № 2						
Оптово-відпускні ціни	+11834,1	+7308,8	+19143,0	+65	+116	+78
Обсяг реалізації продукції	+6274,7	-1025,0	+5249,6	+35	-16	+22
Всього	18108,8	6283,8	24392,6	100	100	100
Молокопереробне підприємство № 3						
Оптово-відпускні ціни	+7255,9	-144,5	+7111,4	+181,8	-4,6	+99,6
Обсяг реалізації продукції	-3264,8	+3290,5	+25,7	-81,8	+104,6	+0,4
Всього	3991,1	3146,0	7137,1	100,0	100,0	100,0

*Розраховано авторами

Наступним етапом аналізу оптово-відпускної ціни буде оцінка впливу її складників, зокрема закупленої сировини, витрат на основні та допоміжні матеріали, витрат на доставку молочної сировини, заробітної плати, нарахувань на заробітну плату, амортизації, витрат на паливе та електроенергії, планової рентабельності та податкового зобов'язання з ПДВ на формування ціни продукції молокопереробного підприємства.

Здійснюючи такий аналіз, важливо визначити тип детермінованої моделі об'єкта дослідження. Оптово-відпускну ціну можна відобразити за допомогою адитивної моделі [122, с. 112]:

$$ОВЦ = C + M + Д + ЗП + Н + А + ПЕ + ЗВ + Р + ПЗ, \quad (2.6)$$

де *ОВЦ* – оптово-відпускна ціна, *C* – закуплена сировина, *M* – витрати на основні та допоміжні матеріали, *Д* – витрати на доставку молочної сировини,

2.3. Місце податкових зобов'язань з ПДВ у системі ціноутворення та системі оподаткування молокопереробних підприємств

$ЗП$ – заробітна плата, H – нарахування на заробітну плату, A – амортизація, $ПЕ$ – витрати на паливо та електроенергію, $ЗВ$ – загальновиробничі витрати, P – планова рентабельність, $ПЗ$ – податкове зобов'язання з ПДВ.

Для такого типу моделі слід проводити дослідження впливу різних елементів з використанням способу ланцюгових підстановок, який передбачає поступову заміну базисної величини кожного з них в обсязі результативного показника на фактичну. Так, для оцінки впливу першого складника – «молочної сировини», до розрахунку береться його фактична величина, а всіх інших – базова та віднімається значення суми всіх базових показників. Для оцінки впливу другого елемента – «основних та допоміжних матеріалів» на результативний показник розраховується різниця між сумою всіх чинників, розрахованих за фактичними даними першого та другого, а всі інші – за базовими та сумою всіх чинників, розрахованих для оцінки першого (перший – фактичні дані, всі інші – базові). Відповідно до такого алгоритму поступово оцінюється вплив кожного окремого елемента (табл. 2.4).

Таблиця 2.4

Аналіз елементів оптово-відпускної ціни, обчисленої на 1 тонну готової продукції, грн*

№ з/п	Показник	2016 р. (базовий)	2017 р. (фактичний)	Абсолютний вплив	Відносний вплив, %
1	Закуплена сировина	38862,8	55050,0	+16187,2	+69
2	Витрати на основні та допоміжні матеріали	1126,0	1443,0	+317	+1
3	Витрати на доставку молочної сировини	6813,7	2676,0	-4137,7	-18
4	Заробітна плата	5480,9	6750,0	+1269,1	+5
5	Нарахування на заробітну плату	1205,8	1485,0	+279,2	+1
6	Амортизація	1036,2	1350,0	+313,8	+1
7	Витрати на паливо та електроенергію	1821,0	3040,0	+1219	+5
8	Загальновиробничі витрати	3205,9	5352,0	+2146,1	+9
9	Планова рентабельність	2974,1	4965,0	+1990,9	+8
10	Податкове зобов'язання з ПДВ	12505,3	16422,2	+3916,9	+17
11	Оптово-відпускна ціна	75031,6	98533,2	+23501,6	+100

*Розраховано авторами

Аналіз оптово-відпускної ціни здійснено на прикладі формування ціни на масло вершкове на одному з досліджуваних підприємств Хмельницької області. Обчисливши вплив 10 складових на оптово-відпускну ціну масла вершкового, фасованого в пачки 200 г, виявлено, що зміна результативного

РОЗДІЛ II. АНАЛІТИЧНЕ ОЦІНЮВАННЯ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ У СИСТЕМІ ЦІНОУТВОРЕННЯ ТА СИСТЕМІ ОПОДАТКУВАННЯ МОЛОКОПЕРЕРОБНИХ ПІДПРИЄМСТВ

показника спричинена на 69 % зростанням вартості молочної сировини, на 17 % – обсягу податкових зобов'язань з ПДВ, на 9 % – загальновиробничих витрат, на 8 % – запланованої рентабельності, на 5 % – величини заробітної плати, на 5 % – розміру витрат на пальне та електроенергію, на 1 % всі інші витрати, крім обсягу витрат на тару, які здійснювали вплив у зворотному напрямку, тому можна припустити, що вони не вплинули на ціну за аналізований період.

Не менш важливе значення поряд із оцінкою податкових зобов'язань з ПДВ в системі ціноутворення має виявлення місця податку серед інших, які сплачує молокопереробне підприємство. Так, дослідивши податкову звітність трьох молокопереробних підприємств Хмельницької області, встановлено, що вони є платниками та податковими агентами таких податків, зборів і внесків: єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (ЄСВ); податок на доходи фізичних осіб (ПДФО); податок на прибуток підприємств; податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів; збір за спеціальне використання води; плата за користування надрами; плата за землю; податок на додану вартість; податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки; збір за провадження торговельної діяльності; плата за ліцензії; екологічний податок, – серед яких найбільше до бюджету надходить саме за рахунок сплати ПДВ, а саме 43,6 %, 62,8 % та 69,5 % податків, сплачених досліджуваними підприємствами за 2013 – 2017 рр. до бюджетів (табл. 2.5). На другому місці за масштабом був ЄСВ, адже сумарно за 5 років цей внесок становив 37,3 %, 18,4 % та 15,6 % на окремих молокопереробних підприємствах. Значні суми коштів були сплачені підприємствами за рахунок ПДФО та податку на прибуток підприємств.

У той же час віднесення окремих податків до виробничої собівартості, а відтак включення їх значення до оптової ціни молочної продукції, стає причиною виникнення кумулятивного ефекту, адже під час формування оптово-відпускних цін молокопереробні підприємства нараховують ПДВ-зобов'язання на величину таких податків. До згаданих податків відносять ЄСВ, оскільки згідно з п. 14 П(С)БО 16 [89] відрахування на соціальні заходи входять до складу інших прямих витрат, які, у свою чергу, належать до складу виробничої собівартості продукції. Крім того, до виробничої собівартості належать загальновиробничі витрати, перелік яких наведено в п. 15 П(С)БО 16 [89]. Відповідно до податків, зборів та обов'язкових платежів, що в ньому зазначені [80], молокопереробні підприємства до складу загальновиробничих витрат відносять ЄСВ, рентну за спеціальне використання води, рентну плату за користування надрами, плату за землю, екологічний податок.

Упродовж зазначеному, обчисливши сумарно за 5 років на трьох молокопереробних підприємствах Хмельницької області обсяг ПДВ (рис. 2.11), що

2.3. Місце податкових зобов'язань з ПДВ у системі ціноутворення та системі оподаткування молокопереробних підприємств

був нарахований на податки, які входять до складу оптової ціни, встановлено, що їх частка в загальній сумі сплаченого ПДВ за ці роки становить 18 %, 6 % та 5 % на кожному з досліджуваних підприємств відповідно.

Таблиця 2.5

Податки, збори та обов'язкові платежі окремих молокопереробних підприємств Хмельницької області у 2013-2017 рр*

№ з/п	Назва податку	Молокопереробне підприємство № 1		Молокопереробне підприємство № 2		Молокопереробне підприємство № 3	
		Сплачено		Сплачено		Сплачено	
		тис. грн	%	тис. грн	%	тис. грн	%
1	Єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування	14186,1	37,3	8082,4	18,4	7578,1	15,6
2	Податок на доходи фізичних осіб	10361,1	27,2	5696,3	13,0	4985,5	10,3
3	Податок на прибуток підприємств	1323,8	3,5	2139,8	4,9	2009,2	4,1
4	Рентна плата за спеціальне використання води	232,2	0,6	89,7	0,2	59,0	0,1
5	Рентна плата за користування надрами	42,0	0,1	5,1	0,0	0,0	0,0
6	Плата за землю	356,5	0,9	27,9	0,1	69,8	0,1
7	Податок на додану вартість	16602,9	43,6	27584,6	62,8	33786,0	69,5
8	Податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки	881,2	2,3	258,8	0,6	107,2	0,2
9	Збір за провадження торговельної діяльності	374,6	1,0	6,8	0,0	0,0	0,0
10	Плата за ліцензії	18,0	0,0	12,5	0,0	0,0	0,0
11	Екологічний податок	23,0	0,1	1,8	0,0	24,4	0,1
12	Всього сплачено податків, зборів та обов'язкових платежів	38059,5	100,0	43917,1	100,0	48619,2	100,0

*Розраховано авторами

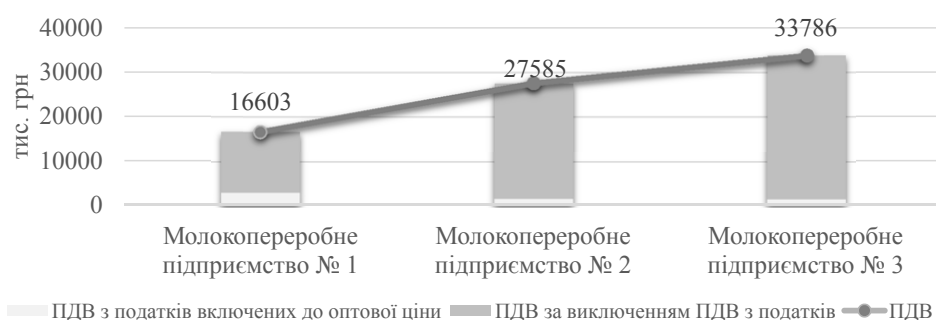


Рис. 2.11. Структура сплаченого ПДВ молокопереробними підприємствами Хмельницької області за 2013-2017 рр*

*Складено авторами

Зважаючи на вищенаведене, слід зазначити, що всередньому 9,7 % сплаченого ПДВ за 2013 – 2017 рр. трьома молокопереробними підприємствами Хмельницької області було нараховано на уже сплачені податки, які входять до складу оптової ціни, що свідчить про існування проблеми подвійного оподаткування в галузі.

Таким чином, у результаті проведеного аналізу механізму формування податкового зобов'язання з податку на додану вартість на молокопереробних підприємствах встановлено, що податкове зобов'язання виникає під час реалізації продукції, або у момент відвантаження продукції, чи у випадку зарахування коштів від покупця. Податкове зобов'язання з ПДВ безпосередньо здійснює вплив на виручку від реалізації продукції, яка переважно залежала в останні роки на аналізованих трьох найбільших молокопереробних підприємствах від відпускної ціни. Встановлено, що податкове зобов'язання з ПДВ впливає на оптово-відпускну ціну, а частка цього впливу дорівнює 17%, що значно перевищує вплив на ціну таких факторів, як величина заробітної плати, витрати на утримання обладнання, а це, у свою чергу, показує низький рівень створеної доданої вартості, старіння обладнання, що стримує економічний та інвестиційний розвиток галузі. Це могло стати наслідком значного податкового навантаження з податку на додану вартість та існування проблеми подвійного оподаткування цього податку в системі ціноутворення, адже податкове зобов'язання з податку нараховується на обчислену оптову ціну, у якій закладено інші податки молокопереробних підприємств, зокрема це ЄСВ, збір за спеціальне використання води, плата за користування надрами, плата за землю, екологічний податок.

2.4. Оцінка рівня податкового навантаження з ПДВ на молокопереробні підприємства та споживачів молочної продукції

Податкові надходження до Державного бюджету України забезпечують більше 80% державних фінансів, а податок на додану вартість формує найбільшу частку в складі таких надходжень. Це свідчить про високий рівень фіскальної ефективності такого податку, а завдяки своїй внутрішній конструкції та властивості до перекладання – забезпечує повноцінний регулювальний ефект. При цьому саме ця здатність ПДВ є найбільш дискусійною проблемою в теорії оптимального оподаткування, що передбачає справедливий розподіл між усіма економічними суб'єктами ринку. Це питання особливо актуальне під час дослідження оподаткування споживання продукції молокопереробних підприємств, оскільки такі продукти є товарами першої необхідності, що задовольняють основні фізіологічні потреби

2.4. Оцінка рівня податкового навантаження з ПДВ НА МОЛОКОПЕРЕРОБНІ ПІДПРИЄМСТВА ТА СПОЖИВАЧІВ МОЛОЧНОЇ ПРОДУКЦІЇ

населення. При цьому надмірний рівень податку, що перекладається на споживача такої продукції, зменшує його купівельну спроможність.

У підтвердження важливості зазначеного, слід підкреслити, що частка затрат на придбання продуктів харчування у складі споживчих витрат домогосподарств у 2017 р. склала 50,9% [15, с.60], а споживання молочної продукції в домогосподарствах у середньому за місяць у розрахунку на одну особу становила 19,3 кг, що становить 25% від загального фонду споживання продуктів харчування в домогосподарствах [172]. Тому очевидно, що за таких умов доцільно провести оцінку рівня податкового навантаження з ПДВ та його розподілу як на макрорівні, так і на рівні підприємства.

Оцінити рівень податкового навантаження з ПДВ на макрорівні можливо, використовуючи графічний аналіз впливу податку на формування ринкової ціни на молочну продукцію в межах дії закону попиту та пропозиції за допомогою моделі AD-AS. Оскільки у структурі реалізації молочної продукції найбільшу частку складають сири жирні (19,0%), масло вершкове (18,8%), кисломолочна продукція (15,0%), молоко рідке оброблене (13,6%) (рис. 2.12), тому аналіз податкового навантаження та податкового тягаря з ПДВ на споживання молочної продукції проведемо за даними попиту, пропозиції та середніх цін, які сформувались саме на цих окремих ринках молокопродуктів.

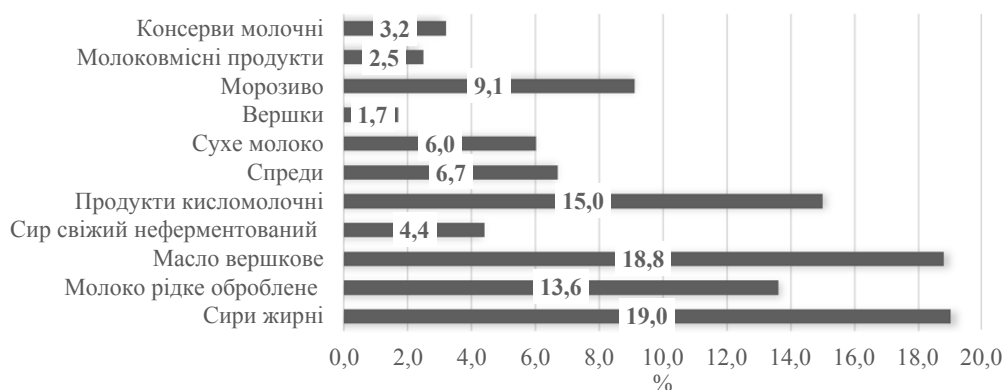


Рис. 2.12. Структура реалізації молочної продукції в Україні у 2017 р.*

*Складено за даними [112]

Для здійснення графічного аналізу розподілу податкового навантаження між виробниками та споживачами молочної продукції та визначення надмірного податкового тягаря з ПДВ розрахуємо відсоткове збільшення (зменшення) цін (ΔP), обсягів попиту (ΔD) та обсягів пропозиції (ΔS), еластичності попиту (Ed) та пропозиції за ціною (Es) (табл. 2.6).

Відповідно до проведених розрахунків встановлено, що відбулося зростання цін на всі види молочної продукції за аналізований період, причому

РОЗДІЛ II. АНАЛІТИЧНЕ ОЦІНЮВАННЯ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ У СИСТЕМІ ЦІНОУТВОРЕННЯ ТА СИСТЕМІ ОПОДАТКУВАННЯ МОЛОКОПЕРЕРОБНИХ ПІДПРИЄМСТВ

темпи їх зростання збільшувалися щороку. Так, ціна на молоко рідке оброблене підвищилася у 2014 р. на 16,9%, в 2015 р. – на 18,7%, в 2016 р. – на 27%, в 2017 р. – на 24,5% порівняно з попереднім роком, на масло вершкове ціна зросла на 10,9%, 14,2%, 27,9%, 34,0%, на сир жирний – 13,9%, 21%, 19,2%, 7,9% та на продукти кисломолочні на 11%, 25,8% та 25,2%, 23,9% відповідно.

У відповідь на такі цінові зміни попит на цей товар знизився, проте не такими темпами, як ціна, оскільки молочна продукція забезпечує населення країни необхідними продуктами життєдіяльності, тому попит на нього є нееластичним за ціною. Це твердження справджується в 2016 – 2017 рр., проте в 2015 р. спостерігалася одинична еластичність попиту на молоко рідке оброблене та масло вершкове, а в 2014 р. попит був нееластичним на масло вершкове, сири жирні, продукти кисломолочні.

У той же час, незважаючи на зростання цін, пропозиція молочної продукції за аналізований період також зменшилася та була нееластичною, оскільки значення цього показника менше 1, за винятком 2014 р., коли пропозиція масла вершкового та сирів жирних була еластичною за ціною і 2017 р. на ринках сирів жирних та кисломолочної продукції.

Таблиця 2.6

Розрахункові дані для оцінки податкового навантаження та надмірного податкового тягара з ПДВ на ринках молочної продукції України*

№ з/п	Показники	Роки	Вид продукції			
			Молоко рідке оброблене	Масло вершкове	Сир жирний	Продукти кисломолочні
1.	Ціна, грн/кг	2013	5,8	45,1	46,0	10,7
		2014	6,8	50,0	52,4	11,9
		2015	8,1	57,1	63,4	15,0
		2016	10,3	73,0	75,6	18,7
		2017	12,8	97,8	81,6	23,2
2.	ΔP, %	2014	+16,9	+10,9	+13,9	+11,0
		2015	+18,7	+14,2	+21,0	+25,8
		2016	+27,0	+27,9	+19,2	+25,2
		2017	+24,5	+34,0	+7,9	+23,9
3.	Виробництво, тис. т	2013	972,0	94,3	165,0	522,0
		2014	1117,0	114,0	130,0	473,0
		2015	970,0	102,0	124,0	426,0
		2016	926,0	101,0	113,0	420,0
		2017	1062,9	110,3	215,7	661,2
4.	ΔS, %	2014	+14,9	+20,9	-21,2	-9,4
		2015	-13,2	-10,5	-4,6	-9,9
		2016	-4,5	-1,0	-8,9	-1,4
		2017	+14,8	+9,2	+90,9	+57,4

2.4. Оцінка рівня податкового навантаження з ПДВ НА МОЛОКОПЕРЕРОБНІ ПІДПРИЄМСТВА ТА СПОЖИВАЧІВ МОЛОЧНОЇ ПРОДУКЦІЇ

Продовження табл. 2.6

5.	Реалізація, тис. т	2013	685,5	86,9	163,3	478,9
		2014	652,7	99,4	125,2	399,9
		2015	531,8	83,8	108,5	350,0
		2016	483,7	85,0	98,6	277,6
		2017	485,2	87,9	103,3	267,1
6.	$\Delta D, \%$	2014	-4,8	14,3	-23,3	-16,5
		2015	-18,5	-15,7	-13,3	-12,5
		2016	-9,0	+1,4	-9,1	-20,7
		2017	+0,3	+3,5	+4,8	-3,8
7.	Ed	2014	0,3	1,3	1,7	1,5
		2015	1,0	1,1	0,6	0,5
		2016	0,3	0,05	0,5	0,8
		2017	0,01	0,1	0,6	0,2
8.	Es	2014	0,9	1,9	1,5	0,9
		2015	0,7	0,7	0,2	0,4
		2016	0,2	0,04	0,5	0,1
		2017	0,6	0,27	11,5	2,4

*Розраховано за даними [14; 109; 112]

Отримані розрахунки показників еластичності попиту за ціною та еластичності пропозиції необхідні для побудови графічних моделей ринку масла вершкового, ринку молока рідкого обробленого, ринку сирів жирних, ринку продукції кисломолочної, адже на основі даних еластичності попиту та пропозиції можна визначити кут нахилу кривих AD та AS на відповідних ринках. Для побудови відповідних моделей припускаємо, що початковий рівень ціни на відповідну молочну продукцію був менший на 20%, оскільки наявна ставка ПДВ складає саме 20%. Крім того, з формули показника еластичності попиту за ціною можна вивести формулу розрахунку початкового попиту на відповідний товар за умови зменшеної ціни, звільненої від податку.

$$Q_1 = \frac{-Q_2}{\varepsilon \times \Delta P - 1}, \quad (2.7)$$

де Q_1 – попит на молочну продукцію за умови відсутності ПДВ, Q_2 – попит на молочну продукцію аналізованого року, ΔP – відсоткове зростання ціни на молочну продукцію, ε – коефіцієнт еластичності попиту за ціною.

Поряд з визначенням попиту на товар без ПДВ із формули еластичності пропозиції за ціною можна вивести рівноважну ціну продажу відповідного товару за умови, якщо б зміна ціни внаслідок відсутності ПДВ не спричинила зміну величини попиту.

$$P_1 = \frac{P_2}{1 + \frac{\Delta Q}{\varepsilon}}, \quad (2.8)$$

де P_i – рівноважна ціна пропозиції, за умови незмінного попиту внаслідок відміни ПДВ, P_2 – ринкова ціна без ПДВ, ΔQ – відсоткове зростання пропозиції продукції, ε – коефіцієнт еластичності пропозиції за ціною.

Розподіл податкового навантаження з ПДВ між виробниками та споживачами молочної продукції, а також утворення та розподіл надмірного податкового тягаря на цих ринках за 2014 р. продемонстровано в Додатку Д на рис. Д.1–Д.2. Так, на ринку молока рідкого обробленого еластичність попиту в 2014 р. складає 0,3, а еластичність пропозиції – 0,9, відповідно кут нахилу кривої AD дорівнює 77° , а кривої AS – 50° (рис. Д.1). За таких умов податкове навантаження та податковий тягар з ПДВ більшою мірою перекладається на споживача, що суперечить принципу рівномірного розподілу податкового навантаження між економічними суб'єктами. Така ж ситуація виникає на ринку масла вершкового (рис. Д.2), хоч і попит, і пропозиція є еластичними, їх значення дорівнюють 1,3 та 1,9 відповідно, але в силу того, що останній показник перевищує на 0,6 перший, а крива AD має більш крутий нахил, аніж крива AS, то все ж більший податковий тягар перекладається також на споживача, як і на ринку молока рідкого обробленого.

Характеризуючи ринок сиру жирного в 2014 р. (рис. Д.3), спостерігається зворотна тенденція, зокрема податок, який необхідно сплатити до бюджету, та відповідно податковий тягар більшою мірою перекладається на виробника такої продукції. При цьому еластичність попиту на сири жирні цього року складала 1,7, а еластичність пропозиції на цей продукт на 0,2 менша та дорівнювала 1,5.

У той же час попит на кисломолочну продукцію в 2014 р. був еластичним за ціною та дорівнював 1,5, а пропозиція – не еластичною (0,9). Тому розподіл податкового навантаження з ПДВ на цьому ринку є аналогічним попередньому ринку сирів жирних (рис. Д.4).

Побудовані моделі ринків основних видів молочної продукції за 2014 р. свідчать про взаємозалежність зміни попиту внаслідок зміни ціни за рахунок ПДВ та втрати ефективності податку, оскільки на ринку сирів жирних та ринку кисломолочної продукції прослідковується найбільший надмірний податковий тягар і відповідно на цих ринках була найбільша різниця між попитом з ПДВ та без нього.

Розподіл податкового навантаження та надмірного податкового тягаря з ПДВ на ринках молочної продукції в 2015 р. відображено на рис. Д.5–Д.8. Примітним є те, що в 2015 році попит на молоко рідке оброблене та масло вершкове був одиничної еластичності, а на сири жирні та кисломолочну продукцію – нееластичним. Проте враховуючи, що пропозиція на кожному з досліджуваних ринків за цей період була менш еластичною за ціною, ніж попит, тому більший податковий тягар з податку перекладався більшою мірою все ж таки на виробника. Із побудованих моделей ринків молочної продукції

2.4. Оцінка рівня податкового навантаження з ПДВ НА МОЛОКОПЕРЕРОБНІ ПІДПРИЄМСТВА ТА СПОЖИВАЧІВ МОЛОЧНОЇ ПРОДУКЦІЇ

за 2015 р. видно, що на обсяг ПДВ, який підлягає сплаті до бюджету, впливає як чутливість попиту на продукцію молокопереробних підприємств до зниження ціни, так і величина зміни самої ціни внаслідок оподаткування. Так, у 2015 р. на ринку молока рідкого обробленого та на ринку продукції кисломолочної на формування податкового зобов'язання з ПДВ більший вплив мала зміна обсягу попиту, а на ринку масла вершкового та ринку сирів жирних – зміна розміру ціни. Крім того, найбільше податку сплачено до бюджету з ринку сирів жирних, а найменше – з ринку молока рідкого обробленого. При цьому найменша втрата ефективності ПДВ спостерігалась на ринку кисломолочної продукції.

Досліджуючи моделі ринків молочної продукції у 2016 р. (рис. Д.9 – Д.12), виявлено, що на всіх ринках молочної продукції попит був нееластичним за ціною, що є природним явищем, адже така продукція належить до товарів першої необхідності. Як видно із наведених графіків, у 2016 р. характерним було перекидання більшої частки сплати податку на споживача лише на ринку сирів жирних, що можна пояснити однаковим значенням коефіцієнтів еластичності попиту та пропозиції на цьому ринку, яке склало 0,5. Проте в силу того, що пропозиція на ринках молочної продукції в цьому році, за винятком ринку сирів жирних, була ще менш еластичною, аніж попит, податкове навантаження та надмірний тягар перекидались більшою мірою на виробника. Найбільш вираженою ця тенденція виявилась на ринку продукції кисломолочної, на якому обсяг податкового навантаження виробника втричі перевищив значення цього показника споживача.

Аналізуючи податкове навантаження з ПДВ та його розподіл у 2017 р., слід вказати, що на ринку молока рідкого обробленого еластичність попиту складала 0,01, а еластичність пропозиції – 0,6, відповідно кут нахилу кривої AD дорівнює 88° , а кривої AS – 63° (рис. 2.13).

За таких умов податкове навантаження та податковий тягар з ПДВ більшою мірою перекидається на споживача, що суперечить принципу рівномірного розподілу податкового навантаження між економічними суб'єктами. Така ж ситуація виникає на ринку масла вершкового (рис. 2.14), адже значення коефіцієнтів еластичності попиту та пропозиції за ціною дорівнюють 0,1 та 0,3 відповідно, тому крива AD має більш крутий нахил, аніж крива AS, а отже, більший податковий тягар перекидається також на споживача, як і на ринку молока рідкого обробленого.

Характеризуючи ринок сиру жирного в 2017 р. (рис. 2.15), спостерігається зростання пропозиції на цю продукцію, що спричинено збільшенням ціни на неї, попит є нееластичним. Тому податок, який необхідно сплатити до бюджету та відповідно податковий тягар більшою мірою перекидається також на споживача такої продукції. При цьому еластичність попиту на сири

РОЗДІЛ II. АНАЛІТИЧНЕ ОЦІНЮВАННЯ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ У СИСТЕМІ ЦІНОУТВОРЕННЯ ТА СИСТЕМІ ОПОДАТКУВАННЯ МОЛОКОПЕРЕРОБНИХ ПІДПРИЄМСТВ

жирні цього року складала 0,6, а значення еластичності пропозиції на цей продукт дорівнював 11,5.

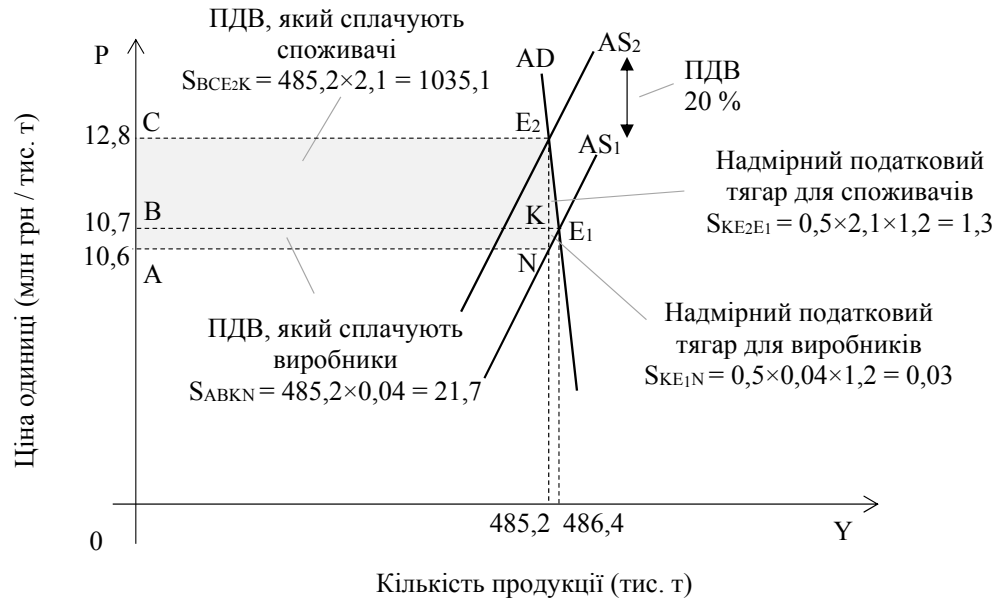


Рис. 2.13. Розподіл податкового навантаження з ПДВ між виробниками та споживачами на ринку молока рідкого обробленого в 2017 р. *

*Складено авторами

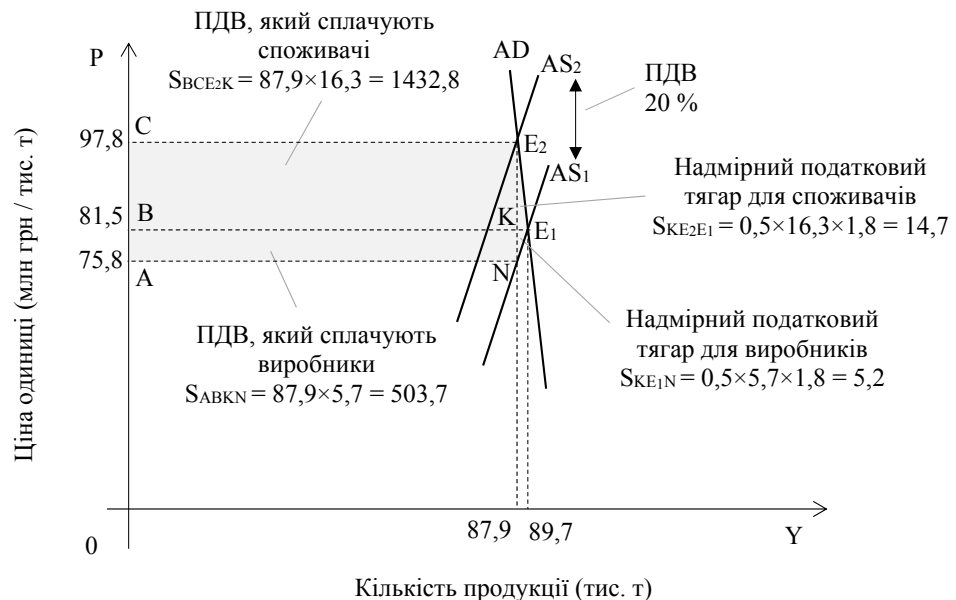


Рис. 2.14. Розподіл податкового навантаження з ПДВ між виробниками та споживачами на ринку масла вершкового в 2017 р. *

*Складено авторами

2.4. Оцінка рівня податкового навантаження з ПДВ НА МОЛОКОПЕРЕРОБНІ ПІДПРИЄМСТВА ТА СПОЖИВАЧІВ МОЛОЧНОЇ ПРОДУКЦІЇ

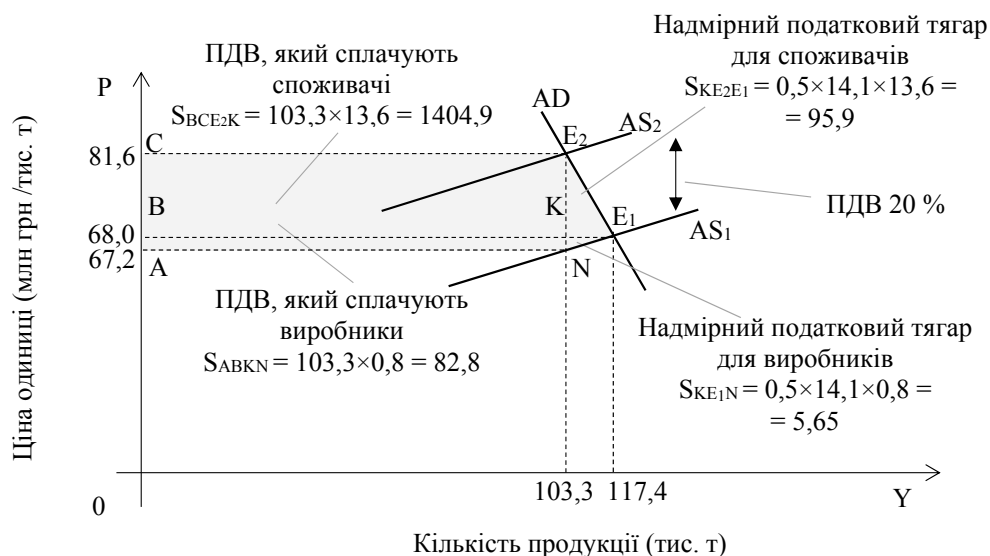


Рис. 2.15. Розподіл податкового навантаження з ПДВ між виробниками та споживачами на ринку сиру жирного в 2017 р. *

*Складено авторами

У той же час пропозиція на кисломолочну продукцію в 2017 р. також була еластичною за ціною та дорівнювала 2,4, а попит – нееластичним (0,2). Тому розподіл податкового навантаження з ПДВ на цьому ринку є аналогічним попередньому ринку сирів жирних (рис. 2.16).

Аналізуючи розподіл податкового навантаження з ПДВ та розподіл втрати ефективності податку на ринках молочної продукції в моделі AD-AS за 2014 – 2017 рр. слід вказати, що на рівномірність такого розподілу найбільшою мірою впливає величина різниці коефіцієнту еластичності попиту за ціною та коефіцієнту еластичності пропозиції за ціною. При цьому, якщо менш еластичним є попит, то більший податковий тягар і обсяг сплати ПДВ перекладається на споживача, та навпаки.

У продовження дослідження обсягу та розподілу сплати податку та надмірного податкового тягара слід згрупувати отримані дані та оцінити рівномірність розподілу у відсотковому зіставленні. Так, на рис. 2.17 відображено загальний обсяг податкового навантаження з ПДВ та його розподіл між виробниками та споживачами за 2014 – 2017 рр. як у натуральному, так і у відсотковому вираженні.

РОЗДІЛ II. АНАЛІТИЧНЕ ОЦІНЮВАННЯ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ У СИСТЕМІ ЦІНОУТВОРЕННЯ ТА СИСТЕМІ ОПОДАТКУВАННЯ МОЛОКОПЕРЕРОБНИХ ПІДПРИЄМСТВ

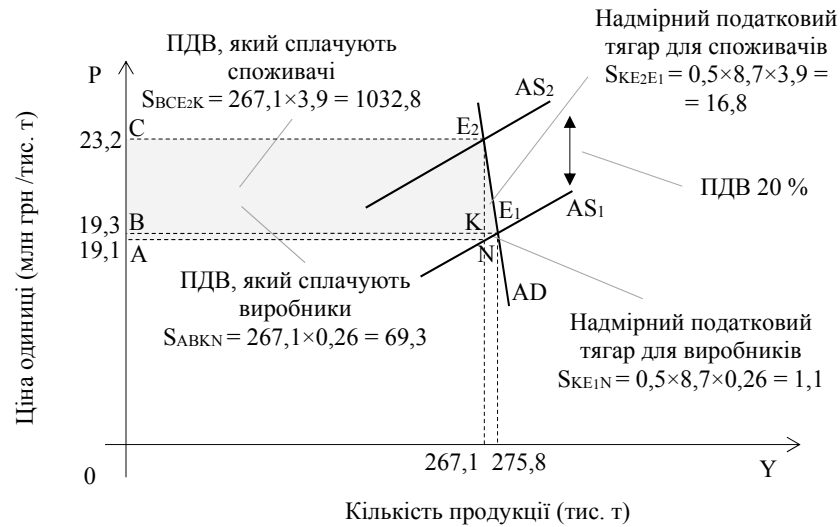


Рис. 2.16. Розподіл податкового навантаження з ПДВ між виробниками та споживачами на ринку продукції кисломолочної в 2016 р.*

*Складено авторами

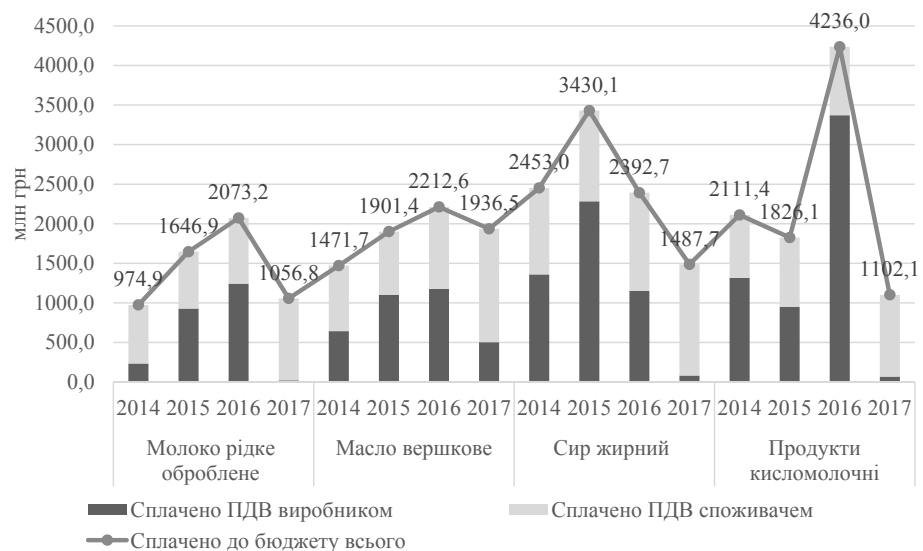


Рис. 2.17. Розподіл сплати ПДВ до бюджету між виробниками та споживачами на ринках молочної продукції України у 2014-2017 рр.*

*Складено авторами

Водночас втрата ефективності податку за таким же принципом зображена на рис. 2.18. Із зазначених діаграм можна зробити висновок, що на одному й тому ж ринку за той чи інший рік розподіл як суми податку до сплати, так і надмірного податкового тягара між виробниками та споживачами у

2.4. Оцінка рівня податкового навантаження з ПДВ НА МОЛОКОПЕРЕРОБНІ ПІДПРИЄМСТВА ТА СПОЖИВАЧІВ МОЛОЧНОЇ ПРОДУКЦІЇ

відсотках збігаються. Так, на ринку молока рідкого обробленого в 2014 р. як обсяг сплаченого ПДВ, так і надмірний податковий тягар більшою мірою оплачував споживач – 76%, в 2017 р. – 98%. В інші аналізовані роки таке відношення на цьому ринку дещо вирівнялось і більше податку виплачував виробник 56% та 60% у 2015 р. та 2016 р. відповідно.



Рис. 2.18. Розподіл надмірного податкового тягара між виробниками та споживачами на ринках молочної продукції України у 2014-2017 рр*

*Складено авторами

У той же час на ринку масла вершкового за досліджуваний період розподіл податкового навантаження з ПДВ був найбільш рівномірним, зокрема у 2014 р. 44% податку сплачував виробник, а 56% – споживач, у 2015 – 2016 рр. тенденція змінилась і більша частка податку перекладалась на виробника, а саме 58% та 53% у 2015 р. та 2016 р. відповідно. Найбільш нерівномірний розподіл податкового навантаження з ПДВ на цьому ринку виявився у 2017 р., адже 26% податку сплачував виробник, а 74% – споживач. На ринку сирів жирних у 2014 р. було найбільше значення втрати ефективності від оподаткування, зокрема 618,9 млн грн, чого не скажеш про показник сплати податку до бюджету, найбільше значення якого спостерігалось на ринку кисломолочної продукції в 2016 р. – 4236 млн грн. У 2014 р. та в 2015 р. ПДВ більшою мірою перекладався на виробника сирів жирних – 55% і 67% відповідно, в 2016 р. розподіл податку на цьому ринку був найбільш рівномірним, а саме споживач сплачував 52% податку, а – 48%, у 2017 р. більше податкового навантаження з ПДВ перекладався на споживача – 94%. Водночас у 2014 р. на ринку кисломолочної продукції більший тягар перекладався на виробника (62%), в 2015 р. – 52%, в 2016 р. уже – 80%. Ситуація, яка склалась у 2017 р. на ринку продукції кисломолочної, аналогічна, що і на ринку сирів жирних у цей же рік.

Крім вищезазначених показників, що характеризують рівень податкового навантаження з ПДВ молокопереробних підприємств, можна робити висновок за допомогою показників надмірного податкового тягара з ПДВ за методом ДМХ та коефіцієнта еластичності ПДВ за виручкою від реалізації, що відображено в табл. 2.7.

Поряд з такими показниками вважаємо за доцільне в цьому дослідженні використовувати коефіцієнт розподілу ПДВ між виробниками та споживачами молочної продукції та його вплив на приріст (зменшення) сплати ПДВ. Зазначений коефіцієнт розподілу податкового тягара з ПДВ пропонуємо розраховувати як відношення відсоткової частки сплати податку виробником до відсоткової частки сплати податку споживачем. Обчислити запропонований показник можна за допомогою такої формули:

$$Kp_{\text{ПДВ}} = \frac{\text{ПДВ}_{\text{виробника}}}{\text{ПДВ}_{\text{споживача}}}, \quad (2.9)$$

де $K_{\text{рПДВ}}$ – коефіцієнт розподілу ПДВ між виробниками та споживачами продукції; $\text{ПДВ}_{\text{виробника}}$ – частка сплати ПДВ виробником у відсотках, визначена за допомогою побудови моделі AD-AS; $\text{ПДВ}_{\text{споживача}}$ – частка сплати ПДВ споживача у відсотках, визначена за допомогою побудови моделі AD-AS.

При цьому, якщо зазначений коефіцієнт дорівнює 1, то це свідчить про рівномірний розподіл, якщо він буде більше за 1 – більше податку перекладатиметься на виробника, якщо менше за 1 – більше податку сплачує споживач.

Аналізуючи цей показник, розрахований для ринків молочної продукції, очевидно, що найбільш рівномірний розподіл спостерігався на ринку масла вершкового та на ринку сирів жирних у 2016 р. і на ринку продукції кисломолочної в 2015 р.

Зазначене можна пояснити тим, що значення цього коефіцієнта найближче до одиниці. Близьке до 2 значення цього коефіцієнта на ринку сирів жирних у 2015 р. означає, що молокопереробні підприємства сплатили вдвічі більше податку, ніж споживачі їх продукції. Ще більш нерівномірний розподіл, проте вже на користь виробників молочної продукції, спостерігався на ринку молока рідкого обробленого в 2014 р., оскільки споживачі заплатили втричі більше ПДВ, ніж виробники.

Найбільш несправедливою щодо молокопереробних підприємств склалась ситуація на ринку продукції кисломолочної в 2016 р., на якому ці підприємства сплатили в чотири рази більше податку, ніж споживачі, а коефіцієнт розподілу ПДВ склав 3,9. У 2017 р. на всіх ринках молочної продукції спостерігався нерівномірний розподіл, для якого характерним було перекладання більшої частини податкового тягара з ПДВ на споживача, причому на ринку молока рідкого обробленого в 43 рази більше, на ринку масла

2.4. Оцінка рівня податкового навантаження з ПДВ
НА МОЛОКОПЕРЕРОБНІ ПІДПРИЄМСТВА ТА СПОЖИВАЧІВ МОЛОЧНОЇ
ПРОДУКЦІЇ

Таблиця 2.7
Динаміка податкового навантаження та надмірного податкового тягаря з ПДВ на ринках
молочної продукції України в 2014-2017 рр.*

№ з/п	Показники	Ринки молочної продукції													
		Молоко рідке оброблене				Масло вершкове				Сир жирний				Продукти кисломолочні	
		2014	2015	2016	2017	2014	2015	2016	2017	2014	2015	2016	2017	2014	2017
1.	Реалізована молочна продукція, млн грн	4330,5	4620,7	5120,5	6226,0	4616,9	4479,5	6021,5	8595,0	6221,0	6232,2	6644,8	8428,0	4757,2	5199,7
2.	Вплив розподілу податкового тягаря з ПДВ на приріст (зменшення) сплати ПДВ, %	-	+68,9	+25,9	-49,0	-	+29,2	+16,4	-12,5	-	+39,8	-30,2	-37,8	-13,5	-74,0
3.	Загальне податкове навантаження з ПДВ, %	5,4	20,1	24,3	0,3	13,9	24,6	19,6	5,9	21,9	36,6	17,3	1,0	27,7	64,8
4.	Коефіцієнт розподілу ПДВ між виробниками та споживачами	0,32	1,29	1,50	0,02	0,78	1,38	1,14	0,35	1,24	1,99	0,93	0,06	1,66	3,90
5.	Надмірний податковий тягар, млн грн	28,6	197,9	73,9	1,3	265,1	269,8	11,5	19,9	618,9	249,7	125,4	101,6	440,0	426,8
6.	Податковий тягар за методом ДМХ, млн грн	21,7	86,3	29,6	1,3	149,2	113,2	5,4	14,7	275,9	83,5	65,1	95,9	165,3	87,2
7.	Коефіцієнт еластичності ПДВ	-	10,3	2,4	2,3	-	9,8	0,5	0,3	-	221,7	4,6	1,4	-	201,4

*Розраховано авторами

вершкового – в 3 рази, на ринку сирів жирних – у 17 разів та на ринку кисломолочної продукції – у 15 разів.

Тенденція сплати ПДВ до бюджету внаслідок зміни розподілу податкового тягаря з цього податку, свідчить про щорічне зростання податку до 2017 р. на кожному з ринків молочної продукції, крім ринку сирів жирних в 2016 р. та ринку кисломолочної продукції в 2015 р. У зазначені роки порівняно із попередніми на відповідних ринках відбулось зменшення загального податкового навантаження з ПДВ, що сплачували як виробники, так і споживачі цієї продукції. Таке явище можна пояснити залежністю між цим показником та коефіцієнтом розподілу ПДВ, адже саме на цих ринках у зазначені роки був найбільш рівномірний розподіл податку між виробником та споживачем.

Крім вищезазначеного показника від коефіцієнта розподілу ПДВ залежить і показник загального податкового навантаження. Так, у 2016 р. на ринку сирів жирних частка сплаченого ПДВ молокопереробними підприємствами у виручці від реалізації їх продукції становила 17,3 %, а коефіцієнт розподілу ПДВ – 0,93, у цьому ж році на ринку масла вершкового ці показники становили 19,6 % та 1,14 відповідно, а в 2015 р. на ринку кисломолочної продукції – 18,2 % та 1,09 відповідно. Тобто що більш рівномірним є розподіл ПДВ, то менше молокопереробні підприємства сплачують податку з свого доходу від реалізації продукції. Найменше значення загального податкового навантаження з ПДВ спостерігалась у 2017 р. на ринку молока рідкого обробленого, на ринку сирів жирних та на ринку кисломолочної продукції, адже на цих ринках більший обсяг податку перекладався на споживача. Крім того, прослідковується пряма залежність між показниками коефіцієнта розподілу ПДВ та загального податкового навантаження з ПДВ. Від 20 % до 25 % з виручки сплачували молокопереробні підприємства до бюджету як ПДВ від продажу молока рідкого обробленого у 2015 – 2016 рр., масла вершкового в 2015 р., сирів жирних у 2014 р. Більше 25 % від виручки вони сплачували в результаті реалізації сирів жирних у 2015 р. та продукції кисломолочної в 2014 р., та 2016 р., що свідчить про високий рівень податкового навантаження з цього податку на підприємства.

Характеризуючи динаміку надмірного податкового тягаря з ПДВ, який розраховано як сума надмірного податкового тягаря виробника та споживача молочної продукції, що отримані в результаті побудови моделей ринків цієї продукції, прослідковується найменша втрата ефективності від оподаткування саме в тих випадках, коли був найбільш рівномірним розподіл ПДВ між виробниками та споживачами відповідної продукції та при найменшому значенні коефіцієнта розподілу цього податку.

Значення надмірного податкового тягаря з ПДВ, розрахованого за методом ДМХ, менше ніж значення цього ж показника, отриманого в результаті

2.4. Оцінка рівня податкового навантаження з ПДВ НА МОЛОКОПЕРЕРОБНІ ПІДПРИЄМСТВА ТА СПОЖИВАЧІВ МОЛОЧНОЇ ПРОДУКЦІЇ

побудови моделей попиту та пропозиції ринків молочної продукції. Це можна пояснити тим, що при його розрахунку за методом ДМХ береться до уваги лише зміна обсягу попиту залежно від зміни ціни внаслідок введення податку, а при побудові моделі AD-AS – також і зміна пропозиції. Тому надмірний податковий тягар, який розрахований за допомогою методу ДМХ дорівнює надмірному податковому тягарю, що перекладається на споживача, який отриманий у результаті побудови моделі AD-AS.

Ще одним показником, який характеризує рівень податкового навантаження з податку на додану вартість, є його еластичність за результативним показником. Так, розрахований коефіцієнт еластичності податку за виручкою від реалізації свідчить, що обсяг сплаченого податку є еластичним за виручкою, та змінюється швидшими темпами, ніж остання, адже значення цього коефіцієнта більше за 1, за виключенням ринку масла вершкового в 2016 р. та 2017 р., на якому обсяг ПДВ не залежав від зростання виручки, а коефіцієнт еластичності становив 0,5 та 0,3 у ці роки відповідно.

Таким чином, встановлено: що чим рівномірніший розподіл податку на додану вартість між виробником та споживачем, тим менший рівень податкового навантаження з даного податку на обох суб'єктів ринку. Також виявлено пряму залежність між коефіцієнтом розподілу ПДВ та рівнем податкового тягара з цього податку.

Для дослідження податкового навантаження з ПДВ на мікрорівні, слід проаналізувати вплив цього податку на діяльність окремого молокопереробного підприємства. Для цього використаємо фінансову звітність трьох молокопереробних підприємств Хмельницької області. Зокрема, для визначення рівня податкового навантаження з ПДВ на ці підприємства доцільно розрахувати місце ПДВ в результативних показниках підприємств (доданій вартості, виручці), які відображено в табл. 2.8. Відповідно до розрахунків, наведених у таблиці, можна констатувати, що у 2013 – 2017 рр. динаміка ефективної ставки ПДВ мала тенденцію до зниження, причому найнижчий її рівень був на молокопереробному підприємстві №1, а найвищий – на молокопереробному підприємстві №3. Цей показник показує частку сплаченого податку до бюджету в чистому доході від реалізації, тому що менше його значення, то менший рівень податкового навантаження на підприємство.

Водночас низький рівень місткості ПДВ у результативних показниках функціонування молокопереробного підприємства №1 в 2017 р., зокрема 0,1 % – у чистому доході від реалізації, 0,5 % – у доданій вартості, на перший погляд, свідчить про низький рівень податкового навантаження, проте в силу того, що виробництво на цьому підприємстві є високозатратним, причому переважають витрати на закупівлю сировини та матеріалів, тому обсяг ПДВ, що підлягав сплаті до бюджету значно знизився за рахунок

РОЗДІЛ II. АНАЛІТИЧНЕ ОЦІНЮВАННЯ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ У СИСТЕМІ ЦІНОУТВОРЕННЯ ТА СИСТЕМІ ОПОДАТКУВАННЯ МОЛОКОПЕРЕРОБНИХ ПІДПРИЄМСТВ

податкового кредиту, а отже, і його частка в результативних показниках також невелика.

Таблиця 2.8

Оцінка податкового навантаження з ПДВ на молокопереробні підприємства Хмельницької області у 2013–2017 рр*

Показники	Роки				
	2013	2014	2015	2016	2017
Молокопереробне підприємство № 1					
Ефективна ставка ПДВ, %	4,6	5,7	1,1	0,2	0,1
Частка ПДВ у доданій вартості, %	61,7	25,4	5,2	1,2	0,5
Коефіцієнт еластичності ПДВ за чистим доходом від реалізації	1,42	0,12	3,03	0,59	0,05
Молокопереробне підприємство № 2					
Ефективна ставка ПДВ, %	6,2	4,5	2,6	3,5	4,4
Частка ПДВ у доданій вартості, %	44,4	32,9	23,0	32,8	56,9
Коефіцієнт еластичності ПДВ за чистим доходом від реалізації	0,19	0,01	2,69	2,53	1,91
Молокопереробне підприємство № 3					
Ефективна ставка ПДВ, %	16,2	16,9	16,6	9,5	9,2
Частка ПДВ у доданій вартості, %	63,2	41,3	34,0	84,5	78,5
Коефіцієнт еластичності ПДВ за чистим доходом від реалізації	0,71	0,82	0,92	1,42	0,7

*Розраховано авторами

Коефіцієнт еластичності ПДВ показує вплив зміни чистого доходу від реалізації на зміну обсягу сплати податку до бюджету. Цей показник розрахований для молокопереробного підприємства № 1, свідчить, що у 2013 р. та 2015 р. такий вплив існував, а в 2014 р., 2016 р. та 2017 р. він був відсутнім, адже коефіцієнт еластичності в ці роки був менше за 1. Відповідно до цього показника, розрахованого для молокопереробного підприємства №3, можна зробити висновок, що сума нарахованого податку, яка підлягає сплаті до бюджету, змінюється пропорційно зміні виручки, оскільки його значення наближене до 1. Проведений аналіз впливу ПДВ на результати діяльності трьох суб'єктів господарювання Хмельницької області за допомогою відносних показників свідчить про те, що податкове навантаження з ПДВ на окреме молокопереробне підприємство є досить значним, адже його частка в результативних показниках є високою.

Таким чином, встановлено, що рівень податкового навантаження з податку на додану вартість на вітчизняному ринку молокопродуктів є значним, а найбільший вплив на нього здійснює ступінь рівномірності розподілу податку між виробниками та споживачами молочної продукції, яка, у свою чергу, залежить від еластичності попиту за ціною та еластичності пропозиції за ціною.

РОЗДІЛ ІІІ

ОСНОВНІ НАПРЯМИ РЕФОРМУВАННЯ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ У СИСТЕМІ ЦІНОУТВОРЕННЯ ТА СИСТЕМІ ОПОДАТКУВАННЯ МОЛОКОПЕРЕРОБНИХ ПІДПРИЄМСТВ

3.1. Удосконалення науково-методичних підходів до нарахування податкового кредиту та податкових зобов'язань із ПДВ

В умовах євроінтеграційних процесів метою вітчизняного реформування податку на додану вартість є приведення механізму його справляння відповідно до європейської моделі податкового врядування, сприяння сталому економічному зростанню молокопереробної промисловості, полегшення умов ведення бізнесу, зменшення податкового тягаря соціально незахищених верств населення, шляхом диференціації ставок податку за умови збереження його основної бюджетоутворюючої ролі.

Зважаючи на зазначене, важливим кроком є вдосконалення механізму оподаткування ПДВ молокопереробних підприємств, що включає пошук шляхів оптимізації методу справляння податку, шляхом поліпшення процесу формування податкового кредиту та податкових зобов'язань у системі ціноутворення (рис 3.1).



Рис. 3.1. Напрями удосконалення формування податкового кредиту та податкового зобов'язання з ПДВ молокопереробних підприємств*

*Складено авторами

У першому розділі встановлено, що оптимальним методом нарахування ПДВ у процесі формування ціни на продукцію молокопереробних підприємств є кредитний метод, адже його використання дозволяє застосовувати диференційовані ставки податку, а існування податкових накладних, особливо в умовах СЕА, забезпечує сумлінне дотримання податкового законодавства контрагентами.

Проте цей метод має надзвичайну ваду, що стримує розвиток підприємництва, зокрема значний часовий лаг між формуванням податкового кредиту та виникненням податкових зобов'язань, внаслідок чого суб'єкти господарювання не можуть використовувати кошти, що їм належать певний час. Це не що інше, як кредитування держави, адже податок, платником якого є кінцевий споживач, сплачується підприємствами і дає можливість державі поповнювати бюджет задовго до того, як весь виробничий процес завершився та незважаючи на те, чи куплять вироблений товар коли-небудь чи ні. Відтак потреба в значних обігових коштах для обслуговування ПДВ є основним подразником для підприємництва.

Відшкодування ПДВ можливе, але здійснюється не миттєво за кожен податковий період, крім того, має складну процедуру. Уникнути таке негативне явище можливо, використавши європейський досвід застосування кредитного методу ПДВ, що можливо здійснити за такими напрямками.

По-перше, дотримання визначених термінів відшкодування податкового кредиту з податку. До прикладу, вивчаючи практику повернення різниці між вихідним та вхідним ПДВ у Польщі, слід звернути увагу, жодних проблем у механізмі повернення ПДВ не виникає, там кошти повертаються у визначений термін незалежно від галузі будь-якому суб'єкту господарювання. Причому є три варіанти періодів повернення податкового кредиту: 60 днів – це звичайний термін, 25 днів – прискорений термін, якщо всі рахунки оплачені та 180 днів – термін, якщо не було продажів [205].

В Україні наразі також діє система відшкодування ПДВ, відповідно до якої всі платники ПДВ мають право отримати таке відшкодування у визначений строк. Однак, перерахування узгоджених сум бюджетного відшкодування на поточні банківські рахунки платників податку може розтягнутись у часі, оскільки здійснюється у хронологічному порядку відповідно до черговості внесення Державною фіскальною службою до реєстру заяв про повернення суми бюджетного відшкодування в межах коштів, наявних на єдиному казначейському рахунку, та з урахуванням ресурсної забезпеченості захищених, соціально спрямованих та пріоритетних видатків. Тому пропонуємо молокопереробним підприємствам надавати пріоритетності, адже вони забезпечують населення життєво необхідними товарами. Тож при формуванні Реєстру заяв про повернення суми бюджетного відшкодування ПДВ таких суб'єктів доцільно вносити в окремий реєстр. Це дасть змогу зменшити

3.1. УДОСКОНАЛЕННЯ НАУКОВО-МЕТОДИЧНИХ ПІДХОДІВ ДО НАРАХУВАННЯ ПОДАТКОВОГО КРЕДИТУ ТА ПОДАТКОВИХ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ ІЗ ПДВ

часовий лаг між податковим кредитом та податковим зобов'язанням та покращити фінансове становище молокопереробних підприємств.

По-друге, можливість вибору суб'єктом господарювання податкового періоду. Так, податкова звітність з податку на додану вартість у багатьох країнах подається щоквартально (Великобританія, Кіпр), у той час як в Україні – щомісячно. Це призводить до збільшення часу, який платник витрачає на справляння податків [63]. Крім того, в окремих країнах ЄС суб'єкти господарювання мають право самостійно обирати податковий період (Італія) [204].

Ефект від такого заходу можна прослідкувати порівнявши динаміку утворення податкових зобов'язань та податкового кредиту з ПДВ при щомісячному податковому періоді, що відображено на рис. Е.1 Додатка Е та при пропонованому квартальному податковому періоді (рис. Е.2 Додатка Е). Проаналізувавши цю динаміку на прикладі трьох молокопереробних підприємств за 2013 – 2017 рр., встановлено, що за умов наявного податкового періоду на двох молокопереробних підприємствах із трьох виявлено перевищення податкового кредиту над податковими зобов'язаннями, зокрема на підприємстві №1 – у серпні, жовтні, листопаді 2013 р. та в січні 2014 р., на підприємстві №2 – у травні – липні 2015 р. та в ці ж місяці 2016 р., тобто всього в 10 звітних періодах. Якщо ж податковий період змінити на квартальний, то таке перевищення відбудеться лише тричі, а саме на підприємстві 1 в IV кварталі 2013 р. Таким чином, збільшення звітного податкового періоду до кварталу покращить фінансове становище молокопереробного підприємства в 3,3 раза, адже саме у стільки разів рідше в суб'єкта господарювання виникне ситуація перевищення податкового кредиту над податковим зобов'язанням, а отже, мінімізуватиме відволікання обігових коштів.

Відображена динаміка показників утворення податкового кредиту та податкового зобов'язання відбиває особливості постачання молочної сировини на переробні підприємства [121, с. 289], адже якщо вони купують сировину в особистих селянських господарствах (ОСГ), які не належать до платників ПДВ, то переробники не мають права зараховувати певну частку коштів до податкового кредиту. Так, на підприємстві №3 від'ємної різниці між податковим зобов'язанням та податковим кредитом з ПДВ не утворювалось, що можна пов'язати із особливостями закупівлі молочної сировини переважно у неплатників ПДВ. Інші два підприємства здебільшого отримують молоко на переробку від сільськогосподарських підприємств – платників ПДВ, що вплинуло на утворення такої різниці. Позитивно слід відзначити, що частка надходжень молока на переробку від сільськогосподарських підприємств у 2017 р. становить 61,8% та 28,5% від ОСГ, що забезпечує надходження сировини вищої якості та можливості зарахування витрачених коштів на закупівлю до податкового кредиту.

По-третє, зменшення податкового зобов'язання з ПДВ не на розмір обчисленого за цей же податковий період податкового кредиту, а на суму коштів, встановленої у формі відсотка до суми податкового зобов'язання, яка визначається щорічно, виходячи з суми операцій платника податку за попередній рік. Про такий досвід розрахунку податкового зобов'язання з податку вказують у своїй науковій праці М. О. Куц та М. К. Ковальчук [19 с. 179], але вони не дослідили можливість застосування такої практики розрахунку в Україні.

У цьому трактуванні механізму розрахунку ПДВ слід уточнити, що до прикладу, в Італії, повна сплата податку здійснюється за рік шляхом віднімання від загальної річної суми ПДВ авансового платежу та періодичних відрахувань. При цьому логіка розрахунку річної суми ПДВ та періодичних платежів така ж, як і в Україні, зокрема з використанням кредитного методу. Авансовий платіж може обчислюватись одним із трьох способів – історичним, прогнозування, транзакції. Саме історичний метод розрахунку авансового платежу передбачає застосування згаданого інструментарію, та дорівнює 88 % платежу за останній квартал або місяць попереднього року, залежно від того, який податковий період обрав суб'єкт господарювання [204].

Однак, не важко передбачити, що подібна практика адміністрування ПДВ лише ускладнить і так непросту процедуру стягнення такого податку. Доповнюючи зазначене, слід наголосити на необхідності спрощення процесу декларування податку, адже в багатьох країнах Євросоюзу за одним податком існує тільки одна форма податкової звітності. Наприклад, у Нідерландах та Бельгії декларація з ПДВ складається з 1 сторінки [63].

Ще одним важливим напрямом реформування ПДВ є модернізація процесу формування податкового кредиту, що, як відомо, утворюється переважно під час закупівлі молочної сировини. Адже функції молокопереробних підприємств не обмежуються тільки переробкою молока та реалізацією готової молочної продукції, оскільки вони також впливають на формування закупівельних цін на молоко, а відтак і на підвищення якості молочної сировини, впровадження прогресивних технологій у молочному скотарстві, організації заготівлі, зберіганні та транспортуванні молока. При цьому вплив на таке ціноутворення підприємства переважно здійснюють при закупівлі сировини в особистих селянських господарствах. Загалом, низькі закупівельні ціни на молоко пояснюються ринковою перевагою молокопереробних підприємств, що дозволяє їм диктувати свої умови виробникам сировини, а це є незаконним порушенням законодавства про захист економічної конкуренції. Тому забезпечення обґрунтованого ринкового ціноутворення на молочну сировину, а відтак і підвищення рентабельності її виробництва, незалежно від бажань молокопереробних підприємств, та контроль за його дотриманням

3.1. Удосконалення науково-методичних підходів до нарахування податкового кредиту та податкових зобов'язань із ПДВ

є необхідним напрямом цінової підтримки виробників молочної сировини.

У підтвердження вищенаведеного доречно підкреслити, що у структурі роздрібної ціни на молоко рідке оброблене в 2017 р. частка виробника сировини становила 42 %; частка переробки – 42 %; частка торгівлі – 16 %. На противагу цьому дослідження вчених ННЦ «Інституту аграрної економіки» НААН свідчать, що в розвинутих країнах таке зіставлення має зовсім іншу структуру: «50 % (сировина) – 25 % (переробка) – 25 % (торгівля)» [36].

Для усунення цього негативного явища у Верховній Раді зареєстровано «Проект Закону «Про внесення змін до Закону України «Про державну підтримку сільського господарства України» щодо встановлення закупівельних цін на молоко та впорядкування механізму державного цінового регулювання на сільськогосподарську продукцію (товари)» [107], згідно з яким планується внесення змін до Закону України «Про державну підтримку сільського господарства України» [91] та Закону України «Про молоко та молочні продукти» [101], які передбачають, що Кабінет Міністрів України відповідно до ринкової кон'юнктури та моніторингу аграрного ринку щоквартально встановлюватиме мінімальні закупівельні ціни на незбиране сире молоко на рівні, що забезпечить беззбитковість його виробництва.

За даними Міністерства аграрної політики та продовольства України, таке регулювання закупівельних цін на молоко дасть змогу вдосконалити механізм державної підтримки агропромислового комплексу, зокрема аграрних інтервенцій, уникнути цінових коливань, та зробить молокопродукти більш доступними для населення [113]. При цьому, як юридичні, так і фізичні особи – виробники молочної сировини одержать справедливую ринкову ціну за молоко та забезпечать прибутковість його виробництва.

Однак з таким поглядом можна погодитись, але лише частково та за умови, що держава не буде директивно визначати ціни, оскільки це буде суперечити ринковій економіці, адже в такій економічній системі формування цін на продукцію розраховується на основі аналізу беззбитковості та забезпечення прибутку, одночасно із врахуванням таких маркетингових методів, як визначення ціни з орієнтацією на попит, визначення ціни з орієнтацією на конкурентів, визначення ціни з орієнтацією на ринкові ціни [62; 80]. Державне втручання в цей процес повинно полягати винятково в нагляді за дотриманням антимонопольного законодавства, з метою недопущення впливу молокопереробних підприємств на утворення закупівельних цін на молоко.

В умовах відміни спеціального режиму ПДВ та враховуючи вітчизняні євроінтеграційні процеси, мають впроваджуватись європейські системи державної фінансової підтримки виробників молочної сировини. Зважаючи на європейський досвід такої підтримки, яка здебільшого направлена на захист доходів сільськогосподарських товаровиробників від впливу зовнішніх

факторів – природних та ринкових, визнаючи при цьому основою існування галузі фермерські господарства сімейного типу, найбільш перспективним напрямом вітчизняної фінансової підтримки має стати фінансове стимулювання перетворення ОСГ у сімейні фермерські господарства, яке, на нашу думку найкраще можна реалізувати за рахунок надання таким господарствам податкових канікул на 2 роки, що дозволить розширити рівень офіційної зайнятості на селі та збільшити податкові надходження до місцевих бюджетів, а в перспективі – і до державного бюджету як компенсації втрати від зниження ставки ПДВ. Крім того, така трансформація дозволить створити конкурентні умови виробництва молока, створити нові робочі місця на селі, визнати особисті селянські господарства повноправними учасниками аграрного ринку, отримати соціальний захист та право на пенсію, уникнути проблеми нарахувань податкового кредиту з ПДВ молокопереробних підприємств, забезпечити сталий розвиток сільських територій.

До прикладу, відповідно до програм розвитку сільських територій 2014–2020 рр. у Бельгії передбачається інвестування в фермерів-початківців, запровадження нової схеми страхування. У Болгарії більше 4000 малих фермерів отримують фінансову підтримку для розвитку ферм, а в Естонії 3 % фермерів – допомогу для створення фермерського господарства.

Подібні заходи очікується здійснити і в інших європейських країнах. Так, в Литві передбачено модернізацію та поліпшення економічної діяльності малих і середніх фермерських господарств, передусім орієнтованих на виробництво худоби, фруктів і овочів (близько 8 000 ферм буде надаватися підтримка). У Польщі заплановано реструктуризацію малих ферм – 50000 дрібних фермерських господарств, підтримку молодих фермерів – створення 29 000 нових, сучасних та фермерських господарств. У цей саме період у Румунії планується підтримка розвитку більш ніж 30 000 дрібних фермерських господарств і фінансова допомога понад 9 400 молодим фермерам. Серед європейських країн слід відзначити Словаччину, в якій підтримку одержать 600 молодих фермерів та на розвиток 330 дрібних сімейних ферм; у Франції передбачено підтримку для фермерів-початківців [32]. Із зазначеного очевидно, що підтримка малих ферм та фермерів-початківців, а також створення нових сімейних ферм є одним із пріоритетів розвитку аграрного ринку в країнах ЄС.

Трансформація ОСГ в Україні повинна бути добровільною та здійснюватися через стимулюючий вплив інструментів державного регулювання, зокрема створення правових передумов, у першу чергу, прийняття відповідних нормативно-правових актів, надання новоствореним сімейним фермерським господарствам одноразової фінансової допомоги, отримання пільгових кредитів, розробка пільгової системи оподаткування за рахунок надання податкових канікул на 2 роки, запровадження державних програм

3.1. Удосконалення науково-методичних підходів до нарахування податкового кредиту та податкових зобов'язань із ПДВ

підтримки розвитку сімейних фермерських господарств. Для цього важливо налагодити систему обміну інформацією між владою та виробниками молока, надавати відповідні консультації та проводити зустрічі щодо вирішення поточних проблем.

Створення такої інформаційної системи на місцевому рівні забезпечить швидкий та якісний обмін інформацією між державною владою, виробниками молока та молокопереробними підприємствами. Відтак до її користувачів слід віднести управління агропромислового розвитку райдержадміністрацій, департаменти агропромислового розвитку, екології та природних ресурсів обласних державних адміністрацій, молокопереробні підприємства, сільськогосподарські підприємства, фермерські господарства, ОСГ. Така система забезпечить автоматизацію великої кількості видів робіт щодо співпраці виробників молочної сировини із державною владою та водночас дасть можливість кожному учаснику оперативно одержати точну, достовірну, адекватну й достатню інформацію з мінімальними витратами часу і засобів. Інформаційну систему управління розвитком молочної галузі можна визначити як сукупність людських, програмних і апаратних засобів, адміністративних, економічних, математичних, статистичних та інших методів, які служать для автоматизації збору та обробки інформації і формалізації методів і процедур прийняття управлінських рішень з метою забезпечення ефективного виконання функцій управління. Запропонована інформаційна система формуватиметься за допомогою даних, отриманих від її суб'єктів, які узагальнюватимуться, і створюватиметься банк даних про наявність і якісний стан ринку молочної продукції, що може використовуватись для аналізу та прийняття відповідних управлінських рішень.

Третім пріоритетним напрямком реформування ПДВ молокопереробних підприємств є вдосконалення процесу обчислення податкових зобов'язань. Це можливо здійснити, по-перше, за рахунок оптимізації порядку його нарахування та, по-друге, шляхом мінімізації податкового навантаження з ПДВ, за рахунок зниження ставки податку.

Перший захід поряд із покращенням логіко-структурної моделі нарахування податкових зобов'язань передбачає одночасну зміну механізму формування ціни, адже одним із її елементів є ПДВ-зобов'язання (рис. 3.2).

Вважаємо за доцільне у новому порядку обчислення ціни статті витрат «відрахування на соціальні заходи» та «податки, що відносяться до витрат» додавати до ціни після обчислення податку на додану вартість. Названі витрати охоплюють ЄСВ, рентну плату за спеціальне використання води, рентну плату за користування надрами, плату за землю, екологічний податок. Тобто у запропонованій моделі згадані витрати будуть зараховані до оптово-відпускної ціни продукції, проте вони не збільшуватимуть величину податкових зобов'язань з податку на додану вартість. Такі зміни усунуть

РОЗДІЛ III. ОСНОВНІ НАПРЯМИ РЕФОРМУВАННЯ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ У СИСТЕМІ ЦІНОУТВОРЕННЯ ТА СИСТЕМІ ОПОДАТКУВАННЯ МОЛОКОПЕРЕРОБНИХ ПІДПРИЄМСТВ

нарахування ПДВ на уже сплачені податки. Трансформували такий порядок обчислення, обсяг податкового зобов'язання з ПДВ зменшиться на 9,7%, що було розраховано в попередньому розділі.

Згідно з побудованою моделлю на рис. 3.2 формування такої системи повинно відповідати завданням цінової політики молокопереробного підприємства. Наразі більшість підприємств галузі обирають цінову політику, яка забезпечує процес виживання шляхом встановлення ціни на продукцію, що забезпечить покриття витрат і просте відтворення. Вважаємо, що така політика стримує розвиток галузі, відтак завоювання лідерства за показниками частки ринку, при якій система цін буде гнучкою, покращить фінансовий стан молокопереробних підприємств.

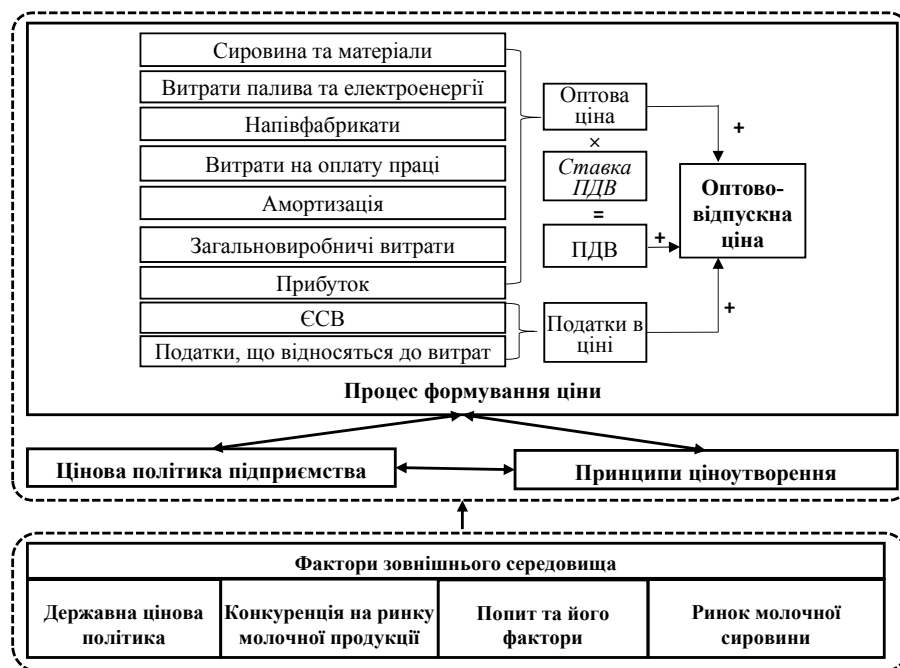


Рис. 3.2. Логіко-структурна модель нарахування податкового зобов'язання з ПДВ у системі ціноутворення молокопереробних підприємств*

*Складено авторами

Водночас під час формування ціни на молочну продукцію слід враховувати принципи ціноутворення, зокрема: наукового обґрунтування цін, цільового спрямування цін; зв'язку ціноутворення із загальною стратегією підприємства і ринковою кон'юнктурою; безперервного процесу ціноутворення; єдності процесу ціноутворення і контролю за дотриманням цін; збереження і розвитку сировинних ринків; забезпечення зв'язку цінової політики зі спеціалізацією підприємства.

3.1. Удосконалення науково-методичних підходів до нарахування податкового кредиту та податкових зобов'язань із ПДВ

Крім того, роздрібну ціну на молокопереробному підприємстві слід встановлювати використовуючи не лише витратний метод ціноутворення, а й враховувати потенційний попит на продукцію та фактори впливу на нього з одночасною орієнтацією на ціни та якість продукції конкурентів. До зовнішніх факторів ціноутворення, крім поведінки споживачів та конкурентів, також виділено функціонування ринку молочної сировини та державну цінову політику. Тобто на утворення оптово-відпускної ціни молочної продукції мають безпосередньо впливати собівартість продукції, унікальні якості, які привертають покупця, ситуація на ринку, де аналогічний товар пропонується іншими підприємствами-конкурентами, цінова політика виробників молочної сировини, державне регулювання діяльності молокопереробних підприємств та державне регулювання цін на молочну продукцію.

Запропонований механізм формування ціни на молочну продукцію вимагатиме від підприємства підвищення якості продукції та зниження витрат її виробництва, що можливо здійснити за рахунок впровадження нових енергозберігаючих технологій на вітчизняних молокопереробних підприємствах. Такий крок викликаний переважанням застарілого та високоенергетичного технологічного обладнання на підприємствах галузі, оскільки знос основних засобів на цих підприємствах у 2015 р. становив 45 % від їх загальної чисельності [27, с. 153].

Другий крок удосконалення процесу обчислення податкових зобов'язань передбачає зниження податкового навантаження з податку на додану вартість, що можливо здійснити зменшенням ставки податку на молочну продукцію. Проте цей захід є досить дискусійним, оскільки зумовить скорочення доходів до державного бюджету. Тому потребує додаткового обґрунтування встановлення оптимальної ставки податку, яка б з найменшими витратами для бюджету забезпечила б найбільшу вигоду для платників ПДВ, на чому предметно зупинимось у наступному підрозділі.

Узагальнюючи зазначене вище, можна зробити висновок, що важливою складовою реформування податку на додану вартість молокопереробних підприємств має бути саме оптимізація механізму нарахування податкового кредиту та податкових зобов'язань з цього податку, що сприятиме реалізації як регулюючого, так і фіскального потенціалу непрямого оподаткування.

3.2. Зміна ставки податку як необхідна умова оптимізації податкового навантаження та цінової доступності молочної продукції

Механізм дії податку на додану вартість є досить складним, адже платниками непрямих податків є кінцеві споживачі, а відтак і податкове навантаження з цього податку розподіляється між виробником продукції та її споживачем. У попередньому розділі встановлено, що рівномірність такого розподілу залежить від еластичності попиту за ціною та еластичності пропозиції за ціною на той чи інший товар, а рівень податкового навантаження, у свою чергу, – від рівномірності його розподілу між виробниками та споживачами. При цьому, досліджуючи проблему податкового навантаження з ПДВ, саме в молокопереробній галузі поряд зі справедливим розподілом важливо забезпечити його оптимальний рівень, який зміг би дотриматись оптимального співвідношення між купівельною спроможністю громадян, податковим тиском на молокопереробні підприємства та надходженнями до бюджету, адже збільшення податкового навантаження вище певного рівня може стати причиною зниження податкових надходжень головним чином через підвищення тінізації економіки, а занадто низький рівень податкового навантаження не дозволяє державі повноцінно виконувати свої функції, саме тому основним завданням фіскальної політики держави є пошук оптимальної норми оподаткування.

Прикладом такого підходу є ідея американського економіста А. Лаффера, який графічно поєднав взаємодію ставки податку та податкових доходів бюджету та обґрунтував, що не завжди збільшення норми оподаткування веде до збільшення надходжень до бюджету, адже якщо рівень податкового навантаження перевищує його оптимальну величину, то платники податків будуть зацікавлені ухилитись від їх оплати. Ідея А. Лаффера є складною в практичному застосуванні, оскільки неможливо передбачити рівень тінізації економіки.

Водночас у більшості країн ЄС, на відміну від України, діють знижені ставки ПДВ для виробників продуктів харчування (рис. 3.3), в тому числі й молочної продукції.

Примітним є те, що лише в чотирьох країнах ЄС не діють пільги на оподаткування продуктів харчування цим податком, а саме: в Болгарії, Данії, Литві, Естонії, – де до цього виду продукції застосовується стандартна ставка ПДВ. Поряд з якою до окремих видів харчових продуктів застосовуються знижені ставки, зокрема в Бельгії, Німеччині, Ірландії, Греції, Франції, Хорватії, Кіпру, Латвії, Угорщині, Польщі, Португалії, Словаччині, Швеції. У Великобританії разом зі стандартною ставкою ПДВ використовується нульова ставка. Лише нульова ставка ПДВ до аналізованої продукції застосовується на Мальті.

3.2. ЗМІНА СТАВКИ ПОДАТКУ ЯК НЕОБХІДНА УМОВА ОПТИМІЗАЦІЇ ПОДАТКОВОГО НАВАНТАЖЕННЯ ТА ЦІНОВОЇ ДОСТУПНОСТІ МОЛОЧНОЇ ПРОДУКЦІЇ

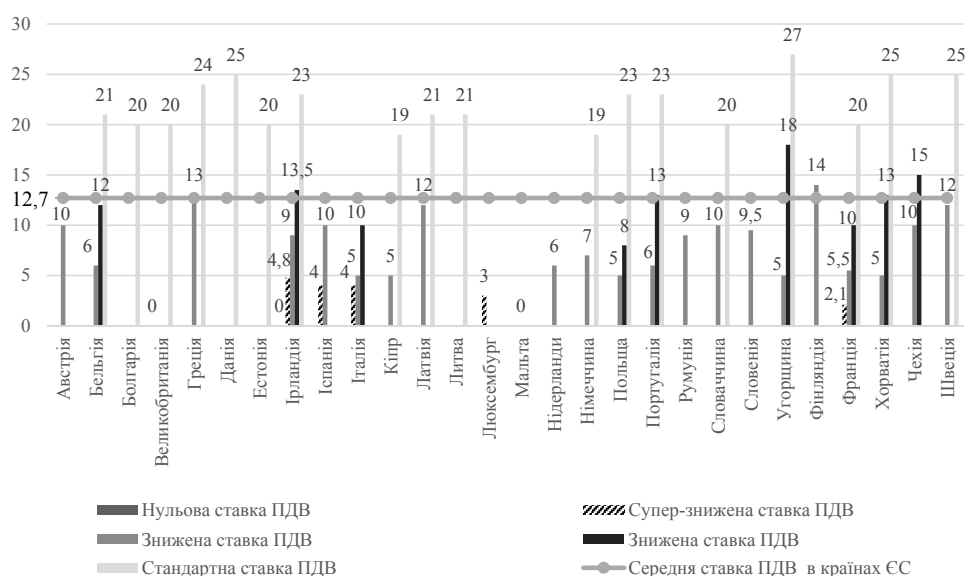


Рис. 3.3. Диференціація ставок ПДВ на харчові продукти в країнах ЄС станом на 1 січня 2017 р.*

*Побудовано за даними [208]

У той же час окремі продукти харчування оподатковуються лише за зниженими ставками, зокрема: в Австрії, Іспанії, Італії, Люксембурзі, Нідерландах, Румунії, Словенії, Фінляндії, Чехії, причому в Іспанії, Італії та Чехії діє не одна, а одночасно дві знижені ставки до різних таких продуктів. Найбільш різноманітні ставки ПДВ на харчові продукти застосовуються в Ірландії, де діє нульова ставка податку, 4,8%, 9%, 13,5% та стандартна – 23%. На молочну продукцію пільгова ставка ПДВ в Угорщині складає 18%, в Хорватії та Польщі – 5%, у Франції – 5,5%. Середня ж ставка ПДВ у Європейському Союзі на харчові продукти складає 12,7%.

В Україні відповідно до Податкового кодексу молокопереробні підприємства оподатковуються за основною ставкою ПДВ та нульовою – в межах здійснення ними експортних операцій. У системі оподаткування України також діє знижена ставка ПДВ у розмірі 7 %, однак вона застосовується лише до постачання лікарських засобів, медичних виробів та обладнання. Враховуючи вищезазначене, в Україні доцільно розширити список операцій, до яких застосовуватиметься знижена ставка ПДВ, у тому числі до постачання суспільно-необхідної молочної продукції, з метою захисту соціально незахищених верств населення, адже попит на молочну продукцію є нееластичним за ціною, відтак податковий тягар з ПДВ перекладається здебільшого на кінцевого споживача.

Ставка ПДВ, яка б забезпечила рівномірний розподіл податку між молокопереробними підприємствами та споживачами молочної продукції, та найменші втрати сплаченого обсягу ПДВ до бюджету при найбільшому зменшенні надмірного податкового тягара з податку, можна вважати оптимальною. Значення такої ставки ПДВ можливо визначити за допомогою побудови моделі AD-AS.

Для визначення оптимальної ставки ПДВ слід розрахувати та порівняти обсяг сплати податку та надмірний податковий тягар як виробника, так і споживача за 2014–2017 рр по чотирьох ринках молочної продукції України, обчислені за зниженими ставками ПДВ від 19% до 5%, оскільки, відповідно до Директиви Ради 2006/112/ЄС [28] про спільну систему податку на додану вартість від 28 листопада 2006 р. держави-члени можуть застосовувати знижені ставки, які встановлюються як відсоткова частка бази оподаткування, що не може бути нижчою від 5%. Такі обрахунки відображені в табл. Ж.1 додатку Ж, які здійснені за принципом пошуку точок рівноваги попиту і пропозиції на ринках молочної продукції в моделі AD-AS, одна із яких визначена без застосування податку, а інша – із застосуванням зниженої ставки ПДВ. Значення ціни та обсягу продукції першої точки рівноваги попиту і пропозиції на відповідних ринках отримані з побудованих моделей цих ринків у другому розділі. Ціна в новій точці рівноваги попиту та пропозиції внаслідок застосування зниженої ставки ПДВ збільшене на відповідне значення цієї ставки, а обсяг попиту для цієї ставки розраховано за формулою, яка виведена із формули коефіцієнта еластичності попиту за ціною:

$$Q_2 = Q_1 - Q_1 \times \varepsilon \times \Delta P, \quad (3.1)$$

де Q_1 – попит на молочну продукцію без ПДВ, Q_2 – попит на молочну продукцію із застосуванням зниженої ставки ПДВ, ΔP – відсоткова зміна ціни на молочну продукцію, ε – коефіцієнт еластичності попиту за ціною.

Також у таблиці Ж.1 розраховано значення ціни P_3 , тобто потенційної ціни продажу відповідного обсягу товару Q_2 за умови його реалізації без ПДВ.

Отримані значення розподілу податкового навантаження між вітчизняними молокопереробними підприємствами та споживачами їх продукції, свідчать про відсутність взаємозв'язку між таким розподілом та зміною ставки податку, адже значення коефіцієнтів розподілу, розрахованого при застосуванні різних ставок ПДВ суттєво не відрізняються. Це можна пояснити тим, що дані розрахунки здійснені за встановленими значеннями коефіцієнтів еластичності попиту та пропозиції за ціною на відповідних ринках молочної продукції в кожному аналізованому періоді. Такий стан речей ще

3.2. ЗМІНА СТАВКИ ПОДАТКУ ЯК НЕОБХІДНА УМОВА ОПТИМІЗАЦІЇ ПОДАТКОВОГО НАВАНТАЖЕННЯ ТА ЦІНОВОЇ ДОСТУПНОСТІ МОЛОЧНОЇ ПРОДУКЦІЇ

раз доводить про існування істотного взаємозв'язку між рівномірністю розподілу податкового навантаження між виробниками і споживачами молочної продукції та еластичністю попиту за ціною й еластичністю пропозиції за ціною на відповідний товар.

Крім того, із отриманих даних, очевидно, що при зменшенні ставки податку знижується як обсяг сплати ПДВ до бюджету, так і надмірний податковий тягар, на відміну від попиту на молочну продукцію, який відповідно до законів ринку зростає. Загальна сума цих показників за весь аналізований період на всіх ринках молочної продукції при різних ставках податку, а також темп зміни цих показників згруповано в табл. 3.1.

Таблиця 3.1

Розрахунок оптимальної ставки ПДВ*

Ставка ПДВ, %	Попит на молочну продукцію, тис. т	Сума ПДВ, млн грн	Обсяг надмірного тягара, млн грн	Зростання обсягу попиту, %	Втрата надходжень ПДВ, %	Зниження надмірного податкового тягара, %	Різниця між зменшенням надмірного тягара та зниженням суми ПДВ до бюджету, %
20	4239,8	32307,3	2954,1	-	-	-	-
19	4271,8	31167,8	2680,0	0,8	3,5	9,3	5,7
18	4303,8	29992,4	2418,9	1,5	7,2	18,1	11,0
17	4335,9	28780,3	2170,6	2,3	10,9	26,5	15,6
16	4367,9	27530,3	1935,2	3,0	14,8	34,5	19,7
15	4399,9	26241,5	1712,8	3,8	18,8	42,0	23,2
14	4431,9	24912,4	1503,3	4,5	22,9	49,1	26,2
13	4463,9	23541,4	1306,8	5,3	27,1	55,8	28,6
12	4495,9	22126,9	1123,4	6,0	31,5	62,0	30,5
11	4527,9	20666,6	953,2	6,8	36,0	67,7	31,7
10	4559,9	19158,0	796,1	7,5	40,7	73,0	32,3
9	4591,9	17598,0	652,5	8,3	45,5	77,9	32,4
8	4623,9	15982,7	522,3	9,1	50,5	82,3	31,8
7	4656,0	14307,3	405,7	9,8	55,7	86,3	30,6
6	4688,0	12565,9	302,9	10,6	61,1	89,7	28,6
5	4720,0	10750,4	214,3	11,3	66,7	92,7	26,0

*Розраховано авторами

Дані таблиці показують, що внаслідок зниження ставки ПДВ знижуються податкові надходження до бюджету та обсяг надмірного податкового тягара, при цьому останній показник зменшується в три рази швидшими темпами, ніж перший. Тому вважаємо, що оптимальною ставкою податку буде саме та, яка забезпечить найбільшу різницю між зменшенням надмірного тягара та одночасним зниженням суми ПДВ. За отриманими розрахунками така різниця становить 32 % та можлива за ставками ПДВ

8 %, 9 %, 10 % та 11 %. Оскільки ставка ПДВ, що дорівнює 11 % в порівняно з іншими отриманими в результаті розрахунків альтернативами, забезпечує найменше зниження податкових надходжень до бюджету, а саме на 14,5 % менше ніж при ставці 8 %. Тому вважаємо, що вона є оптимальною, адже за таких умов сума податку, що підлягає сплаті до бюджету знизиться на 36,0 %, а надмірний податковий тягар – на 67,7 %. При цьому різниця між зменшенням вказаних показників за такою ставкою податку буде найбільшою – 31,7 %.

Не менш важливим результатом таких змін є збільшення обсягу попиту на молочну продукцію на 6,8 %, що надзвичайно актуально, адже споживання молочної продукції населенням України щорічно знижується та не відповідає раціональним нормам харчування.

Крім раціональної, або оптимальної, норми споживання молочної продукції, яка встановлена Міністерством охорони здоров'я України в розмірі 380 кг на рік на одну особу [106], існують норми мінімального продовольчого споживання. Така мінімальна норма споживання молочної продукції розрахована в таблиці 3. 1 Додатка 3, відповідно до споживчого кошика, що затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 11 жовтня 2016 р. № 780 «Про затвердження наборів продуктів харчування, наборів непродовольчих товарів та наборів послуг для основних соціальних і демографічних груп населення» [94]. Цим нормативно-правовим актом уряд країни вдвічі зменшив мінімально допустиму норму споживання молочної продукції до 151 кг на рік на одну особу, адже попередня постанова КМУ № 656 від 14 квітня 2000 р., що була скасована чинною, декларувала відповідну норму в обсязі 331 кг на рік на одну особу [33, с. 63]. Тому, характеризуючи фактичне споживання молочної продукції населенням країни (таблиця 3.2 Додатка 3), видно, що в 2017 р. українці спожили молокопродуктів вище мінімальної норми на 32,1 %, а при порівнянні з раціональною нормою – на 47,4 % менше.

Поряд з цим виявлено частку споживання молочної продукції у виробленій молокопереробними підприємствами, яка становить 82,6 % у 2017 р. Крім того, порівнюючи обсяги споживання цієї продукції в країнах ЄС, також встановлено, що українці споживають на 18 % менше молокопродуктів, аніж європейці, адже їх споживання становить 270,7 кг на рік на одну особу [209]. Таким чином, зниження ставки ПДВ до 11 % забезпечить оптимальне зростання споживання молочної продукції, зокрема наблизить до рівня її споживання європейцями та в межах виробничих можливостей вітчизняних молокопереробних підприємств.

На підставі проведених розрахунків встановлено, що зниження ставки ПДВ на 9 % забезпечить зменшення податкового навантаження на молокопереробне підприємство та підвищить купівельну спроможність споживачів

3.2. ЗМІНА СТАВКИ ПОДАТКУ ЯК НЕОБХІДНА УМОВА ОПТИМІЗАЦІЇ ПОДАТКОВОГО НАВАНТАЖЕННЯ ТА ЦІНОВОЇ ДОСТУПНОСТІ МОЛОЧНОЇ ПРОДУКЦІЇ

молочної продукції. Крім того, слід відзначити, що зміна ставки податку стане причиною зміни оптово-відпускних цін на молочну продукцію на 7,5%, які, у свою чергу, впливають на зміну доходів від реалізації цієї продукції, нарахованих податкових зобов'язань з податку, а відтак і обсягу ПДВ, що підлягає сплаті до бюджету та інших показників діяльності молокопереробного підприємства. Вихідні та розрахункові дані, за допомогою яких можна виявити такий вплив, відображено в Додатку И.

У таблиці И.1 відтворено динаміку обсягу реалізованої молочної продукції трьома молокопереробними підприємствами Хмельницької області в 2013–2017 рр та відображено відповідні оптово-відпускні ціни на цю продукцію. На основі цих показників обчислено коефіцієнт еластичності попиту за ціною для кожного виду продукції, за яким виявлено, що найменшою мірою на зміну обсягу попиту вплинув ціновий фактор у 2016р. та 2017р., адже коефіцієнт еластичності в зазначених роках дорівнював менше за одиницю для 10 товарних найменувань з 14. Крім того, нееластичним за ціною був попит на всю поставлену на ринок продукцію молокопереробного підприємства №3 в 2013р. Найбільш еластичним, а отже, найбільш залежним від ціни був попит на молочну продукцію в 2014р. та 2015р., адже у 8 та 7 випадках із 14 відповідно коефіцієнт еластичності був більше за 1.

Застосування ставки ПДВ у розмірі 11 % зумовлює зниження оптово-відпускних цін на 7,5% (табл. И.2). Якщо брати до уваги, що така цінова зміна жодним чином не вплине на обсяг попиту, то відповідно доходи від реалізації цієї продукції молокопереробних підприємств також зменшилися б на 7,5%, що підтверджено відповідними розрахунками. Проте в силу дії закону попиту така зміна в ціні обов'язково призведе до протилежної зміни в обсязі попиту. Тобто за рахунок зниження оптово-відпускних цін на 7,5% потенційно можливий обсяг попиту в кожному аналізованому році для кожного виду продукції збільшиться відповідно до значення еластичності такого товару від ціни. На основі такої залежності в таблиці И.3 обчислено потенційно можливий обсяг попиту за умови застосування запропонованої ставки ПДВ та відповідно з урахуванням значення еластичності попиту за ціною також розраховано потенційно можливий дохід від реалізації кожного виду продукції в різні роки, який визначено як добуток потенційно-можливого обсягу попиту та зниженої ціни на 7,5%. Крім того, встановлено зміну цього доходу у відсотках порівняно із відповідними фактичними доходами, отриманими молокопереробними підприємствами від реалізації того чи іншого виду продукції у відповідні роки. На основі такого порівняння виявлено, що зниження ціни за рахунок зменшення податкової ставки не завжди буде причиною зниження виручки, адже на цей показник великий вплив також здійснює еластичність попиту за ціною. Так, розрахований показник зміни виручки у % в таблиці И.3 свідчить, що в 2014р. та 2017р.

дохід від реалізації 8 товарних найменувань з 14 зростав, у 2013 р. ці доходи збільшились внаслідок продажу 7 товарних позицій із 14, в 2015 р. – 6 видів продукції з 14 та в 2016 р. – 3 товарні найменування з 14.

Згруповані дані розрахунку впливу зміни ставки податку з одночасним врахуванням еластичності попиту на молочну продукцію за ціною на мікро-рівні представлено в табл. 3.2.

Відповідно до проведених розрахунків, з'ясовано, що зниження ставки податку на додану вартість до 11 % може викликати зменшення ціни на 7,5 %. Очевидно, що такі зміни стануть причиною зниження виручки, а отже, й податкового зобов'язання з ПДВ. Проте, враховуючи закон попиту, взявши до уваги наявний попит на молочну продукцію за досліджуваний період та його еластичність, виявлено, що виручка змінюється по-різному на кожному підприємстві за певний рік, причому здебільшого цей показник зростав. За винятком 2017 р. на молокопереробному підприємстві № 1, 2014–2017 рр. на молокопереробному підприємстві № 2 та 2013 р. і 2017 р. на молокопереробному підприємстві № 3, коли чистий дохід від реалізації за рахунок цих змін зменшився, хоча середнє значення цього показника за 2013–2017 рр., на трьох молокопереробних підприємствах під впливом цих факторів зростало.

Неоднозначних змін зазнає показник податкових зобов'язань з ПДВ, значення якого переважно зменшується, що видно з таблиці 3.2. Проте середнє значення цього показника за аналізований період на молокопереробному підприємстві № 1 зросло на 9,2 %, на молокопереробному підприємстві № 2 зменшилось на 24,4 %, на молокопереробному підприємстві № 3 – на 39,6 %. Таким чином, не завжди зниження ставки податку призведе до зменшення податкових надходжень до бюджету.

Враховуючи, що вказані розрахунки можливих змін ставки податку, а відтак ринкової ціни на молокопродукти для кінцевого споживача виконані на макроекономічному рівні, тому запропонована ставка ПДВ у розмірі 11 % повинна застосовуватись не окремо до молокопереробних підприємств, а до поставок молокопродуктів по всьому ланцюгу його проходження від виробника молочної сировини до кінцевого споживача. Лише в такому випадку можливе забезпечення цінової доступності молочної продукції для її споживачів. Запропонована ставка податку забезпечить оптимальне зменшення рівня податкового тягара й оптово-відпускних цін із зростаючим попитом на молокопродукти. Це дасть змогу збільшити платоспроможний попит на молочну продукцію і норми її споживання, забезпечить дотримання принципу справедливості в оподаткуванні завдяки рівномірному розподілу ПДВ і зменшенню надмірного податкового навантаження.

Зниження ставки податку лише для молокопереробних підприємств забезпечить максимальне зниження податкового навантаження на них та буде

3.2. ЗМІНА СТАВКИ ПОДАТКУ ЯК НЕОБХІДНА УМОВА ОПТИМІЗАЦІЇ ПОДАТКОВОГО НАВАНТАЖЕННЯ ТА ЦІНОВОЇ ДОСТУПНОСТІ МОЛОЧНОЇ ПРОДУКЦІЇ

лише в інтересах таких суб'єктів господарювання, що забезпечить можливість збільшення їх рентабельності, а отже, і зростання обсягів нарахованого податку на прибуток підприємств. Водночас зниження роздрібною ціни на молочну продукцію для споживачів не буде суттєво відрізнятися або залишиться на тому ж рівні, відтак попит не зміниться. Однак у довгостроковому періоді зниження ставки ПДВ спонукатиме молокопереробні підприємства вдосконалювати технологію виробництва молочної продукції, уводячи нові енергозберігаючі технології та інновації, що підвищить її якість та конкурентоздатність, здешевить її виробництво, а відтак така продукція стане

Таблиця 3.2

Вплив зміни ставки ПДВ на окремі показники підприємства, %*

Показники	Роки					Середнє значення показника
	2013	2014	2015	2016	2017	
Молокопереробне підприємство № 1						
Оптово-відпускні ціни	-7,5	-7,5	-7,5	-7,5	-7,5	-7,5
Чистий дохід від реалізації	+13,3	+177,1	+49,6	+11,9	-0,8	+50,2
Податкове зобов'язання з ПДВ	-28,5	+50,9	+0,5	-20,8	+44,1	+9,2
Молокопереробне підприємство № 2						
Оптово-відпускні ціни	-7,5	-7,5	-7,5	-7,5	-7,5	-7,5
Чистий дохід від реалізації	+81,8	-3,2	-4,1	-1,6	-6,8	+13,2
Податкове зобов'язання з ПДВ	-21,3	-50,3	-50,7	-48,6	+48,8	-24,4
Молокопереробне підприємство № 3						
Оптово-відпускні ціни	-7,5	-7,5	-7,5	-7,5	-7,5	-7,5
Чистий дохід від реалізації	-6,2	+7,0	+58,5	+1,4	-7,1	+10,7
Податкове зобов'язання з ПДВ	-55,4	-51,9	-28,3	-36,2	-26,1	-39,6

*Розраховано авторами

доступнішою для населення.

Крім того, вказані податкові зміни зумовляють таке негативне явище, як утворення від'ємної різниці між податковим зобов'язанням та податковим кредитом, у результаті чого виникне необхідність бюджетного відшкодування ПДВ. Таку ж думку доводить вітчизняний науковець Л. Д. Тулуш, досліджуючи перспективи застосування зниженої ставки ПДВ на продукти харчування, визначає можливі ставки ПДВ з погляду покриття вхідного кредиту, зокрема на молоко в розмірі 8% [180, с. 56].

Виходячи з зазначеного, обґрунтування зниження ставки ПДВ лише для молокопереробних підприємств повинно обмежуватись умовою перевищення обсягу податкових зобов'язань з ПДВ за зміненою ставкою над сумою податкового кредиту з ПДВ за стандартною діючою ставкою 20%, або хоча б їх рівності. Тому аргументація вибору можливої зниженої ставки ПДВ для молокопереробних підприємств здійснено шляхом розв'язку задачі лінійного програмування за допомогою інструмента «Пошук рішення» стандартної

РОЗДІЛ III. ОСНОВНІ НАПРЯМИ РЕФОРМУВАННЯ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ
ВАРТІСТЬ У СИСТЕМІ ЦІНОУТВОРЕННЯ ТА СИСТЕМІ ОПОДАТКУВАННЯ
МОЛОКОПЕРЕРОБНИХ ПІДПРИЄМСТВ

офісної програми Microsoft Excel. Ця задача оптимізації розв’язана на основі даних трьох молокопереробних підприємств Хмельницької області. Зокрема використано дані сум податкового кредиту з ПДВ та обсягів постачання (бази оподаткування) за 2013–2017 рр., що подані в табл. 3.3.

Таблиця 3.3

Вихідні дані молокопереробних підприємств Хмельницької області за 2013–2017 рр для обґрунтування зміни ставки ПДВ, тис. грн*

№ з/п	Показники	Молокопереробне підприємство № 1	Молокопереробне підприємство № 2	Молокопереробне підприємство № 3	Всього
1.	Обсяги постачання	880043	586119	211094	1677258
2.	Податковий кредит	161177	90539	8794	260511

*Розраховано авторами

Завданням вказаної оптимізаційної задачі є визначення оптимальної ставки ПДВ, яка забезпечить перевищення обсягу податкового зобов’язання над податковим кредитом або дозволить дотриматись їх рівності. За таких умов надходження ПДВ до бюджету від оподаткування досліджуваних підприємств будуть мінімальними або рівними 0.

Тоді математична модель задачі матиме такий вигляд:

$$Z = (880043x_1 - 161177) + (586119x_2 - 90539) + (211094x_3 - 8794) \min \quad (3.2)$$

$$880043x_1 + 586119x_2 + 211094x_3 \geq 260511$$

$$5\% \leq x_i \leq 20\%$$

$$x_1 = x_2 = x_3,$$

де x_1 – ставка ПДВ молокопереробного підприємства № 1; x_2 – ставка ПДВ молокопереробного підприємства № 2; x_3 – ставка ПДВ молокопереробного підприємства № 3; Z – надходження ПДВ до бюджету.

У результаті проведених розрахунків встановлено, що оптимальною ставкою ПДВ для молокопереробних підприємств є ставка податку в розмірі 16%, тобто така, яка забезпечить покриття вхідного ПДВ. Водночас надходження ПДВ до бюджету від оподаткування досліджуваних підприємств дорівнюватимуть 0.

Для інформативності такого аналізу доцільно також знайти оптимальну ставку ПДВ окремо для кожного досліджуваного підприємства на підставі побудови відповідних математичних моделей. Вихідні дані за останні 5 років відображено в табл. 3.4.

Математична модель оптимізаційної задачі молокопереробного підприємства № 1 матиме такий вигляд:

$$Z = (115884x_1 - 18104) + (110420x_2 - 15655) + (111700x_3 - 20468) + (213582x_4 - 41972) + (328457x_5 - 64978) \min \quad (3.3)$$

$$115884x_1 + 110420x_2 + 111700x_3 + 213582x_4 + 328457x_5 \geq 161177$$

$$5\% \leq x_i \leq 20\%$$

3.2. ЗМІНА СТАВКИ ПОДАТКУ ЯК НЕОБХІДНА УМОВА ОПТИМІЗАЦІЇ ПОДАТКОВОГО НАВАНТАЖЕННЯ ТА ЦІНОВОЇ ДОСТУПНОСТІ МОЛОЧНОЇ ПРОДУКЦІЇ

$$x_1 = x_2 = x_3 = x_4 = x_5,$$

де x_1, x_2, x_3, x_4, x_5 – ставки ПДВ молокопереробного підприємства № 1 у 2013–2017 рр. відповідно; Z – надходження ПДВ до бюджету.

Таблиця 3.4

Показники	Роки					Всього
	2013	2014	2015	2016	2017	
Молокопереробне підприємство № 1						
Обсяги постачання	115884	110420	111700	213582	328457	880043
Податковий кредит	18104	15655	20468	41972	64978	161177
Молокопереробне підприємство № 2						
Обсяги постачання	79333	91453	103151	130278	181905	586119
Податковий кредит	11132	13579	17537	21331	26961	90539
Молокопереробне підприємство № 3						
Обсяги постачання	44274	37488	47528	41462	40343	211094
Податковий кредит	1296	1178	1561	2756	2005	8794

*Розраховано авторами

Вихідні дані для розв'язку задачі оптимізації, тис. грн*

Математична модель оптимізаційної задачі молокопереробного підприємства № 2 матиме вигляд:

$$Z = (79333x_1 - 11132) + (91453x_2 - 13579) + (103151x_3 - 17537) + (130278x_4 - 21331) + (181905x_5 - 26961) \quad \min \quad (3.4)$$

$$79333x_1 + 91453x_2 + 103151x_3 + 130278x_4 + 181905x_5 \geq 90539$$

$$5\% \leq x_i \leq 20\%$$

$$x_1 = x_2 = x_3 = x_4 = x_5,$$

де x_1, x_2, x_3, x_4, x_5 – ставки ПДВ молокопереробного підприємства № 2 у 2013–2017 рр. відповідно; Z – надходження ПДВ до бюджету.

Математична модель оптимізаційної задачі молокопереробного підприємства № 3 матиме такий вигляд:

$$Z = (44274x_1 - 1296) + (37488x_2 - 1178) + (47528x_3 - 1561) + (41462x_4 - 2756) + (40343x_5 - 2005) \quad \min \quad (3.5)$$

$$44274x_1 + 37488x_2 + 47528x_3 + 41462x_4 + 40343x_5 \geq 8794$$

$$5\% \leq x_i \leq 20\%$$

$$x_1 = x_2 = x_3 = x_4 = x_5,$$

де x_1, x_2, x_3, x_4, x_5 – ставки ПДВ молокопереробного підприємства № 3 у 2013–2017 рр. відповідно; Z – надходження ПДВ до бюджету.

Таким чином, оптимальною ставкою ПДВ для молокопереробного підприємства № 1 є ставка, що дорівнює 18%, для молокопереробного підприємства № 2 – 15% та для молокопереробного підприємства № 3 – 5%. Обсяг нарахованого надходження ПДВ до бюджету при таких ставках буде становити на молокопереробному підприємстві № 1 та молокопереробному

підприємстві №2 0 тис. грн, а на молокопереробному підприємстві №3 – 1760 тис. грн. Виконані розрахунки дають змогу визначити причини такої розбіжності в отриманих результатах, що можна пояснити величиною різниці між податковим зобов'язанням та податковим кредитом. Так, на молокопереробному підприємстві №3 така різниця найбільша, податковий кредит незначний, тому навіть ставка ПДВ, що дорівнює 5%, дозволить покрити податковий кредит та сплатити 1760 тис. грн податку до бюджету. Це пояснюється тим, що таке підприємство купує молочну сировину в ОСГ, які не є платниками ПДВ, відтак податковий кредит внаслідок закупівлі молочної сировини не формується. Проте, враховуючи загальнодержавну тенденцію переважання закупівлі молока в сільськогосподарських підприємств, які є платниками ПДВ, то все ж оптимальною для молокопереробних підприємств буде ставка ПДВ в розмірі 16%, що стимулюватиме їх прибутковість, інноваційну діяльність, економію витрат, здешевлення та підвищення якості молочної продукції.

За таких умов можливі два варіанти ціноутворення на молочну продукцію, відтак і різне надходження до бюджету від сплати ПДВ. Перший полягає у зниженні ціни на кінцеву продукцію внаслідок зниження ставки ПДВ для молокопереробних підприємств до 16%, що призведе до зростання обсягів попиту, збільшення величини виручки, а отже, і прибутку, а відтак і податку на прибуток підприємства. Схема нарахування податку за таким сценарієм відображено на рис. 3.4.

При цьому різниця між податковим зобов'язанням з ПДВ внаслідок застосування зниженої ставки податку та стандартної ставки в цьому випадку компенсуватимуться державою. З наведеної схеми видно, що держава вна-

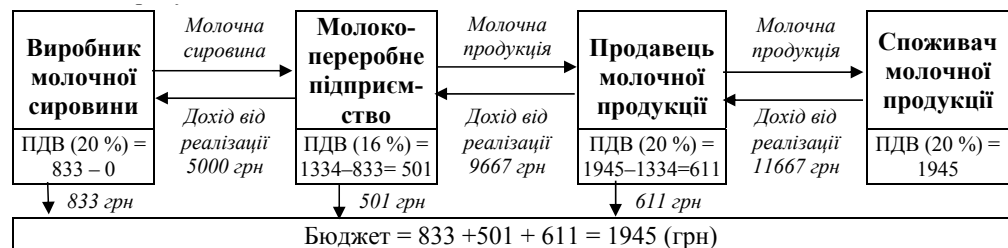


Рис. 3.4. Схема сплати ПДВ за зниженою ставкою з державною компенсацією наслідків податкових змін*

*Побудовано авторами

слідок зниження ставки податку не доотримала 55 грн, при цьому кінцеві споживачі зекономили таку ж суму на придбання молочної продукції.

З метою порівняння, на рис.3.5 відображено можливі податкові зобов'язання при наявній ставці ПДВ.

Другий варіант полягає в перекладанні різниці між податковим кредитом

3.2. ЗМІНА СТАВКИ ПОДАТКУ ЯК НЕОБХІДНА УМОВА ОПТИМІЗАЦІЇ ПОДАТКОВОГО НАВАНТАЖЕННЯ ТА ЦІНОВОЇ ДОСТУПНОСТІ МОЛОЧНОЇ ПРОДУКЦІЇ

та податковим зобов'язанням, що утворилась внаслідок зниження ставки ПДВ, на споживача. Така схема нарахування податку відображена на

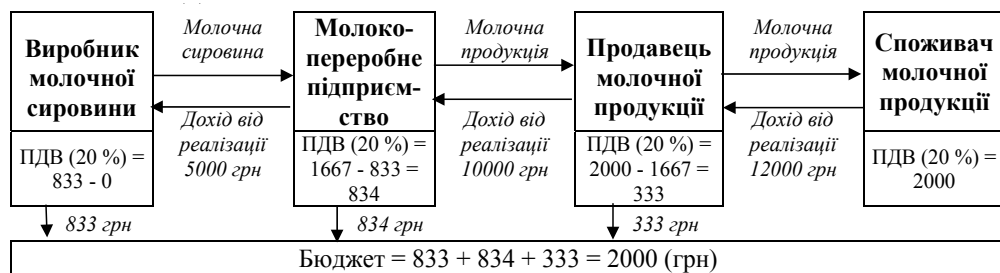


Рис. 3.5. Схема сплати ПДВ за діючою ставкою ПДВ*

*Побудовано авторами

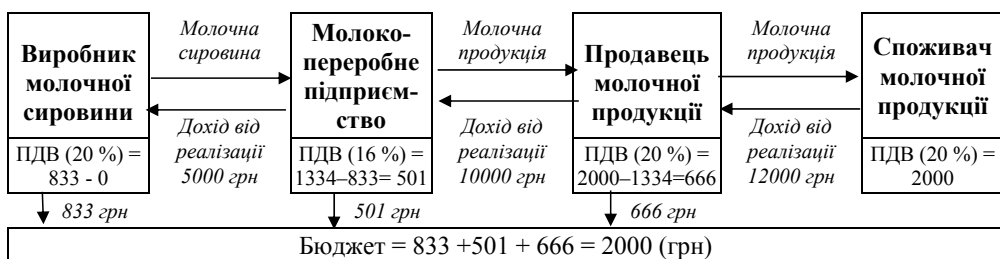


Рис. 3.6. Схема сплати ПДВ за зниженою ставкою з перекладанням наслідків податкових змін на споживачів*

*Побудовано авторами

рис. 3.6, при побудові якої ціни залишились на тому ж рівні, що й до податкових новацій.

З наведеного очевидно, що споживачі витратять на 55 грн більше на купівлю молочної продукції, проте бюджетних втрат не буде, оскільки зменшення податкових надходжень на рівні молокопереробних підприємств компенсується їх збільшенням на рівні торговельних за рахунок утвореної різниці між їх податковим зобов'язанням та податковим кредитом. Молокопереробне підприємство внаслідок зменшення ставки податку, як у першому, так і в другому випадку отримає виручку, збільшену на 333 грн (834 грн – 501 грн).

Таким чином, незалежно від того, який варіант ціноутворення буде на ринку, в будь-якому разі прибуток молокопереробних підприємств зросте, а отже, і зростуть надходження до Зведеного бюджету України за рахунок збільшення обсягу податкових надходжень.

3.3. Прогнозні результати реформування ПДВ у системі ціноутворення та системі оподаткування молокопереробних підприємств

Визначення впливу реформування податку на додану вартість у системі ціноутворення молокопереробних підприємств побудоване із врахуванням економічних та соціальних наслідків для основних учасників ринку молокопродуктів, зокрема: споживачів, постачальників молочної сировини, виробників та держави. При цьому економічна складова дослідження спирається на вивчення наслідків за груповими інтересами, тобто розподілу економічного ефекту між усіма учасниками ринку молочної продукції.

Зміст економічних вигод полягає в досягненні макроекономічної стабільності, а саме за рахунок створення сприятливих умов ведення бізнесу для виробників молочної сировини та непрямой фінансової підтримки молокопереробних підприємств, що забезпечить продовольчу безпеку країни, зростання ВВП, конкурентоспроможність вітчизняної молочної продукції на зовнішньому ринку. Так, підтримка підприємств молокопереробної промисловості може стати синергетичним ефектом для всієї економіки країни, оскільки зниження податкового навантаження (за рахунок поліпшення нарахування податкових зобов'язань з ПДВ і зниженні ставки ПДВ) та збільшення обсягу обігових коштів (шляхом удосконалення повернення податкового кредиту з ПДВ) спонукатиме підприємства удосконалювати технологію виробництва продукції, впроваджуючи інновації та нові енергозберігаючі технології, що, у свою чергу, здешевить витрати виробництва, а виготовлена продукція стане доступнішою для населення. Крім того, згадані тенденції стануть причиною підвищення якості молочної продукції та її конкурентоздатності. Це дасть змогу вийти на зовнішній ринок, сприяти подальшому впливу України на світову продовольчу безпеку. Забезпечення сприятливих умов для створення малих сімейних фермерських господарств сприятиме зростанню показників продуктивності тварин, обсягів та якості виробництва молока. Крім того, такий крок дозволить підвищити рівень надходжень до бюджету від сплати податків новоутвореними фермерськими господарствами.

Соціальні вигоди можна визначити як забезпечення високого рівня життя населення, збільшення зайнятості, становлення середнього класу зайнятого підприємництвом населення, уникнення цінових коливань на молоко та молокопродукти, які стануть більш корисними та доступними для населення. Сприяння створенню малих сімейних фермерських господарств має призупинити відтік молоді з села, створити конкурентні умови виробництва молока, розширити рівень офіційної зайнятості, визнати особисті селянські господарства повноправними учасниками аграрного ринку, отримати соціальний

3.3. ПРОГНОЗНІ РЕЗУЛЬТАТИ РЕФОРМУВАННЯ ПДВ У СИСТЕМІ ЦІНОУТВОРЕННЯ ТА СИСТЕМІ ОПОДАТКУВАННЯ МОЛОКОПЕРЕРОБНИХ ПІДПРИЄМСТВ

захист та право на пенсію, забезпечити сталий розвиток сільських територій.

Імовірні загрози та втрати від реформування ПДВ молокопереробних підприємств передбачають можливу економічну втрату конкурентних позицій окремих підприємств молочної та молокопереробної галузі, економічну загрозу ймовірного зменшення обсягу податкових надходжень до бюджету за рахунок зниження ставки ПДВ при незмінному попиті. Впровадження запропонованих заходів реформування може затягнутися в часі та потребувати додаткових фінансових витрат, як на мікро-, так і на макрорівні. До соціальних загроз можна віднести потенційну можливість збільшення ціни на молочну продукцію внаслідок підвищення її якості.

З метою оцінки можливих перспективних змін від впровадження напрямів реформування податку на додану вартість у системі ціноутворення та системи оподаткування молокопереробних підприємств для учасників ринку молокопродуктів і бюджету використовуємо дані фонду споживання молочної продукції, індексу цін на молочну продукцію, величини доходу від реалізації молокопродуктів, суми податків, зборів та обов'язкових платежів сплачених молокопереробними підприємствами, обсягу сплаченого ПДВ молокопереробними підприємствами. У проведеному дослідженні розглядаємо три сценарії.

Перший сценарій зберігає незмінну тенденцію збільшення цін на молочну продукцію, відтак динаміка попиту на цю продукцію не зміниться та не враховує запропонованих податкових новацій, що стосуються реформування ПДВ молокопереробних підприємств.

Другий сценарій передбачає зміну рівня цін виробників молочної продукції, обсягу її споживання, виручки від реалізації молокопродуктів, обсягу податкових надходжень до бюджету в результаті застосування пропозицій, що стосуються лише оподаткування молокопереробних підприємств, зокрема: зниження ставки ПДВ до 16 %, можливість вибору квартального звітного податкового періоду та нарахування податкового зобов'язання з податку на додану вартість у системі ціноутворення молокопереробних підприємств з вилученням із бази оподаткування ЄСВ, рентної плати за спеціальне використання води, рентної плати за користування надрами, плати за землю, екологічного податку, що належать до загальновиробничих витрат з віднесенням їх до оптово-відпускної ціни після визначення суми ПДВ.

Третій сценарій поєднує одночасне застосування зниженої ставки ПДВ в розмірі 11% до поставок молочної продукції по всьому ланцюгу його проходження від виробника молочної сировини до кінцевого споживача з одночасним посиленням дії антимонопольного законодавства на ринках заготівлі молока, його промислової переробки та товарному ринку молокопродуктів.

Наслідки для споживачів від заходів реформування ПДВ включають

РОЗДІЛ III. ОСНОВНІ НАПРЯМИ РЕФОРМУВАННЯ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ
ВАРТІСТЬ У СИСТЕМІ ЦІНОУТВОРЕННЯ ТА СИСТЕМІ ОПОДАТКУВАННЯ
МОЛОКОПЕРЕРОБНИХ ПІДПРИЄМСТВ

більше позитивних результатів, ніж негативних, оскільки вони націлені на зменшення оптово-відпускних цін, відтак молочна продукція стане більш доступною. Зниження податкового навантаження з ПДВ та розпорядження обіговими коштами спричинене вдосконаленням нарахування податкового кредиту з ПДВ, стимулюватиме молокопереробні підприємства удосконалювати технології виробництва, переробки та зберігання своєї продукції. Це може призвести до загального зниження грошових витрат на харчові продукти, збільшення споживання молочної продукції, повнішого задоволення смаків і потреб споживачів, усунення з виробництва неякісної продукції. З негативних ефектів слід відзначити можливість імовірного встановлення підвищених цін окремими переробними підприємствами через збільшення якісних характеристик молочної продукції.

Перший сценарій зберігає незмінну тенденцію зростання цін на продукти молокопереробних підприємств, а саме впродовж наступних трьох років збережеться існуючий тренд збільшення роздрібних цін на молокопродукти. Для здійснення прогнозу за вказаним сценарієм скористаємося лінією тренду споживання молочної продукції без врахування змін у системі оподаткування. Він ґрунтується на визначенні математичної функції, яка найбільш точно описує тенденції значень показників, починаючи з 2003 р. по 2017 р. Для побудови цього тренду використано статистико-математичний модуль програми Excel.

З метою визначення достовірності прогнозу, проведеного за різними видами ліній тренду, оцінимо значення похибки апроксимації (R^2). Що ближче значення R^2 до одиниці (табл. 3.5), то точніше обрана модель відбиває динаміку вітчизняного споживання молокопродуктів.

Таблиця 3.5

Значення похибки апроксимації (R^2)*

№ з/п	Вид апроксимації	Прогнозна модель	R^2
1.	Експоненціальна	$y = 11138e^{-0,016x}$	0,8220
2.	Лінійна	$y = -152x + 11081$	0,8246
3.	Логарифмічна	$y = -807,4\ln(x) + 11366$	0,7114
4.	Поліноміальна	$y = -1,3114x^2 + 131,02x + 11021$	0,8255
5.	Степенева	$y = 11452x^{-0,082}$	0,6965

*Розраховано авторами

З таблиці 3.5 випливає, що найкраще тенденції споживання молока та молочної продукції описуються рівнянням поліноміального тренду другого порядку, який ще називають квадратичним трендом:

$$y = -1,3114x^2 + 131,02x + 11021 \quad (3.6)$$

3.3. ПРОГНОЗНІ РЕЗУЛЬТАТИ РЕФОРМУВАННЯ ПДВ У СИСТЕМІ ЦІНОУТВОРЕННЯ ТА СИСТЕМІ ОПОДАТКУВАННЯ МОЛОКОПЕРЕРОБНИХ ПІДПРИЄМСТВ

Задана модель тренду (рис. 3.7) має найбільше значення похибки апроксимації R^2 , що дорівнює 0,83.

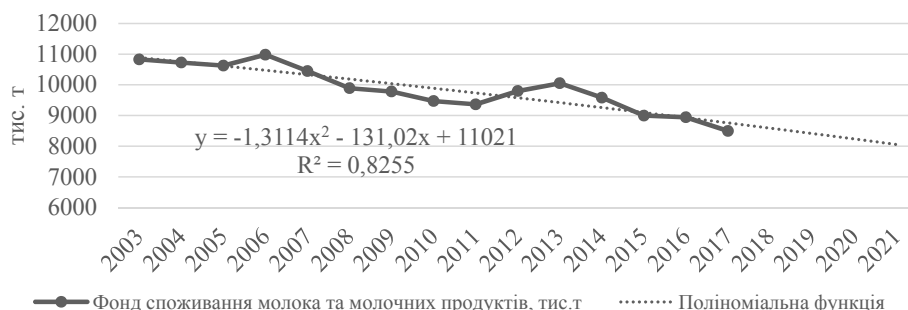


Рис. 3.7. Поліноміальний тренд та прогноз споживчого попиту на молокопродукти в Україні до 2021 р., тис. т*

*Складено на основі даних [8]

Підставивши значення x у рівняння, отримаємо прогностичні значення споживчого попиту на наступні 4 роки за умови збереження його фактичної динаміки. Зокрема з ймовірністю 83% в 2018р. українці споживатимуть 8588,9 тис. т молочної продукції, в 2019р. – 8414,7 тис. т, в 2020 р. – 8237,7 тис. т та в 2021 р. – 8058,2 тис. т. При цьому в 2021 р. попит на молокопродукти порівняно з 2017 р. скоротиться на 5,2%.

Другий сценарій передбачає, що рівень цін виробників молочної продукції знизиться на 3,34%, тобто на величину зміни частки ПДВ в ціні внаслідок зниження ставки податку від 20% до 16%. За рахунок пропонованих змін в обчисленні податкового зобов'язання з ПДВ, його розмір знизиться на 9,7%, що було доведено в 2 розділі дисертаційної роботи, це означає, що частка ПДВ в ціні знизиться на 1,62%. Таким чином, оптово-відпускна ціна, сформована молокопереробними підприємствами, внаслідок вказаних змін буде знижена на 4,96%. Однак така зміна є одноразовою, тому для здійснення прогнозу до 2021 р. припускаємо, що подальші зміни цін виробників будуть відбуватись згідно з базовим (першим) сценарієм прогнозу економічного й соціального розвитку України на 2019–2021 рр., розробленого Міністерством економічного розвитку і торгівлі України, в якому передбачено індекс цін виробників у 2019р. в розмірі 111,0%, у 2020р. – 109,1% та у 2021 р. – 107,5% [104, с. 98].

Прогнозування фонду споживання молочної продукції населенням України під впливом зміни оптово-відпускних цін виробників молокопродуктів здійснювалося за допомогою статистичної функції «Тенденція» табличного процесора Microsoft Excel, яка здійснює пошук невідомих даних відповідно до лінійної апроксимації за допомогою методу найменших квадратів. Цей метод дозволяє визначити коефіцієнти рівняння регресії таким чином, щоб значення, побудовані за вхідними даними, знаходились

РОЗДІЛ III. ОСНОВНІ НАПРЯМИ РЕФОРМУВАННЯ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ
ВАРТІСТЬ У СИСТЕМІ ЦІНОУТВОРЕННЯ ТА СИСТЕМІ ОПОДАТКУВАННЯ
МОЛОКОПЕРЕРОБНИХ ПІДПРИЄМСТВ

найближче до значень лінії регресії, тобто це мінімізація суми квадратів відхилень функції регресії та вхідних точок. Вхідні дані для прогнозування обсягу споживання молочної продукції українцями та виявлення його залежності від зміни оптово-відпускних цін молокопереробних підприємств наведено в табл. 3.6.

Таблиця 3.6

**Вхідні дані для прогнозування споживання молочної продукції
населенням України при зміні оптово-відпускних цін
молокопереробних підприємств***

№ з/п	Роки	Фонд споживання молочних продуктів, тис. т	Індекс цін виробників на молочну продукцію, %
1.	2003	10827,0	121,3
2.	2004	10725,0	117,9
3.	2005	10625,0	118,4
4.	2006	10980,1	102,9
5.	2007	10448,1	128,5
6.	2008	9890,4	123,9
7.	2009	9780,1	111,3
8.	2010	9469,8	131,7
9.	2011	9363,0	112,9
10.	2012	9797,1	96,3
11.	2013	10050,0	106,2
12.	2014	9581,1	115,3
13.	2015	8995,0	121,0
14.	2016	8942,0	119,6
15.	2017	8495,9	125,5

*Складено на основі даних [8; 41]

Підставивши відомі значення індексу цін виробників на молочну продукцію, отримаємо такі прогнозні значення споживчого попиту: в 2018 р. – 9952,7 тис. т, в 2019 р. – 9922,5 тис. т, в 2020 р. – 9911,2 тис. т та в 2021 р. – 9904,0 тис. т. Така тенденція свідчить про збільшення споживання молока українцями в 2021 р. на 1408,1 тис. т у рік, або на 16,6 % більше, ніж у 2017 р.

Третій сценарій поєднує одночасне зниження споживчих цін молочної продукції на 7,5 %, тобто на величину зміни частки ПДВ в ціні внаслідок зниження ставки податку від 20 % до 11 % та уповільнення темпів зростання споживчих цін згідно з базовим сценарієм вищенаведеного прогнозу уряду економічного і соціального розвитку України, відповідно до якого на 2019 р. заплановано індекс споживчих цін у розмірі 108,7 %, у 2020 р. – 106,7 % та у 2021 р. – 105,5 % [104, с. 98].

Прогнозування фонду споживання молокопродуктів українцями під впливом зміни споживчих цін на вказану продукцію здійснювалося, як і за другим сценарієм, також за допомогою статистичної функції «Тенденція» табличного процесора Microsoft Excel. Вхідні дані для зазначеного

3.3. ПРОГНОЗНІ РЕЗУЛЬТАТИ РЕФОРМУВАННЯ ПДВ У СИСТЕМІ ЦІНОУТВОРЕННЯ ТА СИСТЕМІ ОПОДАТКУВАННЯ МОЛОКОПЕРЕРОБНИХ ПІДПРИЄМСТВ

прогнозування та виявлення його залежності від зміни споживчих цін на молочну продукцію наведено в табл. 3.7.

Третій сценарій охоплює таку динаміку споживання молокопродуктів: у 2018 р. – 9975,0 тис. т, в 2019 р. – 9950,3 тис. т, в 2020 р. – 9979,3 тис. т та в 2021 р. – 9996,7 тис. т. За таких умов у 2021 р. порівняно з 2017 р. цей показник зросте на 17,7%.

Порівнюючи три сценарії, з'ясовано, що за першим сценарієм впродовж прогнозованого періоду українці споживатимуть 33299,6 тис. т молочної продукції, за другим – 39690,4 тис. т і за третім сценарієм – 39901,3 тис. т. Причому якщо отримані дані за другим та третім сценаріями порівняти з першим, адже відповідно до нього не передбачалось жодних податкових новацій, то фонд споживання молочної продукції у 2018–2021 рр. за другим сценарієм буде більшим на 19,2%, за третім – на 19,8%.

Таблиця 3.7

Вхідні дані для прогнозування обсягу споживання молочної продукції населенням України залежно від зміни споживчих цін*

№ з/п	Роки	Фонд споживання молочних продуктів, тис. т	Індекс споживчих цін на молочну продукцію, %
1.	2003	10827,0	110,9
2.	2004	10725,0	116,3
3.	2005	10625,0	123,4
4.	2006	10980,1	103,5
5.	2007	10448,1	123,0
6.	2008	9890,4	131,2
7.	2009	9780,1	108,9
8.	2010	9469,8	121,9
9.	2011	9363,0	103,4
10.	2012	9797,1	102,2
11.	2013	10050,0	99,9
12.	2014	9581,1	110,9
13.	2015	8995,0	128,5
14.	2016	8942,0	114,1
15.	2017	8495,9	120,8

*Складено на основі даних [8; 40]

Перспективні зміни для виробників молочної сировини очевидні, адже внаслідок заходів, спрямованих на покращення умов ведення бізнесу через систему формування ринкових цін, зменшення монополізованості ринків шляхом заохочення створювати малі сімейні фермерські господарства, створення ефективної фінансової та інституційної інфраструктури розвитку бізнесу, додаватимуть впевненості українським виробникам молочної сировини і спонукатимуть їх будувати у найближчій перспективі довготривалі стратегії розвитку виробництва молока з інвестиційно-інноваційним спрямуванням.

В умовах посилення акценту на державній підтримці виробників продукції тваринництва та фермерських господарств дозволить зміцнювати матеріально-технічну базу малих і середніх виробників, оновлювати потужності виробництва, що забезпечуватиме збільшення частки конкурентоспроможної продукції та збільшення зайнятості у сільській місцевості. Запропоновані заходи сформують стійке підґрунтя для стабільного розвитку галузі в перспективі та дозволять досягнути або й перевищити як кількісний, так і якісний рівень виробництва молочної сировини. Активне впровадження підтримки суб'єктів господарювання з умовою забезпечення здорової конкуренції на ринку підвищуватиме привабливість та прибутковість роботи аграрного бізнесу в Україні. Це може стати одним з каталізаторів розвитку малого та середнього бізнесу, що посилюватиме конкуренцію між економічними агентами на ринку молочної сировини та сприятиме ринковому формуванню закупівельної ціни.

Сприяння створенню малих сімейних фермерських господарств зумовить зростання показників продуктивності тварин, обсягів та якості виробництва молока. Становлення середнього класу зайнятого підприємництвом населення зумовить створення конкурентних умов виробництва молока, уникнення цінових коливань на молоко, що буде основним чинником підвищення рентабельності його виробництва. Крім того, такі заходи спонукатимуть підвищенню рівня життя населення, офіційної зайнятості та забезпечать визнання особистих селянських господарств як повноправних учасників аграрного ринку.

Очікувані результати для молокопереробних підприємств можна сформувати у три напрями: по-перше, зниження податкового навантаження на підприємство внаслідок зниження ставки ПДВ; по-друге, можливість ефективно використовувати вільні обігові кошти, що накопичуватимуться внаслідок удосконалення процесу нарахування податкового кредиту з ПДВ; по-третє, зростання доходів внаслідок збільшення обсягів реалізації за рахунок збільшення споживання молочної продукції населенням шляхом зниження оптово-відпускних цін на неї, викликаного зміною ставки податку. Крім того, виникнення можливості оновлення потужностей виробництва при використанні обігових коштів, які, замість кредитування держави, спрямовуватимуться на інноваційний розвиток молокопереробних підприємств, дозволить їм випускати більш якісну та конкурентоспроможну продукцію, що дозволить вийти на зовнішній ринок та збільшити обсяги продажу на вітчизняному ринку молочної продукції.

Очікувані результати реформування ПДВ для молокопереробних підприємств визначимо шляхом прогнозування показника обсягу виручки від реалізації молокопродуктів за розглянутими трьома сценаріями. Перший – не враховує жодних пропонованих податкових новацій, що стосуються

3.3. ПРОГНОЗНІ РЕЗУЛЬТАТИ РЕФОРМУВАННЯ ПДВ У СИСТЕМІ ЦІНОУТВОРЕННЯ ТА СИСТЕМІ ОПОДАТКУВАННЯ МОЛОКОПЕРЕРОБНИХ ПІДПРИЄМСТВ

реформування ПДВ молокопереробних підприємств. Другий – передбачає застосування пропозицій, що стосуються лише оподаткування молокопереробних підприємств. Третій сценарій враховує пропозиції, що стосуються оподаткування поставок молочної продукції по всьому ланцюгу його проходження від виробника молочної сировини до кінцевого споживача.

Прогноз доходів від реалізації молокопереробних підприємств за першим сценарієм виконано за допомогою побудови лінії тренду з використанням статистичного пакету програми Excel. Для встановлення достовірності прогнозу, проведеного за різними видами ліній тренду, оцінимо значення похибки апроксимації (R^2) (табл. 3.8).

Таблиця 3.8

Значення похибки апроксимації (R^2)*

№ з/п	Вид апроксимації	Прогнозна модель	R^2
1.	Експоненціальна	$y = 21341e^{0,0507x}$	0,7360
2.	Лінійна	$y = 1813,9x + 18644$	0,6635
3.	Логарифмічна	$y = 8840,2\ln(x) + 16713$	0,4818
4.	Поліноміальна	$y = 227,55x^2 - 1826,9x + 28960$	0,8174
5.	Степенева	$y = 19700x^{0,261}$	0,5969

*Розраховано авторами

Враховуючи значення R^2 , відображені в таблиці 3.8, найдостовірніше динаміка доходу від реалізації молочної продукції описується рівнянням поліноміального тренду, що має найбільше значення похибки апроксимації R^2 , що дорівнює 0,82:

$$y = 227,55x^2 - 1826,9x + 28960 \quad (3.7)$$

Задану модель тренду відображено на графіку (рис. 3.8) за відомими показниками доходів від продажу продукції за 2003–2017 рр., яка математично описує загальну тенденцію динаміки показників та величину достовірності апроксимації (R^2) прогнозу за допомогою статистичного пакету програми Excel.

Як свідчить отримана лінія тренду, дохід від реалізації молокопродуктів буде зростати протягом всього прогнозованого періоду. Це досить логічне припущення підтверджене математичними розрахунками. Підставивши значення x в рівняння, отримаємо прогнозні значення доходу від реалізації молокопереробних підприємств на наступні 4 роки за умови збереження його фактичної динаміки. Так, в 2018 р. виручка складатиме 57982,4 млн грн, у 2019 р. – 63664,7 млн грн, в 2020 р. – 69802,0 млн грн та в 2021 р. – 76394,5 млн грн. При цьому в 2021 р. дохід від реалізації молочної продукції порівняно з 2017 р. зросте на 24,9%.

РОЗДІЛ III. ОСНОВНІ НАПРЯМИ РЕФОРМУВАННЯ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ
ВАРТІСТЬ У СИСТЕМІ ЦІНОУТВОРЕННЯ ТА СИСТЕМІ ОПОДАТКУВАННЯ
МОЛОКОПЕРЕРОБНИХ ПІДПРИЄМСТВ

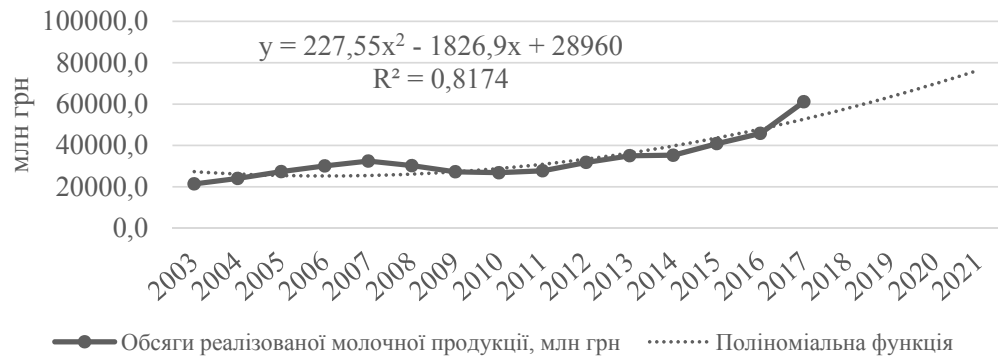


Рис. 3.8. Поліноміальний тренд та прогноз доходу від реалізації продукції молокопереробних підприємств України до 2021 р., млн грн*

*Складено на основі даних [29]

Другий сценарій примноження доходу від реалізації продукції молокопереробних підприємств внаслідок пропонованих напрямів реформування ПДВ можна визначити шляхом поєднання очікуваної динаміки цього показника за першим сценарієм та прогнозу зростання обсягу споживчого попиту на молочну продукцію за другим сценарієм, адже між цими показниками існує функціональний зв'язок, тобто якщо в 2018 р. порівняно з попереднім роком попит на продукцію зріс на 17,1 %, то відповідно за рахунок цього чинника дохід від реалізації молочної продукції також зріс на 17,1 %. Відтак, об'єднавши щорічний темп зростання виручки від реалізації молокопродуктів, розрахований за першим сценарієм, та щорічний темп зростання фонду споживання молочної продукції населенням України за другим сценарієм, отримаємо такі результати: у 2018 р. виручка складатиме 68462,5 млн грн, в 2019 р. – 74964,0 млн грн, в 2020 р. – 82105,6 млн грн та в 2021 р. – 89800,4 млн грн. Разом за прогнозований період дохід від реалізації продукції молокопереробних підприємств складатиме 315332,5 млн грн, що на 17,7% більше, ніж за першим сценарієм. Така тенденція свідчить про збільшення доходів суб'єктів господарювання в 2021 р. на 28681,4 млн грн, або на 46,9% більше, ніж в 2017 р.

Прогнозування суми доходу від реалізації молокопереробних підприємств за третім сценарієм розраховано як добуток обсягу цього доходу за попередній рік та коефіцієнта щорічного його приросту. Такий коефіцієнт обчислено шляхом додавання щорічного темпу приросту показників, вищого за виконаний прогноз обсягу попиту на молочну продукцію за третім сценарієм та величину доходу від реалізації за першим сценарієм.

Відповідно до третього сценарію доходи від продажу молокопродуктів дорівнюватимуть у 2018 р. – 68622,6 млн грн, в 2019 р. – 75177,7 млн грн, в 2020 р. – 82644,4 млн грн та в 2021 р. – 90594,1 млн грн. За таких умов

у 2021 р. порівняно з 2017 р. цей показник зросте на 48,2 %. Сума доходу від реалізації продукції молокопереробних підприємств за весь прогнозований період складатиме 317038,9 млн грн, що на 18,4 % більше, ніж за першим сценарієм.

Наслідки для бюджету можна поділити на 3 статті: 1) втрати, через зменшення надходжень від сплати ПДВ, внаслідок зниження ставки податку; 2) доходи, утворені шляхом перерозподілу податкового навантаження з податку на додану вартість та податку на прибуток, оскільки під впливом пропонованих податкових новацій рентабельність молокопереробних підприємств буде зростати; 3) прибутки за рахунок сплати податків новоствореними сімейними фермерськими господарствами.

Визначення рівня впливу зміни доходу від реалізації молокопродуктів і зміни сплаченого ПДВ на загальну суму податків, зборів та обов'язкових платежів, сплачених молокопереробними підприємствами здійснювалося за технологією багатофакторного регресійного аналізу із застосуванням на стадії моделювання та реалізації, методу найменших квадратів та табличного процесора Microsoft Excel.

Метод найменших квадратів дозволяє визначити коефіцієнти рівняння регресії таким чином, щоб значення, побудовані за вхідними даними, знаходились найближче до значень лінії регресії. Формально це записується як мінімізація суми квадратів відхилень (помилки) функції регресії та вхідних точок:

$$S = \sum_{i=1}^n (y_i^p - y_i)^2 \rightarrow \min, \quad (3.8)$$

де y_i^p – значення, обчислене за рівнянням регресії; $(y_i^p - y_i)$ – відхилення $\mathcal{E}$ (помилка, залишок); n – кількість пар вхідних даних.

Для побудови множинної регресії включимо такі умовні позначення змінних:

y_i – податки, збори та обов'язкові платежі, сплачені молокопереробними підприємствами, тис. грн;

x_1 – дохід від реалізації молочної продукції, тис. грн;

x_2 – податок на додану вартість, тис. грн.

Вхідні дані для побудови багатофакторної моделі залежності суми податків, зборів та обов'язкових платежів, сплачених молокопереробними підприємствами від обсягу сплаченого ПДВ і доходу від реалізації молочної продукції наведено в табл. 3.9.

Для побудови такої моделі використано дані фінансової та податкової звітності двох молокопереробних підприємств Хмельницької області. Досліджуване в роботі молокопереробне підприємство №1 не відібрано для вказаного кореляційно-регресійного аналізу, оскільки це підприємство

РОЗДІЛ III. ОСНОВНІ НАПРЯМИ РЕФОРМУВАННЯ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ
ВАРТІСТЬ У СИСТЕМІ ЦІНОУТВОРЕННЯ ТА СИСТЕМІ ОПОДАТКУВАННЯ
МОЛОКОПЕРЕРОБНИХ ПІДПРИЄМСТВ

в чотирьох звітних періодах із шести було збитковим, відтак не сплачувало податок на прибуток, внаслідок чого між результативною та факторними змінними відсутній кореляційний зв'язок.

З метою перевірки присутності мультиколінеарності між змінними моделі, проаналізовано кореляційну залежність між відібраними факторами, яка дорівнює 0,29. Таке значення кореляції свідчить про відсутність тісного зв'язку між досліджуваними змінними.

Таблиця 3.9

Вхідні дані для побудови багатофакторної моделі залежності суми податків, сплачених молокопереробними підприємствами*

Назва підприємства	Роки	Податки, збори та обов'язкові платежі, сплачені підприємствами	Дохід від реалізації продукції	Податок на додану вартість
Молокопереробне підприємство № 2	2012	4167,2	64798,0	3032,6
	2013	6457,1	76318,0	4616,0
	2014	8129,9	104502,0	4858,9
	2015	7871,1	117859,0	3634,0
	2016	8063,3	151168,0	5135,0
	2017	13395,7	212526,0	9340,6
Молокопереробне підприємство № 3	2012	4424,9	40258,0	3678,8
	2013	8881,2	46785,0	7273,3
	2014	9750,8	37385,0	6674,0
	2015	10376,4	47800,0	7137,6
	2016	8649,1	58014,0	5883,0
	2017	10961,7	65885,0	6818,1

*Складено авторами

Для розрахунків параметрів і характеристик рівнянь регресії рекомендується використати табличний процесор MS Excel в режимі «Регресія» надбудови «Пакет аналізу». Режим роботи «Регресія» служить для визначення параметрів рівняння лінійної регресії та перевірки його адекватності досліджуваному процесу. Результати розрахунків параметрів багатофакторної регресії наведені в табл. 3.10.

Таблиця 3.10

Параметри багатофакторної регресії*

Регресійна статистика	
Множинний R	0,934666112
R-Квадрат	0,873600741
Нормований R-Квадрат	0,845512017
Стандартна помилка	1029,69417
Спостереження	12

*Розраховано авторами

Величина R-квадрат, тобто міра визначеності характеризує якість отриманої регресійної залежності, яка виявляється ступенем відповідності

3.3. ПРОГНОЗНІ РЕЗУЛЬТАТИ РЕФОРМУВАННЯ ПДВ У СИСТЕМІ ЦІНОУТВОРЕННЯ ТА СИСТЕМІ ОПОДАТКУВАННЯ МОЛОКОПЕРЕРОБНИХ ПІДПРИЄМСТВ

між вхідними даними і регресійною моделлю. Міра визначеності завжди перебуває в межах інтервалу $[0; 1]$. У нашому випадку міра визначеності дорівнює 0,8736, що свідчить про адекватність побудованої регресійної моделі вхідним даним. Таким чином, регресійна модель пояснює 87,4 % варіації результативної ознаки, що означає правильність вибору факторів.

Розрахований показник значення F у табл. 3.11 підтверджує значимість R^2 .

Таблиця 3.11

Дисперсійний аналіз багатфакторної регресії*

Показники	df	SS	MS	F	Значимість F
Регресія	2	65951926,02	32975963,01	31,10147452	9,07508E-05
Залишок	9	9542430,76	1060270,084		
Разом	11	75494356,78			

*Розраховано авторами

В таблиці 3.12 наведені розраховані значення коефіцієнтів багатфакторної регресії та їх оцінки.

Таблиця 3.12

Коефіцієнти багатфакторної моделі*

Показники	Коефіцієнти	Стандартна помилка	t-статистика	P-значення	Нижні 95%	Верхні 95%
Y-перетинання	705,229	1024,59148	0,68830	0,50861	-1612,5577	3023,01613
Змінна X 1	0,009	0,00613	1,48822	0,17087	-0,00474	0,02298
Змінна X 2	1,224	0,17514	6,98889	0,00006	0,82783	1,62022

*Розраховано авторами

Виходячи з розрахунків, можемо записати рівняння регресії:

$$y = 705,229 + 0,009x_1 + 1,224x_2, \quad (3.9)$$

Прогнозні значення доходу від реалізації молочної продукції (x_1) вказаних підприємств розраховано згідно з щорічною тенденцією у відсотковому зіставленні зміни цього показника в цілому по Україні за трьома сценаріями відповідно.

Прогноз обсягу нарахованого ПДВ досліджуваних підприємств Хмельницької області (x_2) за першим сценарієм здійснено за допомогою функції «Тенденція» табличного процесора Microsoft Excel, тобто цей сценарій не враховує жодних податкових новацій. Прогнозування цього показника за другим сценарієм передбачає обчислення податкового зобов'язання з ПДВ, зменшеного на 4 %, що пояснюється пропонованою зміною ставки ПДВ до 16 %, та на 9,7 % – за рахунок пропонованих змін до його обрахунку. Крім того, за цим сценарієм враховано також вплив щорічної зміни обсягів реалізації продукції на податкове зобов'язання з ПДВ, адже коефіцієнт кореляції між ними становить 0,98. Зменшивши прогнозні значення податкового

зобов'язання на величину податкового кредиту, який за цим сценарієм визначений за допомогою функції «Тенденція» MS Excel, встановлено прогноз ПДВ. Третій сценарій розрахунку податку на додану вартість передбачає зниження значення показників і податкового зобов'язання, і податкового кредиту на 9% з одночасним впливом на податкове зобов'язання щорічних темпів зростання обсягів реалізації молочної продукції. Прогнозні значення факторів регресійної моделі відображено в табл. 3.13.

Підставивши очікувані значення x_1 та x_2 в рівняння, обчислені за трьома сценаріями, отримаємо прогноз загальної суми податків, зборів та обов'язкових платежів молокопереробних підприємств Хмельницької області до 2021 р. Так, за першим сценарієм у 2018 р. прогнозна сума податків на молокопереробному підприємстві №2 дорівнюватиме 12666,9 тис. грн, у 2019 р. – 13959,3 тис. грн, у 2020 р. – 15265,9 тис. грн та в 2021 р. – 16586,9 тис. грн; на молокопереробному підприємстві №3 у 2018 р. – 10378,1 тис. грн, в 2019 р. – 10852,5 тис. грн, в 2020 р. – 11331,3 тис. грн та в 2021 р. – 11814,5 тис. грн. Якщо порівняти нарахований податок у 2021 р. із його значенням у 2017 р., то цей показник на молокопереробному підприємстві №2 збільшився на 23,8%, а на молокопереробному підприємстві №3 – на 7,8%, тобто всередньому – на 15,8%.

Другий сценарій передбачає, що доходи бюджету від оподаткування молокопереробного підприємства №2 становитимуть у 2018 р. 11680,8 тис. грн, у 2019 р. – 8329,2 тис. грн, у 2020 р. – 6573,5 тис. грн та в 2021 р. – 3663,9 тис. грн, від молокопереробного підприємства №3 у 2018 р. – 8045,8 тис. грн, у 2019 р. – 7260,7 тис. грн, у 2020 р. – 6540,0 тис. грн та в 2021 р. – 6013,7 тис. грн. Це свідчить про зменшення відповідних доходів у 2021 р. порівняно з 2017 р. на 72,6% від оподаткування молокопереробного підприємства №2 та на – 45,1% від оподаткування молокопереробного підприємства №3, всередньому – на 58,9%.

Відповідно до третього сценарію нарахована загальна сума податків, зборів та обов'язкових платежів молокопереробного підприємства №2 дорівнює в 2018 р. 15581,4 тис. грн, у 2019 р. – 14226,1 тис. грн, у 2020 р. – 14251,4 тис. грн та в 2021 р. – 13216,3 тис. грн, водночас молокопереробного підприємства №3 – у 2018 р. – 8810,4 тис. грн, у 2019 р. – 8529,9 тис. грн, у 2020 р. – 8332,3 тис. грн та в 2021 р. – 8277,7 тис. грн. За таких умов у 2021 р. порівняно з 2017 р. цей показник на молокопереробному підприємстві №2 знизиться на 1,3% та на молокопереробному підприємстві №3 – на 24,5%, всередньому – на 12,9%.

Таким чином, впровадження пропонованих напрямів реформування ПДВ молокопереробних підприємств призведе в 2021 р. порівняно з 2017 р. до наступних змін на ринку молочної продукції: за першим сценарієм – до скорочення споживчого попиту на 5,2%, збільшення доходів від продажу

3.3. ПРОГНОЗНІ РЕЗУЛЬТАТИ РЕФОРМУВАННЯ ПДВ У СИСТЕМІ ЦІНОУТВОРЕННЯ ТА СИСТЕМІ ОПОДАТКУВАННЯ МОЛОКОПЕРЕРОБНИХ ПІДПРИЄМСТВ

молокопродуктів на 24,9%, обсягу нарахованого ПДВ – на 21,0% і суми податків, зборів та обов’язкових платежів молокопереробних підприємств – на 15,8%; за другим сценарієм – до одночасного зростання споживчого попиту на 16,6% та доходів від реалізації молочної продукції на 46,9% і зменшення обсягу ПДВ на 72,8%, а також суми податків, зборів та обов’язкових платежів молокопереробних підприємств – на 58,9%; за третім сценарієм – до одночасного зростання споживчого попиту на 17,7% та доходів від реалізації продукції на 48,2% і зменшення обсягу ПДВ на 17,6%, а також суми податків, зборів та обов’язкових платежів молокопереробних підприємств – на 12,9%.

Таблиця 3.13

Прогноз нарахованого ПДВ та обсягу доходу від реалізації продукції молокопереробних підприємств Хмельницької області до 2021 р.*

Роки	Податок на додану вартість, тис. грн			Дохід від реалізації продукції, тис. грн		
	1 сценарій	2 сценарій	3 сценарій	1 сценарій	2 сценарій	3 сценарій
Молокопереробне підприємство № 2						
2018	5962,5	7216,5	10399,2	201619,3	238061,0	238617,9
2019	7943,9	4312,1	9124,3	221377,9	260668,6	261411,6
2020	11410,1	2695,0	8954,1	242719,0	285501,5	287375,3
2021	14181,5	121,2	7905,1	265642,5	312258,5	315018,4
Молокопереробне підприємство № 3						
2018	5176,5	5454,6	6078,0	62503,8	73801,1	73973,7
2019	5567,1	4761,6	5796,8	68629,2	80809,6	81040,0
2020	6049,0	4116,2	5576,2	75245,1	88508,1	89089,0
2021	6743,5	3625,2	5468,6	82351,6	96803,0	97658,6

*Розраховано авторами

Очевидно, що втрата бюджетних надходжень за рахунок прогнозованого зменшення суми податку на додану вартість молокопереробних підприємств за другим та третім сценаріями компенсується шляхом зростання обсягу податку на прибуток цих підприємств, що підтверджено проведеними розрахунками впливу ПДВ на загальну суму податків, зборів та обов’язкових платежів за допомогою кореляційно-регресійного аналізу. Тому оптимальним сценарієм розвитку вважаємо третій, оскільки він включає найбільше зростання споживчого попиту на молочну продукцію та прибутковості молокопереробних підприємств і порівняно незначне зменшення значень показників обсягу ПДВ та загальної суми податків, зборів та обов’язкових платежів молокопереробних підприємств.

ВИСНОВКИ

У монографії здійснено узагальнення теоретичних засад та методичних підходів до нарахування податку на додану вартість у системі ціноутворення та системі оподаткування молокопереробних підприємств. За результатами дослідження сформульовано висновки та пропозиції як методичного, так і практичного змісту:

1. Розкриття змісту ПДВ відособлено від системи ціноутворення не сприяє пізнанню його регулюючого потенціалу. Запропоновано під податком на додану вартість у системі ціноутворення розуміти макроекономічний інструмент податкової політики держави, що здійснює регулювальний вплив на сукупний попит і пропозицію як визначальних елементів ринкової ціни та сплачується з доданої вартості як складової відпускної ціни на продукцію суб'єкта господарювання. Таке визначення показує належність ПДВ до системи ціноутворення, який поряд із фіскальною виконує регулювальну функцію в умовах ринкового попиту та пропозиції.

2. Різnobічність підходів до визначення категорії «додана вартість», яка розглядається, з одного боку, як нова вартість, а з іншого – як оптова ціна за вирахуванням витрат на купівлю сировини, матеріалів, палива, електроенергії, напівфабрикатів, перешкоджає однозначному розумінню об'єкта оподаткування та механізму дії ПДВ. Запропоновано додану вартість розглядати як створену на підприємстві нову вартість, яка додається до вартості сировини й матеріалів, готової продукції на кожній стадії руху товарів та яка за обсягами не збігається з об'єктом оподаткування, але є його складовою (як і ціни) при нарахуванні ПДВ. Це показує домінування доданої вартості в системі ціноутворення та відмінність від об'єкта оподаткування за чинного механізму ПДВ.

3. З відомих чотирьох методів оптимальним для нарахування ПДВ визначено кредитний метод. Часовий лаг між нарахуванням податкового кредиту та податкового зобов'язання як основний недолік методу, запропоновано зменшити за рахунок своєчасного бюджетного відшкодування та нового підходу до надання виробникам молочної продукції пріоритету при формуванні окремого Реєстру заяв про повернення ПДВ. Дотримання своєчасного відшкодування та новий підхід в адмініструванні податку дадуть змогу зменшити часовий лаг між податковим кредитом і податковим зобов'язанням в умовах дії ПДВ.

4. Закупівля молочної сировини низької якості в ОСГ породжує проблему різниці в закупівельних цінах на молоко. Низький рівень переробки молочної сировини, виробленої в ОСГ і проданої на переробку (16 % у 2017 р.) та її закупівля у цих же господарствах унеможлиблює утворення податкового кредиту на молокопереробних підприємствах та ставить їх у гірші податкові умови. Обґрунтовано організаційно-методичний підхід до формування

податкового кредиту при придбанні молокопереробними підприємствами молока в неплатників ПДВ менше за встановлений відсотком (25 %) з наданням їм права обрання квартального звітного податкового періоду, що дозволить зменшити виникнення випадків бюджетного відшкодування ПДВ і відволікання обігових коштів.

5. Вплив податкових зобов'язань з ПДВ на формування оптово-відпускної ціни молокопереробного підприємства при високому рівні витрат на сплату платежів до бюджетів призводить до зростання самого податку на додану вартість. Розроблено удосконалену логіко-структурну модель нарахування податкових зобов'язань у системі ціноутворення на підприємстві з вилученням із бази оподаткування статті витрат «відрахування на соціальні заходи» та «податки, що належать до витрат» з наступним їх додаванням до ціни після обчислення ПДВ. Це сприятиме зменшенню податкового навантаження на молокопереробні підприємства до 9,7% і дозволить уникнути кумулятивного ефекту.

6. Розраховане податкове навантаження з ПДВ за допомогою теоретичної моделі AD-AS при різних ставках податку на ринках молока рідкого обробленого, масла вершкового, сирів жирних і кисломолочної продукції, показало його високий вплив на ринок молочної продукції загалом. Встановлено обернену залежність між рівнем податкового навантаження та розподілом ПДВ серед виробників і споживачів (що більш рівномірним є розподіл податку, то менший рівень податкового навантаження, і навпаки). Використання такого підходу дозволить формувати оптимальне податкове навантаження для ринку молокопродуктів і стимулювати зростання платоспроможного попиту на молочну продукцію.

7. Визначено напрями реформування ПДВ у системі ціноутворення та системі оподаткування щодо удосконалення формування податкового кредиту з ПДВ (дотримання визначених термінів відшкодування податкового кредиту, збільшення звітного податкового періоду до кварталу, посилення дії антимонопольного законодавства при формуванні цін на молоко) та модернізації утворення податкового зобов'язання з ПДВ (уникнення явища нарахування ПДВ на податки, що входять до ціни, зменшення податкового навантаження з ПДВ за рахунок зниженої ставки ПДВ). Реалізація напрямів дасть змогу уникнути недоліків застосування кредитного методу в обчисленні податку на додану вартість та його подальшого ефективного використання.

8. Щорічне зменшення споживання молочної продукції населенням України та невідповідність його рівня європейським і вітчизняним раціональним нормам харчування визначає необхідність пошуку шляхів забезпечення її доступності. Запропоновано підвищити рівень споживання молочної продукції завдяки зниженій податковій ставці 16% (розрахованій

як альтернатива податковій ставці 11 %, визначеній для всього ланцюга поставок), що застосовуватиметься лише на початковому етапі реалізації молочної продукції, виробленої на молокопереробних підприємствах. Зміна ставки податку дасть змогу підвищити прибутковість молокопереробних підприємств, стимулювати їх інноваційну діяльність, що призведе до здешевлення та підвищення якості молочної продукції.

9. Спрогнозовано зміни для основних учасників ринку молокопродуктів і бюджету при застосуванні різних варіацій реформування ПДВ. Доведено, що застосування ставки податку в розмірі 11 % до поставок молочної продукції по всьому ланцюгу її реалізації з одночасним посиленням дії антимонопольного законодавства, призведе до зростання споживчого попиту на 17,7 %, збільшення доходу від реалізації продукції молокопереробних підприємств на 48,2 % і зменшення ними сплати ПДВ на 17,6 % та недоодержання загалом від них 12,9 % податкових надходжень до бюджету. Це дасть змогу визначати обсяг споживчого попиту і доходу від продажу молочної продукції та отримати додатковий прибуток, компенсавши втрати бюджету від ПДВ, за рахунок податку на прибуток.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Агентство з розвитку інфраструктури фондового ринку України або Stock market infrastructure development agency of Ukraine SMIDA. URL : <http://smida.gov.ua/db/participant/00447729>.
2. Адміністрування як фактор фіскальної та регулятивної ефективності: колективна монографія / за заг. ред. д. е. н., проф. В. Л. Андрущенко. Ірпінь : Видавництво Національного університету ДПС України, 2014. 3.1: С. 233–250.
3. Андрущенко В. Л., Ляшенко Ю. І. Економічні та позаекономічні аспекти оподаткування. Фінанси України. 2005. № 1. С. 36-43.
4. Андрущенко В. Л., Тучак Т. В. Податкова держава: монографія. К. : Алерта, 2016. 304 с.
5. Андрущенко В. Л., Тучак Т. В. Фіскальний фактор щастя народів. *Економічний вісник. Серія : Фінанси, облік, оподаткування*. 2018. Вип. 2. С. 5-10.
6. Артус М., Хижа Н. Організація системи цін за умов ринкових відносин. *Галицький економічний вісник*. 2012. №3(36). С.127-133. URL : <https://core.ac.uk/download/pdf/131407180.pdf>.
7. Артус М. М. Формування механізму ціноутворення в умовах ринкової економіки : монографія. Тернопіль : Економічна думка, 2002. 354 с.
8. Баланси та споживання основних продуктів харчування населенням України: статистичний збірник. URL : http://www.ukrstat.gov.ua/druk/publicat/kat_u/publ7_u.htm.
9. Богданов А. А. Тектология. Всеобщая организационная наука : в 2 т. М. : Экономика, 1989. Т. 1. 285 с.
10. Бойко Л. І., Возіянова Ю. А. Порівняння податку на додану вартість та податку з обороту. *Бізнес навігатор*. 2010. № 1. С. 94-97.
11. Буряк П. Ю., Савчук О. Я., Савчук Н. В. Податок на додану вартість як псевдонейтральний податок у системі оподаткування України. *Науковий вісник НЛТУ України*. 2011. Вип. 21.5. С. 185-191.
12. Бюджетний моніторинг: Аналіз виконання бюджету за 2016 рік / [Зубенко В. В., Самчинська І. В., Рудик А. Ю. та ін.] ; ІБСЕД, Проект «Зміцнення місцевої фінансової ініціативи (ЗМФІ-II) впровадження», USAID. К., 2017. 92 с. URL : http://www.ibser.org.ua/sites/default/files/kv_iv_2016_monitoring_ukr_0.pdf.
13. Василик О. Д. Податкова система України: навч. посіб. К.: ВАТ «Поліграф книга», 2004. 478 с.
14. Виробництво промислової продукції за видами в Україні: статистичний бюлетень. URL : http://www.ukrstat.gov.ua/druk/publicat/kat_u/publ5_u.htm.
15. Витрати і ресурси домогосподарств України у 2017 році (за даними вибіркового обстеження умов життя домогосподарств України) : статистичний

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

збірник. URL : http://www.ukrstat.gov.ua/druk/publicat/kat_u/2018/zb/07/zb_vrdu2017_pdf.pdf.

16. Войнаренко М. П., Радецька Л. П., Філінюк В. Р. Проблеми реформування економіки України. К. : Логос, 1999. 259 с.

17. Войтович С. Я., Рейкін В. С. Теоретичні основи ціноутворення. *Збірник наукових праць. Луцький національний технічний університет*. 2007. Вип. 4 (19). С. 73-84.

18. Волкова М. В. Конспект лекцій з дисципліни «Ціноутворення». Харків : ХНУМГ, 2015. 130 с. URL : <http://eprints.kname.edu.ua/38951/1/2014%20133%D0%9B%20%D0%B4%D0%BB%D1%8F%20%D1%80%D0%B5%D0%BF%D0%BE%D0%B7%20%D0%9A%D0%BE%D0%BD%D1%81%D0%BF%D0%B5%D0%BA%D1%82%20%20%D0%A6%D0%B5%D0%BD%D0%BE%D0%BE%D0%B1%20%20%D0%BA%D0%BE%D0%BF%D0%B8%D1%8F%20%D1%81%202008.pdf>.

19. Гармонізація податкового законодавства: українські реалії: монографія / [Білецька Г. М., Кармаліта М. В. Куц М. О. та ін.]. К. : Алерта, 2012. 222 с.

20. Генеза ринкової економіки: Терміни, поняття, персоналії : навчальний словник-довідник [за наук. ред. Г.І. Башняніна і В.С. Іфтемчука]. [2-ге вид, вип. і доп.]. Львів : «Магнолія 2006», 2007. 688 с.

21. Глухов В. В., Дольдэ И. В. Налоги: теория и практика : учеб. пособ. СПб. : Спец. лит-ра, 1996. 282 с.

22. Гордін О. Я. Правове регулювання бюджетного відшкодування в Україні : монографія. Харків : Вид-во «Фінн», 2010. 160 с.

23. Гридчина М. В., Вдовиченко Н. И., Калина А. В. Налоговая система Украины : учеб. пособ. 2-е изд., стереотип. К. : МАУП, 2001. 128 с.

24. Гяде М. Принципи оподаткування / [пер. з англ. за ред. Ю. Немеца]. Державні фінанси: Теорія і практика перехідного періоду в Центральній Європі. К. : Основи, 1998. С. 165-196.

25. Данілов О. Д., Флісак Н. П. Податкова система та шляхи її реформування. К. : Парламентське вид-во, 2001. 216 с.

26. Дем'яненко М. Я. Податок на додану вартість: економічна суть і механізм реалізації. *Економіка АПК*. 2000. №12. С. 38-44.

27. Деякі питання реалізації пункту 11.21 статті 11 Закону України «Про податок на додану вартість»: Постанова Кабінету Міністрів України від 11.02.2010 № 152 (втратив чинність) // Урядовий кур'єр. 2010. 25 лютого. № 36.

28. Директива Ради 2006/112/ЄС про спільну систему податку на додану вартість від 28 листопада 2006 р. URL : http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/994_928.

29. Діяльність суб'єктів господарювання: статистичний збірник. URL :

http://www.ukrstat.gov.ua/druk/publicat/kat_u/publ9_u.htm.

30. Економічна енциклопедія: у трьох томах. Т. 1. / редкол.: ... С. В. Мочерний (відп. ред.) та ін. К. : Видавничий центр «Академія», 2000. 864 с.

31. Економічна енциклопедія: у трьох томах. Т. 3. / редкол.: ... С. В. Мочерний (відп. ред.) та ін. К. : Видавничий центр «Академія», 2002. 952 с.

32. Європейський досвід законодавчого регулювання державної підтримки та розвитку сільських населених пунктів: Інформаційна довідка, підготовлена Європейським інформаційно-дослідницьким центром на запит народного депутата України URL : <http://parlament.org.ua/wp-content/uploads/2016/12/Infodovidka-YEvropejskyj-dosvid-zakonodavchogo-regulyuvannya-derzhavnoyi-pidtrymky-ta-rozvytku-silskyh-naselenyh-punktiv.pdf>.

33. Ємність внутрішнього споживчого ринку сільськогосподарської продукції та продовольства : монографія / [Шпичак О. М., Лупенко Ю. О., Жук В. М. та ін.]; за ред. О. М. Шпичака. К. : ННЦ ІАЕ, 2013. 186 с.

34. Єпіфанов А. О., Сало І. В., Д'яконова І. І. Бюджет і фінансова політика України : навч. посіб. [для студ. екон. фак. вузів]. К. : «Наукова думка», 1997. 304 с.

35. Єфіменко Т. І., Луніна І. О., Соколовська А. М. Аналіз фінансових наслідків надання деяких пільг з податку на додану вартість. *Фінанси України*. 2005. № 10. С. 6-18.

36. Жук В. М. Стан та розвиток спеціальних режимів оподаткування аграрного бізнесу. *Фінанси України*. 2011. № 7. С. 33-42.

37. Загородній А. Г., Вознюк Г. Л., Смовженко Т. С. Фінансовий словник. 4-те вид., випр. та доп. К. : Т-во «Знання», КОО; Л. : Вид-во Львів. банк. ін-ту НБУ. 566 с.

38. Зварич О. В. Податкові надходження: методологія прогнозування : монографія. К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2013. 444 с.

39. Іванов Ю. Б. Альтернативні системи оподаткування : монографія. Харків : ХДЕУ-Торнадо, 2003. 517 с.

40. Індеси споживчих цін : статистичний збірник. URL : http://www.ukrstat.gov.ua/druk/publicat/kat_u/publ4_u.htm.

41. Індеси цін виробників : статистичний збірник. URL : http://www.ukrstat.gov.ua/druk/publicat/kat_u/publ4_u.htm.

42. Коваленко А. Г., Малашенко Ю. А., Князева О. О. ПДВ у системі оподаткування: історичний аспект становлення та розвитку. *Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки*. 2010. Вип. 18 (ч. II). С. 111-116.

43. Коноплицький В. А., Філіна Г.І. Економічний словник. Тлумачно-термінологічний. К. : КНТ, 2007. 580 с.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

44. Крисоватий А. І. Податкові системи зарубіжних країн : навч. посіб. Тернопіль : Економічна думка, 2001. 258 с.
45. Крисоватий А. І. Вдосконалення податку на додану вартість. *Фінанси України*. 1996. № 9. С. 96-101.
46. Крисоватий А. І., Десятнюк О. М. Податкова система : навчальний посібник. Тернопіль : Карт-бланш, 2004. 331 с.
47. Кузьмін О. Є., Мельник О. Г., Адамів М. Є. Теоретико-методичні засади побудови системи ціноутворення на продукцію підприємств. Науковий вісник Одеського національного економічного університету. 2015. № 6. С. 160-174. URL : <http://n-visnik.oneu.edu.ua/collections/2015/226/pdf/160-175.pdf>.
48. Куценко Т. Ф. Бюджетно-податкова політика: навч. посіб. К. : КНЕУ, 2005. 508 с.
49. Куцын Н. А., Калюжный В. В., Мозенков О. В. Современная теория и практика налогообложения. Х. : Прапор, 2001. 511 с.
50. Лайко П. А., Жарко Р. П. Податкове регулювання підприємницької діяльності: монографія. К.: ННЦ «Інститут аграрної економіки», 2007. 254 с.
51. Литвиненко Я. В. Сучасна політика ціноутворення : навч. посіб. 2-е вид. К. : МАУП, 2003. 240 с.
52. Лупенко Ю. О., Тулуш Л. Д. Оподаткування сільського господарства в умовах трансформації спеціальних податкових режимів. *Економіка АПК*. 2016. № 1. С. 5-17.
53. Лютий І. О., Дрига А. Б., Петренко М. О. Податки на споживання в економіці України : монографія. К. : Знання, 2005. 335 с.
54. Макаров Н. Н. Система ценообразования на малом предприятии. Информационный сайт по экономике. URL : <http://www.ekportal.ru/page-id-1485.html>.
55. Макконнелл К. Р., Брю С. Л. Экономикс: принципы, проблемы и политика: в 2 т.: пер. с англ., Т. 2. М. : Туран, 1996. 400 с.
56. Маркс К. Капитал. Критика политической экономии / [предисл. Ф. Энгельса. пер. И. И. Скворцова-Степанова]. М. : Политиздат, 1969. Т. 1., кн. 1.: Процесс производства капитала. 907 с.
57. Маршалл А. Основы экономической науки / [предисл. Дж. М. Кейнса, пер. с англ. В. И. Бомкина, В. Т. Рысина, Р. И. Столпера]. М.: Эксмо, 2008. 832 с.
58. Маслак Н. Г., Криклій О. А. Ціноутворення на банківські продукти: монографія. Суми: ДВНЗ «УАБС НБУ», 2010. 121 с. URL : <http://banking.uabs.sumdu.edu.ua/images/department/banking/elektro/66.pdf>.
59. Мельник В. М. До питання про «податкову систему». Актуальні проблеми економіки. 2003. № 10 (28). С. 78-82.
60. Мельник П. В. Розвиток податкової системи в перехідній економіці. Держ. податк. адмін. України, Акад. держ. податк. служби України. Ірпінь : Видавничий центр Акад. ДПС України, 2001. 362 с.

61. Методика розрахунку показника структурної статистики «Додана вартість за витратами виробництва», затверджена наказом Держстату від 19.01.2016 №10 із змінами, затвердженими наказом Держстату від 23.11.2017 №300. URL : http://www.ukrstat.gov.ua/metod_polog/metod_doc/2017/300/m_dv_vv.zip.
62. Методичні рекомендації з ціноутворення на органічну продукцію / [Лупенко Ю.О., Месель-Веселяк В.Я. та ін.]; за ред. Ю.О. Лупенка, В.Я. Месель-Веселяка. К. : ННЦ ІАЕ, 2013. 100 с.
63. Міжнародний досвід: адміністрування податків в Європі та в Україні. URL : http://sfs.gov.ua/arhiv/modernizatsiya-dps-ukraini/povidomlenia_/2012_povidomlenia-modernizatsia/print-59283.html.
64. Молокопереробні підприємства області. URL : http://www.apr.adm-km.gov.ua/uploads/files/Moloko_22.pdf.
65. Мороз Ю.Ю. Моніторинг економічного потенціалу підприємства: теорія, методологія, організація : монографія. Житомир : ФОП Кузьмін Дн. Л., 2010. 326 с.
66. Мороз Ю.Ю. Формування економічного потенціалу підприємства в системі показників бухгалтерського обліку. URL : http://ir.znau.edu.ua/bitstream/123456789/171/1/Moroz_Y_Formation_of_the_economic_potential.pdf.
67. Надходження продукції тваринництва на переробні підприємства: статистичний бюлетень. URL : http://www.ukrstat.gov.ua/druk/publicat/kat_u/publ7_u.htm.
68. Непочатенко О. О., Боровик П. М., Бечко П. К. ПДВ-підтримка агробізнесу в Україні. *Економіка. Управління. Інновації*. 2015. № 2. URL : http://nbuv.gov.ua/UJRN/eui_2015_2_14.
69. Непочатенко О. О., Боровик П. М., Сліпченко В. В. Податкова підтримка сільськогосподарського виробництва в Україні через механізм справляння ПДВ. *Збірник наукових праць Уманського національного університету садівництва*. 2016. Вип. 89(2). С. 19-28. URL : [http://nbuv.gov.ua/UJRN/zhpmus_2016_89\(2\)_4](http://nbuv.gov.ua/UJRN/zhpmus_2016_89(2)_4).
70. Непочатенко О., Боровик П., Павлова Л. Вітчизняний механізм справляння ПДВ: ключові проблеми та шляхи їх вирішення. *Економічний аналіз*. 2013. Т. 12(2). С. 286-289. URL : [http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecan_2013_12\(2\)_58](http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecan_2013_12(2)_58).
71. Непряма державна підтримка за рахунок дії спеціальних режимів оподаткування / Міністерство аграрної політики та продовольства України. URL : <http://minagro.gov.ua/node/20445>.
72. Облік загальновиробничих витрат. Податки та бухгалтерський облік. 2016. № 32. URL : <https://i.factor.ua/ukr/journals/nibu/2016/april/issue-32/article-17164.html>.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

73. Онишко С. В., Карпенко С. П. Проблеми податкового регулювання сукупного попиту в Україні. *Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія «Економічні науки»*. 2014. Вип. 9-1. С. 175-179.
74. Оподаткування сільськогосподарської діяльності / [упоряд. Ж. Голуб, В. Проніна, Л. Бойко]. К. : ТОВ «Адеф – Україна», 2003. 85 с.
75. Орлова В. К., Кафка С. М. Облік і оподаткування доданої вартості. *Економіка України*. 2016. № 2 (651). С. 44-51.
76. Основні економічні показники виробництва продукції сільськогосподарства в сільськогосподарських підприємствах: статистичний бюлетень. URL : http://www.ukrstat.gov.ua/druk/publicat/Arhiv_u/07/Arch_%D0%BEehv_bl.htm.
77. Основы налогового права : учеб. пособ. / [Г. В. Бех, О. А. Дмитрик, Д. А. Кобыльник и др.]; ред. Н. П. Кучерявенко. Х. : Легас, 2003. 384 с.
78. Панасюк В. М., Ковальчук Є. К., Бобрівець С. В. Податковий облік : навч. посіб. Тернопіль : Карт-бланш, 2002. 260 с.
79. Пасічник Ю. В. Бюджетні важелі управління національним господарством. *Науковий вісник Ужгородського університету. Серія: Економіка*. 2016. Вип. 1(2). С. 176-179. URL : [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvuues_2016_1\(2\)__33](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvuues_2016_1(2)__33).
80. Пащенко О. В. Ціноутворення на ринку молока і молочної продукції. *Ефективна економіка*. 2014. № 10. URL : <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=3407>.
81. Петти В. Экономические и статистические работы / [пер. под ред. М. Смит]. Т. I и II. М. : Соцэкгиз, 1940. 324 с.
82. Податкова система України : підруч. [для студ. екон. вищ. навч. закладів і фак.] / [В. М. Федосов, В. М. Опарін, Г. О. П'ятаченко та ін.]; за ред. В. М. Федосова. К. : Либідь, 1994. 463 с.
83. Податковий кодекс України від № 2756-VI від 2 грудня 2010 р. Державна фіскальна служба України. URL : <http://sfs.gov.ua/nk>.
84. Податкові важелі та стимули розвитку господарських систем (теоретичні засади та практика використання) : монографія / за заг. ред. В. Л. Андрущенка, В. М. Мельника. Ірпінь : Національний університет ДПС України, 2006. 210 с.
85. Податок на додану вартість та прогнозування його надходжень до бюджету : монографія / М. Я. Азаров, Ф. О. Ярошенко, Т. І. Єфименко та ін. К. : НДФІ, 2004. 344 с.
86. Поддєрьогін А. М. Податок на додану вартість та його вплив на діяльність суб'єктів підприємництва. *Фінанси України*. 2010. № 5. С. 48-57.
87. Поддєрьогін А. М., Лесько М. В. Сплата податку на додану вартість та іммобілізація грошових коштів суб'єктів підприємництва. *Фінанси України*. 2012. № 5. С. 40-49.
88. Пойда-Носик Н. Н., Петришинець Л. В. Оцінка ефективності й

оптимізація структури капіталу в системі фінансової безпеки підприємства. *Фінанси України*. 2010. № 10. С. 100-112.

89. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» : наказ Міністерства України від 31.12.99 р. №318. Зареєстроване в Міністерстві України 19.01.2000 р. за № 27/4248. URL : <https://dtkt.com.ua/documents/dovidnyk/nsbo/05nov5.html>.

90. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо підтримки сільськогосподарських товаровиробників : Закон України від 22 грудня 2011 р. № 4268-VI. *Голос України*. 2011. № 250.

91. Про державну підтримку сільського господарства України : Закон України від 24.06.2004 № 1877-IV. URL : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/1877-15>.

92. Про затвердження Змін до деяких нормативно-правових актів Міністерства фінансів України : наказ Міністерства фінансів України від 23.02.2017 р. № 276. URL : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0269-17>.

93. Про затвердження Методичних рекомендацій складання прогнозних балансів попиту і пропозиції продовольчих ресурсів. URL: <http://www.me.gov.ua/Documents/Download?id=a064d387-c42e-4d0b-bc5d-815d6e12a861>.

94. Про затвердження наборів продуктів харчування, наборів непродовольчих товарів та наборів послуг для основних соціальних і демографічних груп населення : постанова Кабінету Міністрів України від 11 жовтня 2016 р. № 780. URL : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/780-2016-%D0%BF/page>.

95. Про затвердження Порядку акумулювання сільськогосподарськими підприємствами сум податку на додану вартість на спеціальних рахунках, відкритих у банках та/або органах, які здійснюють казначейське обслуговування бюджетних коштів : Постанова Кабінету Міністрів України від 12 січня 2011 р. № 11. URL : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/11-2011-%D0%BF>.

96. Про затвердження Порядку використання коштів, передбачених у державному бюджеті для підтримки галузі тваринництва : Постанова Кабінету Міністрів України від 7 лютого 2018 р. № 107. URL : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/107-2018-%D0%BF>.

97. Про затвердження Порядку використання сум податку на додану вартість, сплачених переробними підприємствами до спеціального фонду державного бюджету : Постанова Кабінету Міністрів України від 2 березня 2011 р. № 246. *Урядовий кур'єр*. 2011. № 48.

98. Про затвердження форм та Порядку заповнення і подання податкової звітності з податку на додану вартість : наказ Міністерства фінансів України від 25 листопада 2011 р. № 1492. *Офіційний вісник України*. 2012. № 102.

99. Про затвердження форми податкової накладної та Порядку заповнення податкової накладної : наказ Міністерства фінансів України від 1 листопада 2011 р. № 1379. *Офіційний вісник України*. 2011. № 95.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

100. Про затвердження форми податкової накладної та Порядку заповнення податкової накладної : наказ Міністерства фінансів України від 31.12.2015 р. № 1307. URL : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0137-16>.
101. Про молоко та молочні продукти : Закон України від 24.06.2004 № 1870-IV. URL : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1870-15>.
102. Про податок на додану вартість : Закон України від 3 квітня 1997 р. № 168/97-ВР (втратив чинність). Голос України. 1997. 15 травня. № 82.
103. 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 р. № 805 (втратив чинність). Урядовий кур'єр. 1999. 20 травня. № 92-93.
104. Про схвалення Прогнозу економічного і соціального розвитку України на 2019-2021 роки : постанова Кабінету Міністрів України від 11.07.2018 № 546. URL : <http://www.me.gov.ua/Files/GetFile?lang=uk-UA&fileId=e67e9d7a-3c49-4b4c-905e-d77887484e66>.
105. Програми підтримки сільського господарства від Уряду. URL : <http://dotacii.minagro.gov.ua/ua/1500-za-korovu>.
106. Продовольча безпека в Україні у 2016 році. Огляд основних індикаторів. URL : <http://edclub.com.ua/analitika/prodovolcha-bezpeka-v-ukrayini-u-2016-roci-oglyad-osnovnyh-indyikatoriv>.
107. Проект Закону про внесення змін до Закону України «Про державну підтримку сільського господарства України» щодо встановлення закупівельних цін на молоко та впорядкування механізму державного цінового регулювання на сільськогосподарську продукцію (товари). URL : http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=45765.
108. Прокопенко Н. С. Податкове регулювання агропромислового виробництва : монографія. К. : ННЦ ІАЕ, 2009. 316 с.
109. Промисловість України у 2011–2015 роках: статистичний збірник. URL : http://www.ukrstat.gov.ua/druk/publicat/kat_u/2016/zb/12/zb_pu2015.pdf.zip
110. Промисловість Хмельниччини в 2016 році : статистичний збірник / [Л. М. Пастухова, О. Л. Катриченко]; за ред. Л. О. Хамської. Хмельницький : Головне управління статистики у Хмельницькій області, 2017. 124 с.
111. Райзберг Б. А., Лозовский Л. Ш., Стародубцева Е. Б. Современный экономический словарь. М. : ИНФРА-М, 1996. 496 с.
112. Реалізація промислової продукції за видами за переліком PRODCOM. URL : http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2016/pr/vr_rea_ovpp/vr_rea_ovpp_u/arh_gppvp_u.html.
113. Регулювання закупівельних цін на молоко. URL : <http://minagro.gov.ua/node/4587>.

114. Рекомендації щодо здорового харчування дорослих. URL: http://moz.gov.ua/uploads/ckeditor/%D0%B4%D0%BE%D0%BA%D1%83%D0%BC%D0%B5%D0%BD%D1%82%D0%B8/01122017_Basic_Recommendations-1.pdf.
115. Рикардо Д. Начала политической экономии и налогового обложения. Т. 1. М., 1955. 412 с.
116. Романенко О. Р. Фінанси : підруч. [для студ. вищих навч. закладів]. вид. 2-ге, стереотип. К. : Центр навчальної літератури, 2004. 312 с.
117. Руденко А. О., Головка О. Г. Ціни та методи ціноутворення в сучасних умовах господарювання. URL : <https://conf.ztu.edu.ua/wp-content/uploads/2017/09/202.pdf>.
118. Савіна С. С. Система ціноутворення підприємства молокопереробної промисловості. *Збірник наукових праць Таврійського державного агротехнологічного університету (економічні науки)*. 2013. № 2 (4). С. 249-257. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/znptdau_2013_2%284%29__31.
119. Самарічева Т. А. Деякі проблеми формування сировинної бази молокопереробних підприємств. *Інноваційний потенціал сучасної економічної науки : матеріали Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції економічного спрямування*. Тернопіль, 2017. С. 92-95.
120. Самарічева Т. А. Додана вартість як показник фінансової безпеки молокопереробних підприємств. *Сучасні проблеми фінансового моніторингу : Збірник матеріалів V Всеукраїнської науково-практичної конференції (8 – 9 грудня 2016 р.)*. Х.: ХНЕУ ім. С. Кузнеця, ТО Ексклюзив, 2016. С. 128-130.
121. Самарічева Т. А. Механізм дії податку на додану вартість та його вплив на інвестиційний розвиток молокопереробних підприємств. *Фінансово-управлінські аспекти інноваційно-інвестиційного розвитку підприємництва в національній економіці : монографія / за заг. ред. д.е.н., проф. Синчака В. П. Хмельницький : Хмельницький університет управління та права, 2017. С. 285-295.*
122. Самарічева Т. А. Місце податкового зобов'язання з ПДВ у формуванні ціни на молокопродукти. *Eurasian Academic Research Journal*. 2017. № 6 (12). С. 109-115.
123. Самарічева Т. А. Особливості механізму нарахування ПДВ в умовах податкових новацій. *Стратегічні напрями соціально-економічного розвитку держави в умовах глобалізації : збірник тез III Міжнародної науково-практичної конференції (м. Хмельницький, 22 – 23 вересня 2017 року) / за заг. ред. д.е.н., проф. Синчака В. П. Хмельницький : Хмельницький університет управління та права, 2017. С. 211-212.*
124. Самарічева Т. А. Податок на додану вартість як складова ціноутворення на продукцію молокопереробних підприємств. *Гармонізація оподаткування в умовах глобалізаційних та інтеграційних процесів : збірник*

тез. II Міжнар. науково-практичної конференції, 15 – 16 березня 2012 р. : у 2 ч. Ірпінь, 2012. Ч. 1. С. 313-315.

125. Самарічева Т. А. Проблеми відшкодування ПДВ при формуванні цін на молочну продукцію. *Аспекти стабільного розвитку економіки в умовах ринкових відносин : матеріали X Міжнар. науково-практич. конференції, м. Умань, 21 – 22 квітня 2016 р.: в 2 ч. / відп. ред. Непочатенко О. О. Умань : Видавець «Сочінський М.М.», 2016. Ч. 2. С. 84-85.*

126. Самарічева Т. А. Роль механізму дії ПДВ у активізації інвестиційної діяльності молокопереробних підприємств. *Фінансово-кредитний механізм активізації інвестиційного процесу : збірник Матеріалів III Міжнар. наук.-практик. конф., 10 листопада 2017 року. Київ : КНЕУ, 2017. С. 391-394.*

127. Самарічева Т. А. Стимулювання розвитку молокопереробних підприємств через механізм ПДВ. *Фінансово-кредитне стимулювання розвитку територіальних суспільних систем : матеріали Міжнар. науково-практичної конференції мол. вчених та студ. / за заг. ред. З.В. Герасимчук, 23 березня 2012 р. Луцьк : РВВ ЛНТУ, 2012. С. 263-265.*

128. Самарічева Т. А. Деякі питання оподаткування доданої вартості. *Сучасні тенденції економічного та соціального розвитку: держава, регіон, підприємство : матеріали Всеукр. наук.-практик. інтернет-конф. з міжнар. участю (м. Луганськ, 19 лютого 2014 р.). Луганськ : «Русь», 2014. С. 126-127.*

129. Самарічева Т. А. Система ціноутворення як фактор фінансової безпеки молокопереробних підприємств. *Проблеми і механізми відтворення ресурсного потенціалу України в контексті євроінтеграції : збірник тез VI Міжнародної науково-практичної конференції, 16 – 17 жовтня 2014 р. Рівне : НУВГП, 2014. С. 190-192.*

130. Самарічева Т. А. Державне регулювання ціноутворення на продукцію молокопереробних підприємств. *Часопис Хмельницького університету управління та права «Університетські наукові записки». 2011. № 3 (34). С. 477-482.*

131. Самарічева Т. А. Деякі особливості відображення ПДВ у фінансовій звітності молокопереробних підприємств. *Запровадження МСФЗ в Україні: проблеми та перспективи для аграрного сектору. VII Міжнародна науково-практична конференція. ННЦ «Інститут аграрної економіки» НААН, 25 листопада 2011 р.: збірник тез та виступів / Відпов. за вип. Б.В. Мельничук. К.: ТОВ «Юр-Агро-Веста», 2011. С. 257-260.*

132. Самарічева Т. А. Додана вартість як фактор конкурентоспроможності молокопереробних підприємств. *Проблеми формування та реалізації конкурентної політики : матеріали III Міжнар. науково-практичної конференції, 19 – 20 вересня 2013 р. Львів : АртДрук, 2013. С. 210-211.*

133. Самарічева Т. А. Застосування кредитного методу у механізмі нарахування ПДВ. *Часопис Хмельницького університету управління та права «Університетські наукові записки». 2015. № 4 (56). С. 73-82.*

134. Самарічева Т. А. Кредитний метод як досконалий спосіб нарахування ПДВ з реалізації продукції молокопереробних підприємств. *Вісник Сумського національного аграрного університету. Серія «Економіка і менеджмент»*. 2017. Вип. 6 (72). С. 188-193.
135. Самарічева Т. А. Місце спеціального режиму з ПДВ у дотуванні сільськогосподарських товаровиробників. *Часопис Хмельницького університету управління та права «Університетські наукові записки»*. 2014. №4 (52). С. 269-275.
136. Самарічева Т. А. Окремі проблеми у дотуванні виробників молочної сировини при застосуванні спеціального режиму в непрямому оподаткуванні. *Розвиток облікової і фінансової складових економічної науки та практики: збірник матеріалів VIII Міжнародної науково-практичної конференції, 26 – 27 вересня 2013 р., м. Київ / відпов. за вип. Б.В. Мельничук. К. : ННЦ «ІАЕ», 2013. С. 717-721.*
137. Самарічева Т. А. Особливості державного регулювання ціноутворення на продукцію молокопереробних підприємств в Хмельницькій області : матеріали Всеукраїнської науково-практичної конференції «Конституційні засади державного управління та місцевого самоврядування в Україні» (Хмельницький 17 червня 2011 р.). Хмельницький : Вид-во Хмельницький університет управління та права, 2011. С. 328-330.
138. Самарічева Т. А. Переваги та недоліки методів обчислення ПДВ. *Економіка та менеджмент: перспективи розвитку : матеріали III Міжнародної науково-практичної конференції, 6 – 8 вересня 2013 року, м. Суми / за заг. ред. О. В. Прокопенко. Суми : СумДУ, 2013. С. 37-39.*
139. Самарічева Т. А. Податкове навантаження з ПДВ молокопереробних підприємств: розподіл та компенсаційний ефект. *Часопис Хмельницького університету управління та права «Університетські наукові записки»*. 2017. № 4 (64). С. 283-297.
140. Самарічева Т. А. Розподіл податкового тягара в умовах функціонування ПДВ. *Розвиток бухгалтерського обліку: теорія, професія, міжпредметні зв'язки : збірник матеріалів IX Міжнародної науково-практичної конференції присвяченої пам'яті професора Г. Г. Кірейцева, 26 лютого 2015 р., м. Київ / відпов. за вип. Б.В. Мельничук. К. : ННЦ «ІАЕ», 2015. С. 570-572.*
141. Самарічева Т. А. Роль суспільних комунікацій у механізмі відшкодування ПДВ молокопереробним підприємствам в умовах євроінтеграційних процесів. *Сучасні суспільні комунікації: проблеми, пріоритети та першочергові завдання в євроінтеграційних процесах : матеріали Міжнародної науково-практичної конференції (м. Хелм, Польща, 27 листопада 2015 р.): україномовний варіант / за заг. ред. О. Є. Бухтатого, О. В. Радченка. Хелм : Вид-во ВШМВСК, 2016. С. 119-124.*

142. Самарічева Т. А., Ваврищук М.В. Диференціювання податкових ставок як необхідна умова реформування ПДВ в Україні. *Стратегічні напрями соціально-економічного розвитку держави в умовах глобалізації : збірник тез II Міжнародної науково-практичної конференції (м. Хмельницький, 8 – 9 жовтня 2015 року) / за заг. ред. д.е.н., проф. Синчака В. П. Хмельницький: Хмельницький університет управління та права, 2015. С. 261-263.*
143. Семюелсон Пол. А., Нордгауз Вільям Д. Мікроекономіка / [пер. з англ., наук. ред. пер. С. Панчишина]. К.: Основи, 1998. 676 с.
144. Середньозважені оптово-відпускні ціни на окремі види молочних продуктів. *Вісник молочників*. 2018. Вип. № 1 (73). С. 21. URL : [http://www.ukrmolprom.kiev.ua/ua/analitika/shchomisyachna-analitika?task=callelement&format=raw&item_id=208&element=f85c494b-2b32-4109-b8c1-083cca2b7db6&method=download&args\[0\]=8901fe5fc92a6dd4b7668787be62db13](http://www.ukrmolprom.kiev.ua/ua/analitika/shchomisyachna-analitika?task=callelement&format=raw&item_id=208&element=f85c494b-2b32-4109-b8c1-083cca2b7db6&method=download&args[0]=8901fe5fc92a6dd4b7668787be62db13).
145. Синчак В. П. Відшкодування ПДВ у податковій системі сільського господарства: стан та перспективи. *Наукові записки Острозької академії. Серія «Економіка»*. 2004. Вип. 6. С. 83–91.
146. Синчак В. П. Методичні засади реєстрації платників ПДВ в Україні. *Фінанси України*. 2011. С. 54-61.
147. Синчак В. П. Податкове регулювання розвитку малого підприємництва в Україні. *Часопис Хмельницького університету управління та права. Університетські наукові записки*. 2014. № 4 (52). С. 257-268.
148. Синчак В. П. Сутність і форми реєстрації платників ПДВ в Україні. *Вісник Сумського національного аграрного університету*. 2011. №1(30). С.14-19.
149. Синчак В. П., Вінська Т. А. Організація фінансового забезпечення сільгоспвиробників в умовах інтеграції у СОТ. *Збірник наукових праць Подільського державного аграрно-технічного університету*. 2009. Випуск 17. Т. 2. С. 684-689.
150. Синчак В.П. Особливості використання окремих рахунків для зарахування ПДВ у податковій системі сільського господарства. *Облік і фінанси АПК*. 2005. №2(4). С. 26-32.
151. Синчак В.П. Удосконалення спеціального режиму оподаткування сільгоспвиробників при справлянні податку на додану вартість. *Вісник Технологічного університету Поділля. Економічні науки*. 2003. №2. Т. 2. С. 78-81.
152. Синчак В.П. Фінансове забезпечення сільгоспвиробників через механізм ПДВ. *Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України : тези доп. V Міжнародної наук.-практ. конф. ННЦ «ІАЕ», (24 – 25 квіт. 2009 р.), Круглого столу в Нац. ун-ті. біоресурсів і природокористування України, (15 трав. 2009 р.) / відп. за вип. В. М. Жук. К. : ННЦ ІАЕ, 2009. С. 187-191.*

153. Синчак В. П. Дотування сільськогосподарських товаровиробників через податок на додану вартість. *Економіка АПК*. 1998. № 5. С. 21-25.
154. Синчак В. П. Еволюція наукової думки в оподаткуванні та її реалізація в податкових системах : монографія. Київ – Хмельницький : Вид-во ХУУП, 2006. 294 с.
155. Синчак В. П. Система оподаткування у сільському господарстві України: теорія, методологія та практика : монографія. Хмельницький : Вид-во ХУУП, 2008. 476 с.
156. Синчак В. П. Податковий тягар як фіскальний показник впливу на соціально-економічний розвиток. *Статистична оцінка соціально-економічного розвитку : збірник текстів доповідей за матеріалами XVII Всеукраїнської наук.-практ. конф., 26 травня 2017 р.* Хмельницький : Хмельницький університет управління та права, 2017. С. 27-29.
157. Синчак В. П., Самарічева Т. А. Механізм дотування виробників молочної сировини за спеціальним режимом оподаткування податком на додану вартість. *Сучасні тенденції розвитку аграрної економіки: колективна монографія / під ред. д.е.н., професора Ю. О. Нестерчук.* Умань : Видавець «Сочінський», 2011. С. 204-211.
158. Синчак В. П., Самарічева Т. А. Особливості формування податкового кредиту з ПДВ в операційній діяльності молокопереробних підприємств. *Теоретичні та практичні аспекти розвитку підприємництва в Україні : колективна монографія / під ред. д.е.н., професора О.О. Непочатенко.* Умань : Видавець «Сочінський», 2017. С. 156-162.
159. Синчак В. П., Самарічева Т. А. Формування попиту та пропозиції на продукцію молокопереробних підприємств при зміні податкового навантаження з ПДВ. *Облік і фінанси*. 2016. № 1 (71). С. 124-131.
160. Синчак В. П., Самарічева Т. А. Цінова складова у фінансовому забезпеченні молокопереробних підприємств. *Науково-теоретичний журнал Хмельницького економічного університету «Наука й економіка»*. 2014. Вип. 4 (36). С. 141-149.
161. Сідельникова Л. П. Податкові та позичкові фінанси: фіскальна філософія вибору : монографія. Херсон : Грін Д. С., 2010. 436 с.
162. Сільське господарство України за 2017 рік : статистичний збірник. URL : http://www.ukrstat.gov.ua/druk/publicat/kat_u/2018/zb/09/zb_sg2017.pdf.
163. Сільське господарство Хмельницької області в 2016 році : статистичний збірник / [за ред. Л. О. Хамської]. Хмельницький : Головне управління статистики у Хмельницькій області, 2017. 216 с.
164. Словник іншомовних слів / [за ред. О. С. Мельничука]. К., 1974. 776 с.
165. Сміт А. Добробут націй. Дослідження про природу та причини добробуту націй. *The Wealth of Nations* / [пер. О. Васильєва, М. Межевікіної,

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

А. Малівського; наук. ред. Є. Литвин, худож. оформ. А. Ангелової]. 4-те вид. К.: Port-Royal, 2001. 593 с.

166. Соколовська А. М. Податкова система держави: теорія та практика становлення. К. : Знання-Прес, 2004. 454 с.

167. Соколовська А. М. Проблеми реформування податку на додану вартість в Україні. *Економіка України*. 2004. № 4. С. 24-31.

168. Соколовська А. М., Єфименко Т. І., Луніна І. О. Система податкових пільг в Україні в контексті європейського досвіду : монографія. К. : НДФІ, 2006. 320 с.

169. Соколовська А. М., Твардієвич В. О. Дискусійні питання реформування ПДВ. *Фінанси України*. 2011. № 8. С. 35-50.

170. Соколовська А. М. Методологічні та методичні аспекти визначення податкового навантаження на працю, капітал і споживання. *Фінанси України*. 2008. № 1. С. 65-76.

171. Соловьев В. С. Стратегический менеджмент : учеб. Ростов-на-Дону: Феникс; Новосибирск : Сибирское соглашение, 2002. 448 с.

172. Споживання продуктів харчування в домогосподарствах. URL: http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2007/gdvdlg_rik/dvdlg_u/spojiv2010_u.htm.

173. Статистичний щорічник Хмельницької області за 2016 рік : статистичний збірник / [Л. М. Пастухова, Л. Б. Прилущка, О. Л. Катриченко]; за ред. Л. О. Хамської. Хмельницький : Головне управління статистики у Хмельницькій області, 2017. 396 с.

174. Татянич Л. С. Особливості ціноутворення в АПК. *Вісник Бердянського університету менеджменту і бізнесу*. 2014. № 4 (28). С. 50-53. URL : http://old.bumib.edu.ua/sites/default/files/visnyk/13_5.pdf.

175. Тваринництво України 2017: статистичний збірник. URL : http://www.ukrstat.gov.ua/druk/publicat/kat_u/2018/zb/05/zb_tu2017pdf.pdf.

176. Ткаченко Н. М., Горова Т. М., Ільєнко Н. О. Податкові системи країн світу та України. Облік і звітність : навч.-метод. посіб. [для студ. вищих навч. закл.]. К. : Алерта, 2004. 554 с.

177. Тропіна В. Б. Фіскальне регулювання соціального розвитку суспільства. К. : НДФІ, 2008. 368 с.

178. Тулуш Л. Д. Квазіаккумуляція ПДВ як інструмент стимулювання розвитку пріоритетних видів сільгоспдіяльності. *Збірник наукових праць Уманського національного університету садівництва*. 2017. № 91. Ч. 2. С. 100-119.

179. Тулуш Л. Д. Концептуальні засади реформування та розвитку системи оподаткування сільгосптоваровиробників. *Економіка АПК*. 2017. №7. С. 61-70.

180. Тулуш Л. Д. Перспективи застосування зниженої ставки податку на додану вартість на продукти харчування в Україні. *Економіка АПК*. 2017. № 4. С. 50-59.

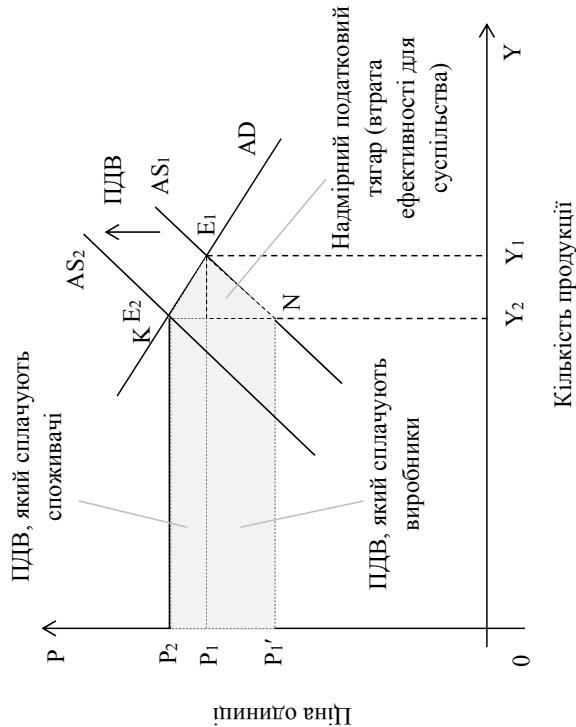
181. Тулуш Л. Д., Прокопчук О. Т. Функціонування податку на додану вартість у сфері агропромислового виробництва: монографія. К. : ННЦ ІАЕ, 2011. 280 с.
182. Тулуш Л. Д., Радченко О. Д. Державна фінансова підтримка галузі тваринництва в умовах реформування спецрежимів оподаткування. *Збірник наукових праць Подільського державного аграрно-технічного університету*. 2016. Вип. 24. Ч. 3. С. 219-230.
183. Українська Радянська енциклопедія : в 16 т. / [голов. редкол. Бажан М. П.]. К. : Голов. ред. Укр. радянської енциклопедії, 1963. Т. 13. 563 с.
184. Уллубієва К. К. Додана та додана вартість: сутність та взаємозв'язок понять в бухгалтерському обліку. URL : http://www.nbuv.gov.ua/old_jrn/Soc_gum/Vzhdtu_econ/2009_4/35.pdf.
185. Уллубієва К. К. Методи обчислення ПДВ: обліковий аспект. *Міжнародний збірник наукових праць ЖДТУ*. 2010. Вип. 2 (17). С. 338-345.
186. Фатхутдинов Р. А. Стратегический менеджмент : учеб. для вузов. 2-е изд., доп. М. : ЗАО «Бизнес-школа «Интел-Синтез», 1998. 416 с.
187. Финансы : учеб. пособ. / [В. М. Родионова, Ю. Я. Вавилов, Л. И. Гончаренко и др.]; под ред. В. М. Родионовой. М. : Финансы и статистика, 1994. 432 с.
188. Фізична економія у вимірах теорії і практики господарювання: колективна монографія / за ред. Ю. О. Лупенка, В. М. Жука, В. О. Шевчука та О. В. Ходаківської. К. : ННЦ «Інститут аграрної економіки», 2013. 502 с.
189. Фінанси в період реформування агропромислового виробництва / [В. М. Алексійчук, А. Г. Борщ, Н. П. Брязгун та ін.]; за ред. М. Я. Дем'яненка. К. : ІАЕ УААН, 2002. 645 с.
190. Ціноутворення в процесі реформування агропромислового комплексу України (1990 – 2001 рр.). [авт. колектив: О. М. Шпичак, І. С. Плющ, С. М. Рижук та ін.; Ред. О. М. Шпичак]. К. : ІАЕ, 2002. 499 с.
191. Червінська О. С., Демчук Х. Б., Войтків О. В. Податок на додану вартість в доходах державного бюджету та проблеми його відшкодування. *Науковий вісник НЛТУ України*. 2011. Вип. 21.5. С. 298-305.
192. Чорна Л. О. Управління ціноутворенням в каналах реалізації продукції підприємств харчової промисловості : монографія. К. : Національний університет харчових технологій, 2006. 239 с.
193. Шаблиста Л. М. Податки як засіб структурної перебудови економіки : монографія. К. : НАН України Інститут економіки, 2000. 219 с.
194. Шибунько В. Ставка податку на додану вартість: переваги та недоліки. *Вісник Львівського національного аграрного університету: Економіка АПК*. 2011. №18 (1). С. 157-161.
195. Шмиголь Н. М. Аналіз методів формування доходів підприємства в ринковій економіці. URL : http://www.nbuv.gov.ua/old_jrn/Soc_Gum/Dtr_ep/2010_2/files/EC210_51.pdf.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

196. Шпичак О. М. Теоретико-методологічні аспекти ціноутворення на сільськогосподарську продукцію. *Економіка АПК*. 2012. № 8. С. 3-10.
197. Щодо сплати ПДВ переробними підприємствами: лист ДПА України від 23 березня 2011 р. № 8016/7/16-1417 (Витяг). URL : http://www.visnuk.com.ua/actual/Lyst_DPA_U8233231.html.
198. Ярошенко Ф. О. Податок на додану вартість в Україні : навчальний посібник. Ірпінь : Національна академія ДПС України, 2004. 396с.
199. Ярошенко Ф.О., Мельник П.В., Андрущенко В.Л., Мельник В.М. Історія оподаткування. Національна академія державної податкової служби України. Ірпінь, 2004. 242с.
200. Alan A. Tait. Value Added Tax – International Practice and Problems. International Monetary Fund, Washington DC, 1988. 462 p.
201. Cnossen S. VAT and agriculture: lessons from Europe. *International Tax and Public Finance*. 2018. Vol. 25. Issue 2. P. 519-551. URL : <https://doi.org/10.1007/s10797-017-9453-4>.
202. Eldon S. Hendriksen, Michael F. Van Breda Irwin, 1992. Business & Economics. 905 pages. URL : https://books.google.com.ua/books/about/Accounting_Theory.html?id=kJ5ZAAAAYAAJ&redir_esc=y.
203. George J. Stigler, William J. Baumol Price system. Encyclopedia Britannica. URL : <https://www.britannica.com/topic/price-system>.
204. Guide to the italian value added tax (IVA). URL : https://mindworksbooks.com/view.php?res=1ufV2aWYnerY4Jncz-XFztLXz9zO2d3O4dSPzuCY4dzVzt6Y0tjHyuDV4qLH0tfO4aLIosrd1tjA0t_K2tzC18rfz9_WzsrK0tfGzcrfzfA0uHKzdjPyJuX3tfHMitLQzw2Z0ZJLWgjfmIxNDI&keyword=in-depth+guide+to+the+italian+value+added+tax+%28IVA%29&a=o6OVnqSfo0hTYUtZWd1IUGRYMTEy&b=n35CITo0MQ.
205. Lazarowicz A. Wszystko o zwrotach w podatku VAT. *Cena Biznesu*. URL : <http://cenabiznesu.pl/-wszystko-o-zwrotach-w-podatku-vat>.
206. Tulush L. Tax policy efficiency in agriculture of Ukraine. *Economic annals – XXI*. 2015. № 5-6. С. 49-52.
207. Value Added Scoreboard 2008: The top 800 UK and 750 European companies by value added. *Department of Trade and Industry*. UK. 2008. vol. 1 of 2. P. 126. URL : http://www.innovation.gov.uk/value_added/downloads/2008_ValueAdded_Analysis.pdf.
208. VAT rates applied in the Member States of the European Union. URL: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.xls.
209. World dairy situation: global consumption by region in 2014. URL : <https://www.fil-idf.org/about-dairy/facts-figures/>.

Додаток А

ЕЛАСТИЧНИЙ ПОПИТ



НЕЕЛАСТИЧНИЙ ПОПИТ

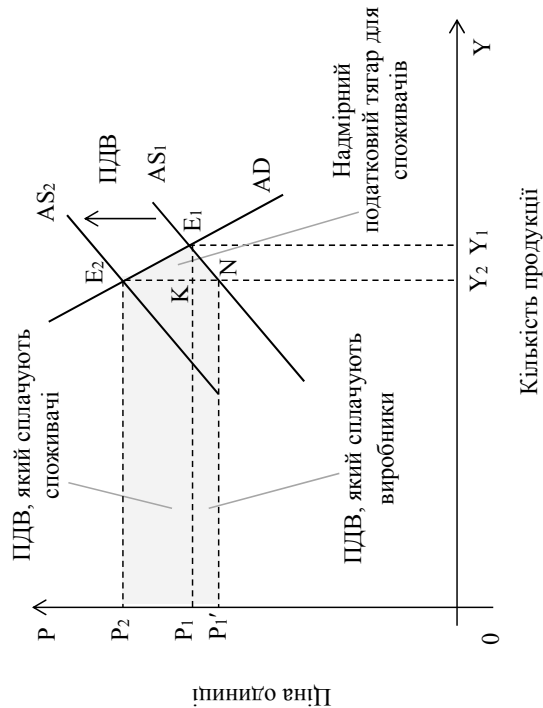


Рис. А.1. Розподіл ПДВ при еластичному та нееластичному попиті*

*Побудовано на основі [154, с. 153-154]

І. В умовах адміністративно-командної системи (затратна)



*Джерело [190, с. 8]

Додаток В



Рис. В.1. Поголів'я корів у різних господарських структурах України в 2013 – 2017 рр.*

*Складено за даними [175]



Рис. В.2. Середній річний удій молока від однієї корови у 2013 – 2017 рр.*

*Складено за даними [175]

Додаток Г

Таблиця Г.1
Виробництво молока всіма категоріями господарств в розрізі областей у 2013 – 2017 рр.*

Області	Роки										Темп зроста- ння 2017 р. до 2013 р., %
	2013		2014		2015		2016		2017		
	Обсяг вироб- ництва, тис. т	Частка вироб- ництва в загальному його обсязі, %	Обсяг вироб- ництва, тис. т	Частка вироб- ництва в загальному його обсязі, %	Обсяг вироб- ництва, тис. т	Частка вироб- ництва в загальному його обсязі, %	Обсяг вироб- ництва, тис. т	Частка вироб- ництва в загальному його обсязі, %	Обсяг вироб- ництва в загальному його обсязі, %		
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Автономна Республіка Крим	292,4	2,5	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Вінницька	856,9	7,5	852,0	7,7	838,4	7,9	853,6	8,2	851,3	8,3	99,3
Волинська	467,0	4,1	459,3	4,1	425,2	4,0	412,4	4,0	411,9	4,0	88,2
Дніпропет- ровська	348,0	3,0	357,2	3,2	344,6	3,2	319,5	3,1	300,7	2,9	86,4
Донецька	324,8	2,8	283,0	2,5	227,9	2,1	192,8	1,9	190,2	1,9	58,6
Житомирська	597,6	5,2	589,7	5,3	578,4	5,4	566,6	5,5	547,7	5,3	91,6
Закарпатська	410,3	3,6	409,6	3,7	358,1	3,4	320,4	3,1	325,2	3,2	79,3
Запорізька	264,9	2,3	267,5	2,4	260,7	2,5	259,5	2,5	260,7	2,5	98,4
Івано- Франківська	470,5	4,1	483,3	4,3	474,0	4,5	466,8	4,5	463,5	4,5	98,5
Київська	475,9	4,1	467,0	4,2	446,3	4,2	438	4,2	435,9	4,2	91,6
Кіровоградська	322,0	2,8	324,3	2,9	310,6	2,9	307,7	3,0	305,6	3,0	94,9

Продовження таблиці Г.1

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Луганська	279,5	2,4	251,6	2,3	158,7	1,5	123,8	1,2	124,8	1,2	44,7
Львівська	619,4	5,4	601,0	5,4	571,2	5,4	543,2	5,2	528,3	5,1	85,3
Миколаївська	370,7	3,2	369,3	3,3	343,8	3,2	341,6	3,3	342,2	3,3	92,3
Одеська	402,3	3,5	405,9	3,6	385,3	3,6	363,3	3,5	348,6	3,4	86,7
Полтавська	785,0	6,8	814,1	7,3	794,5	7,5	796,5	7,7	792,4	7,7	100,9
Рівненська	453,4	3,9	458,3	4,1	436,8	4,1	437,2	4,2	433,3	4,2	95,6
Сумська	427,3	3,7	427,1	3,8	417,6	3,9	414,6	4,0	416	4,0	97,4
Тернопільська	485,9	4,2	480,6	4,3	460,7	4,3	453,5	4,4	451,4	4,4	92,9
Харківська	536,7	4,7	525,5	4,7	524,5	4,9	529,5	5,1	522,5	5,1	97,4
Херсонська	308,8	2,7	302,9	2,7	300,0	2,8	296,1	2,9	293,3	2,9	95,0
Хмельницька	591,5	5,1	602,3	5,4	581,4	5,5	589,6	5,7	596,7	5,8	100,9
Черкаська	511,7	4,5	529,8	4,8	530,1	5,0	519	5,0	507,9	4,9	99,3
Чернівецька	298,1	2,6	299,3	2,7	294,0	2,8	286,8	2,8	281,6	2,7	94,5
Чернігівська	582,4	5,1	572,2	5,1	552,6	5,2	549,5	5,3	548,8	5,3	94,2
Разом в Україні	11488,2	100,0	11132,8	100,0	10615,4	100,0	10381,5	100,0	10280,5	100,0	89,5

*Складено за даними [175]

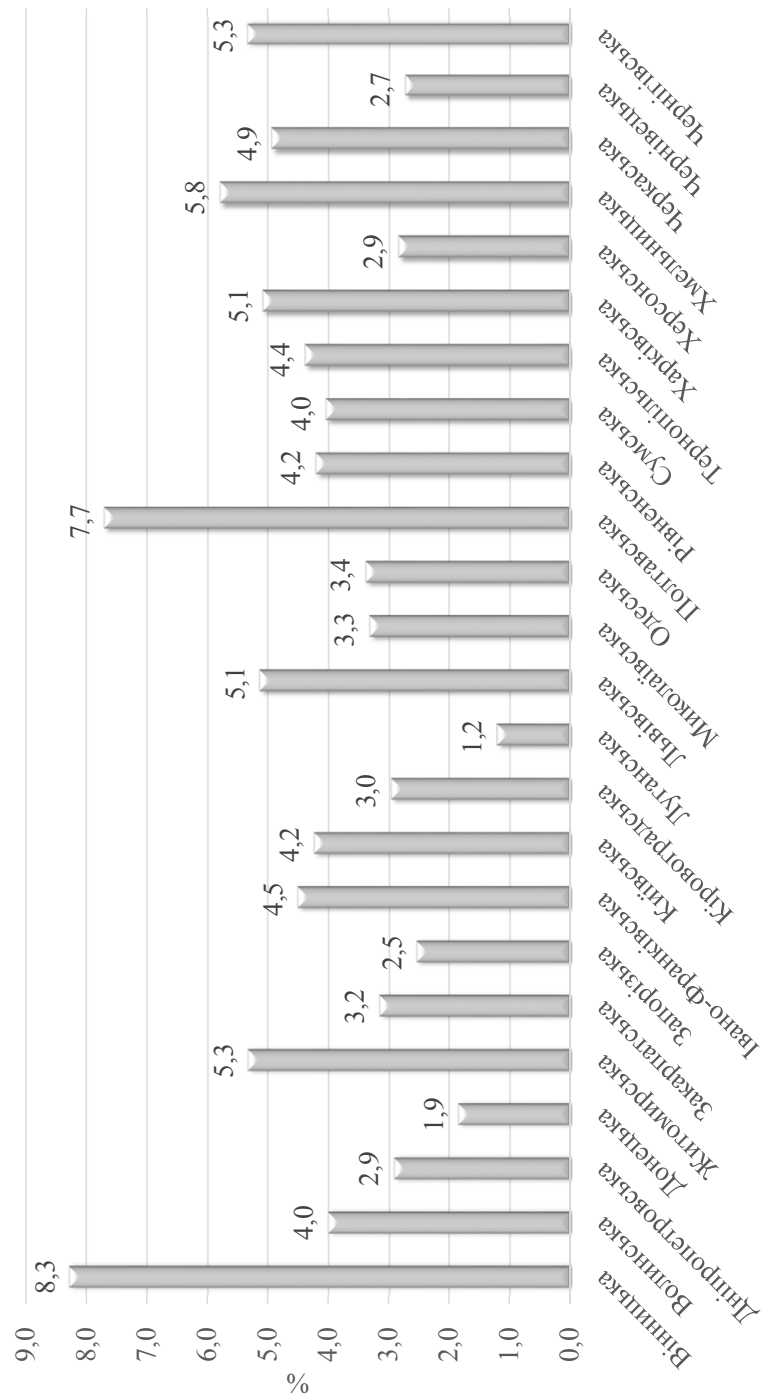


Рис. Г.1.1. Питома вага областей у загальнодержавному виробництві молока в 2017 р.*

*Складено за даними [175]

Додаток Д

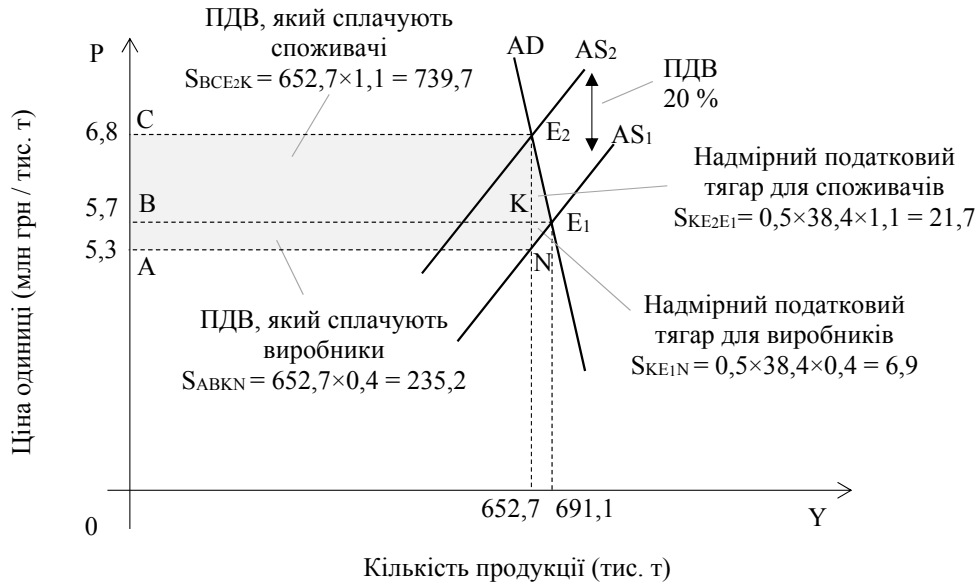


Рис. Д.1. Розподіл податкового навантаження з ПДВ між виробниками та споживачами на ринку молока рідкого обробленого в 2014 р. *

*Складено авторами

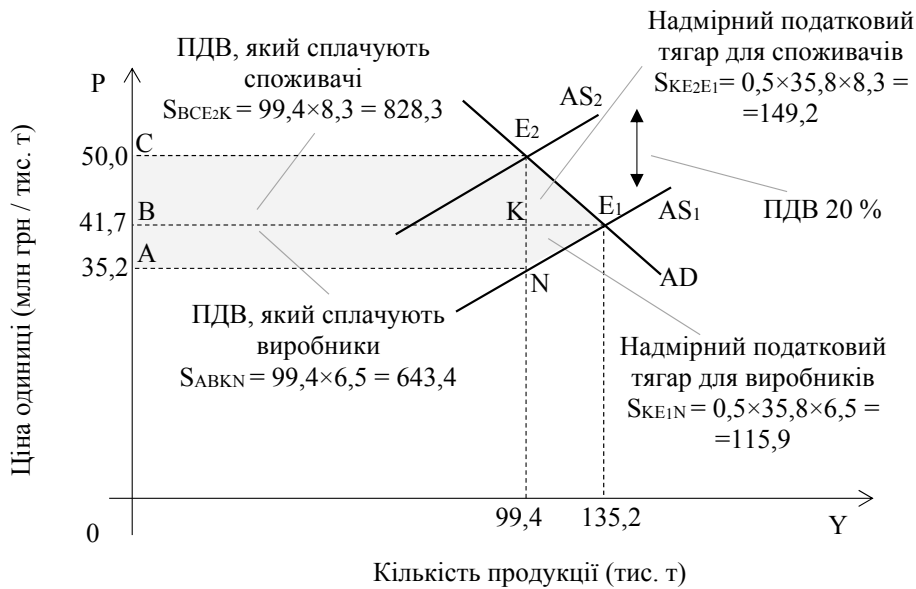


Рис. Д.2. Розподіл податкового навантаження з ПДВ між виробниками та споживачами на ринку масла вершкового в 2014 р. *

*Складено авторами

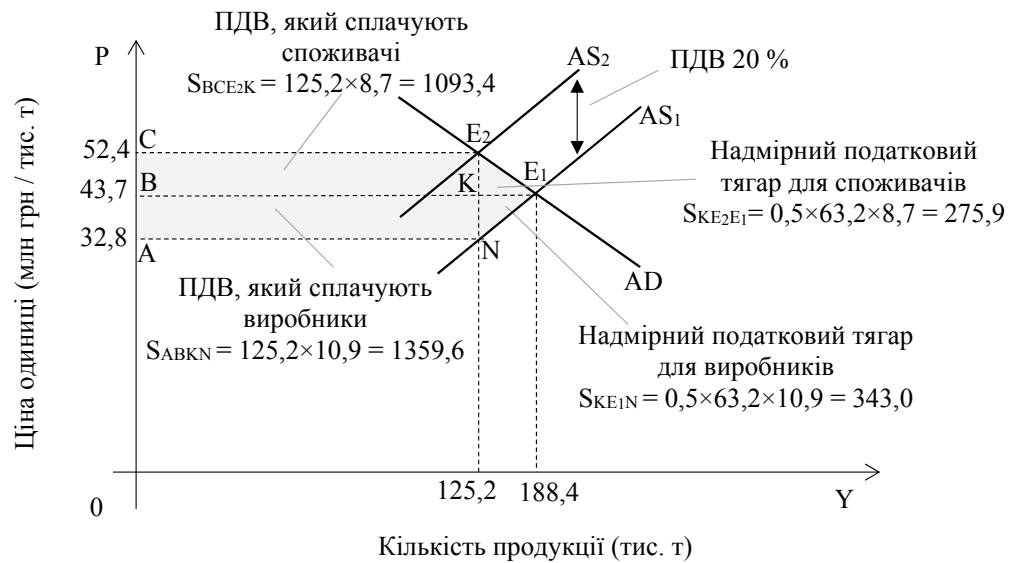


Рис. Д.3. Розподіл податкового навантаження з ПДВ між виробниками та споживачами на ринку сиру жирного в 2014 р.*

*Складено авторами

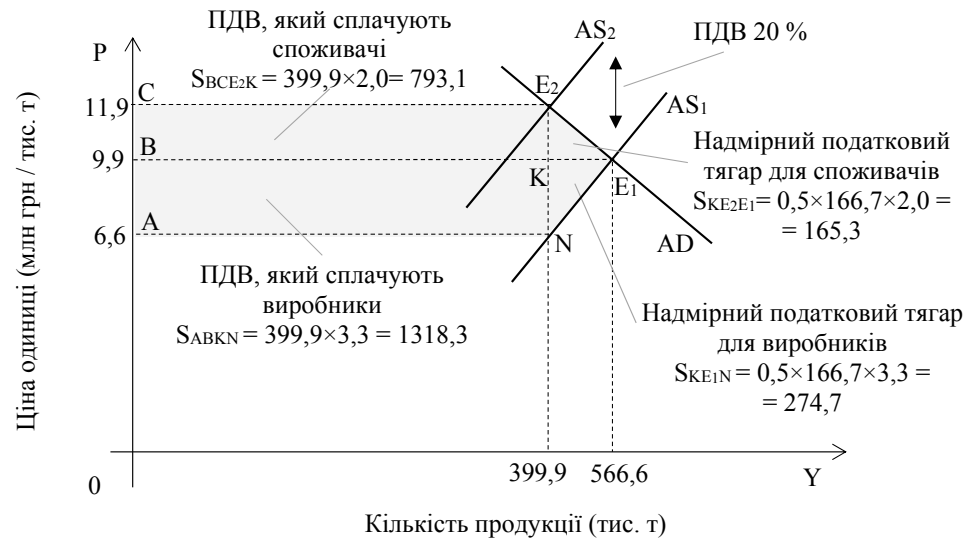


Рис. Д.4. Розподіл податкового навантаження з ПДВ між виробниками та споживачами на ринку продукції кисломолочної в 2014 р.*

*Складено авторами

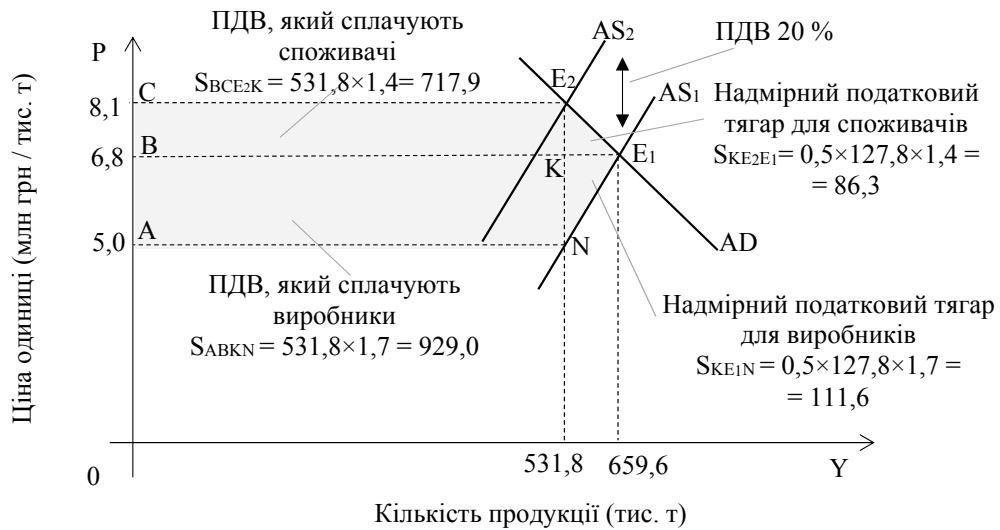


Рис. Д.5. Розподіл податкового навантаження з ПДВ між виробниками та споживачами на ринку молока рідкого обробленого в 2015 р. *

*Складено авторами

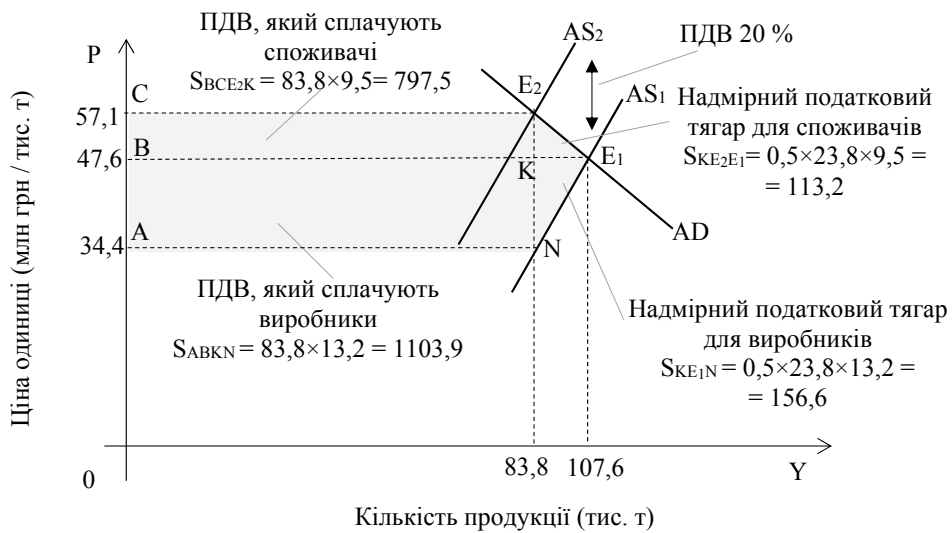


Рис. Д.6. Розподіл податкового навантаження з ПДВ між виробниками та споживачами на ринку масла вершкового в 2015 р. *

*Складено авторами

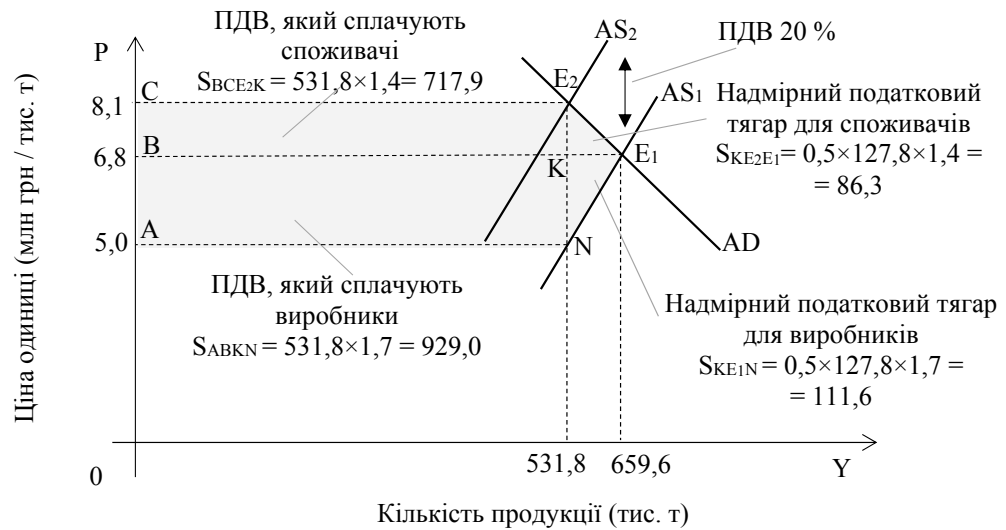


Рис. Д.5. Розподіл податкового навантаження з ПДВ між виробниками та споживачами на ринку молока рідкого обробленого в 2015 р. *

*Складено авторами

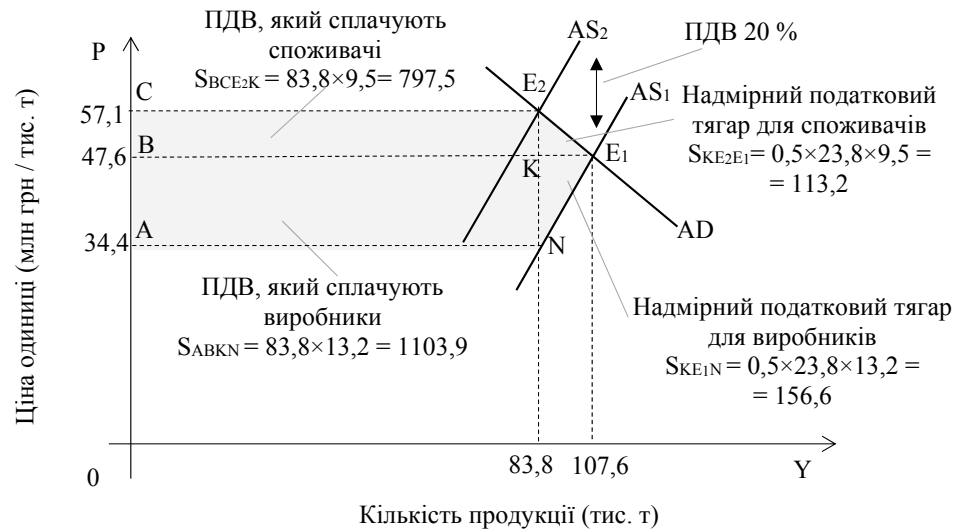
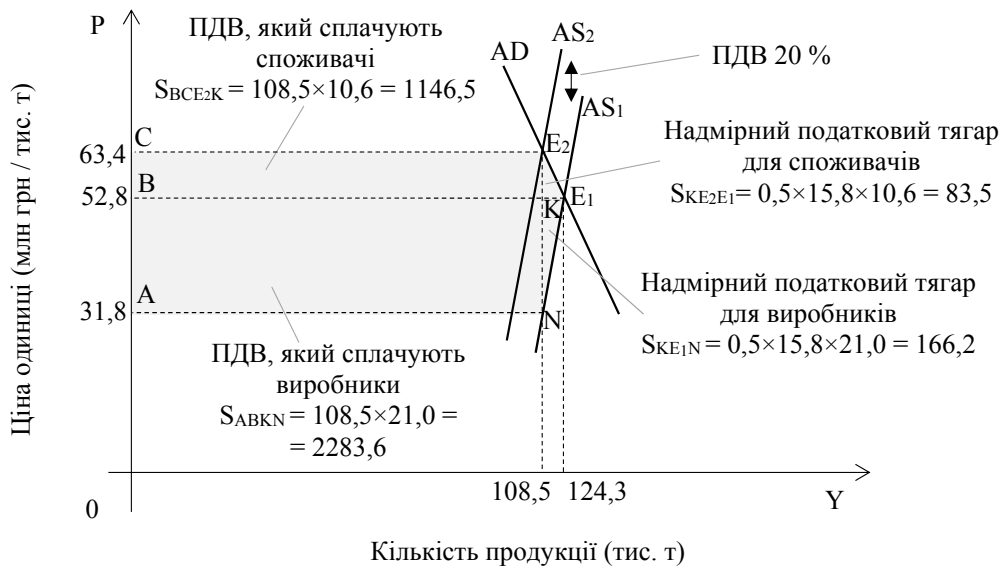
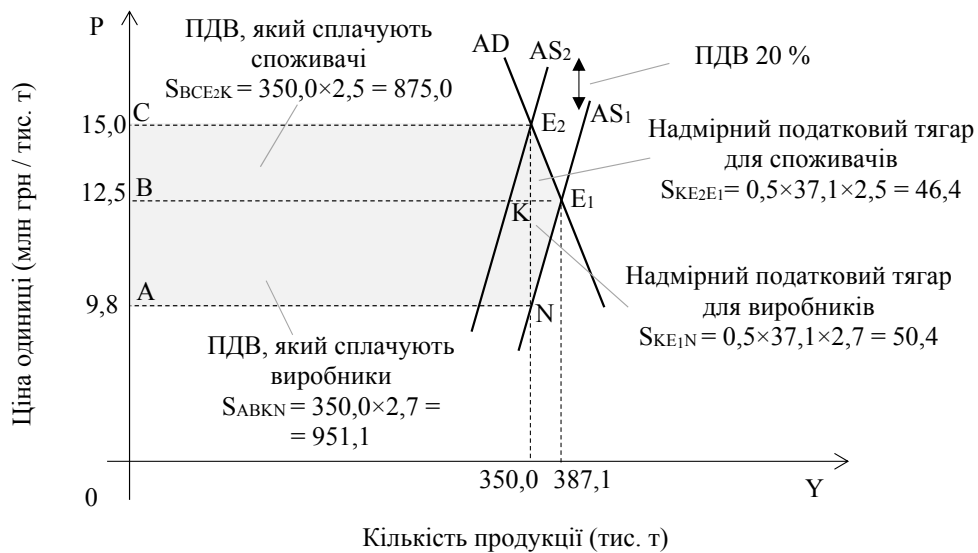


Рис. Д.6. Розподіл податкового навантаження з ПДВ між виробниками та споживачами на ринку масла вершкового в 2015 р. *

*Складено авторами



*Складено авторами



*Складено авторами

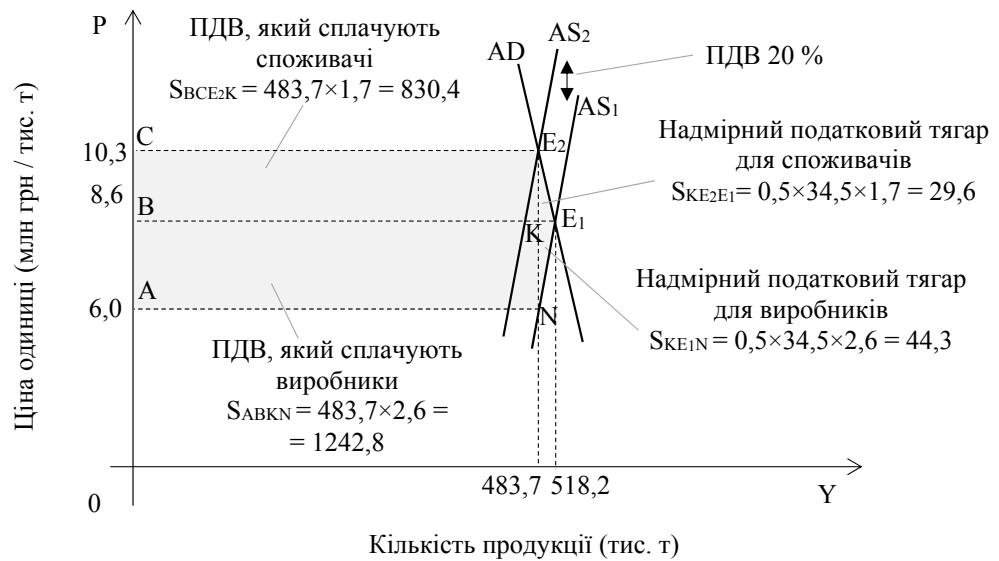


Рис. Д.9. Розподіл податкового навантаження з ПДВ між виробниками та споживачами на ринку молока рідкого обробленого в 2016 р. *

*Складено авторами

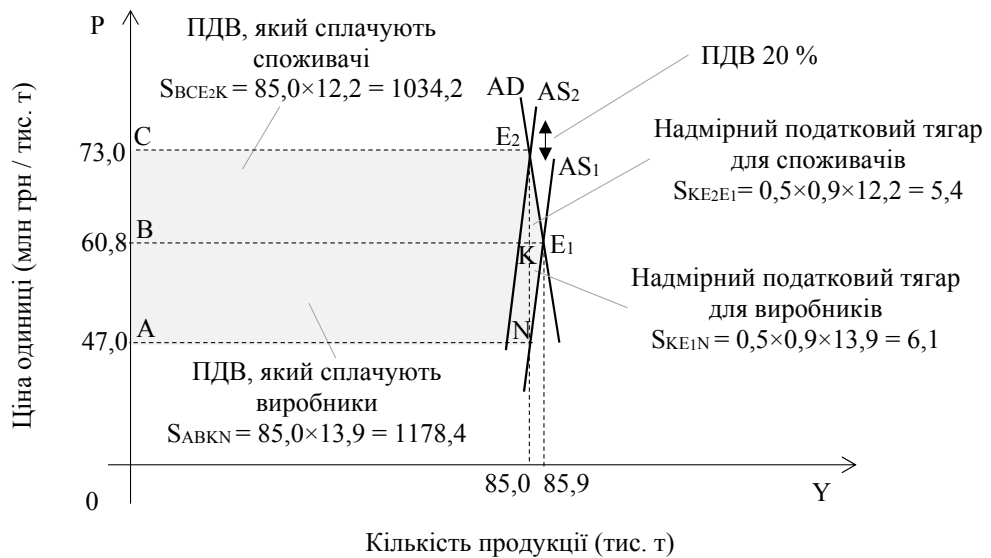
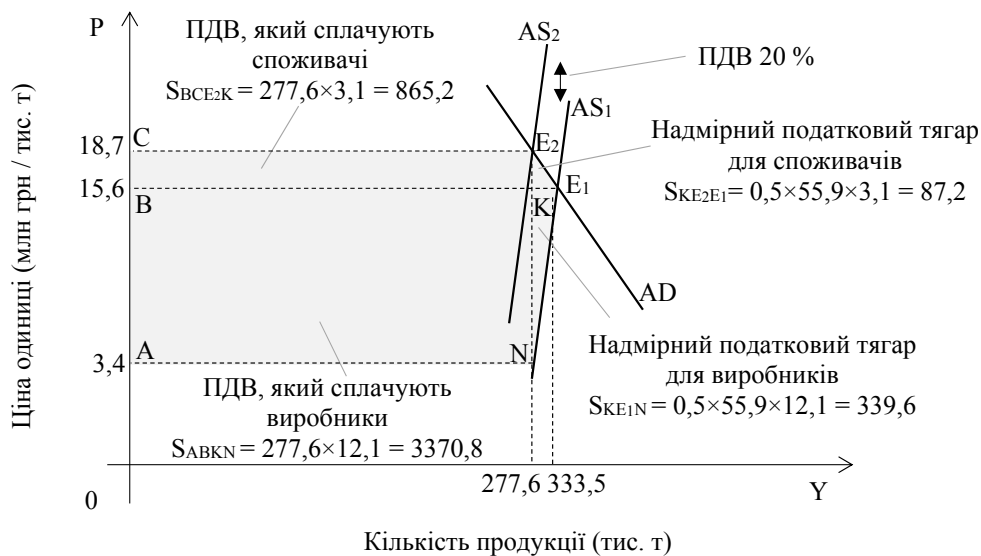
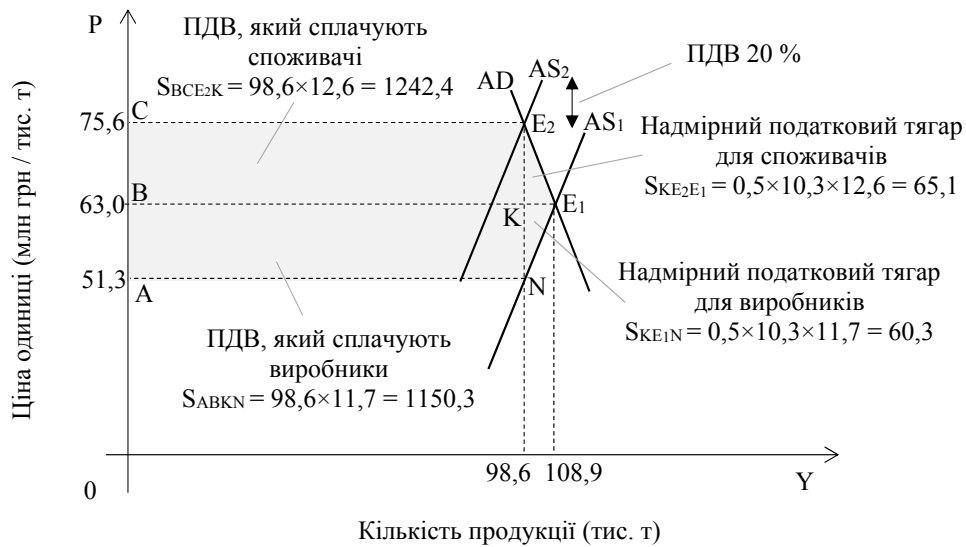


Рис. Д.10. Розподіл податкового навантаження з ПДВ між виробниками та споживачами на ринку масла вершкового в 2016 р. *

*Складено авторами



Додаток Е

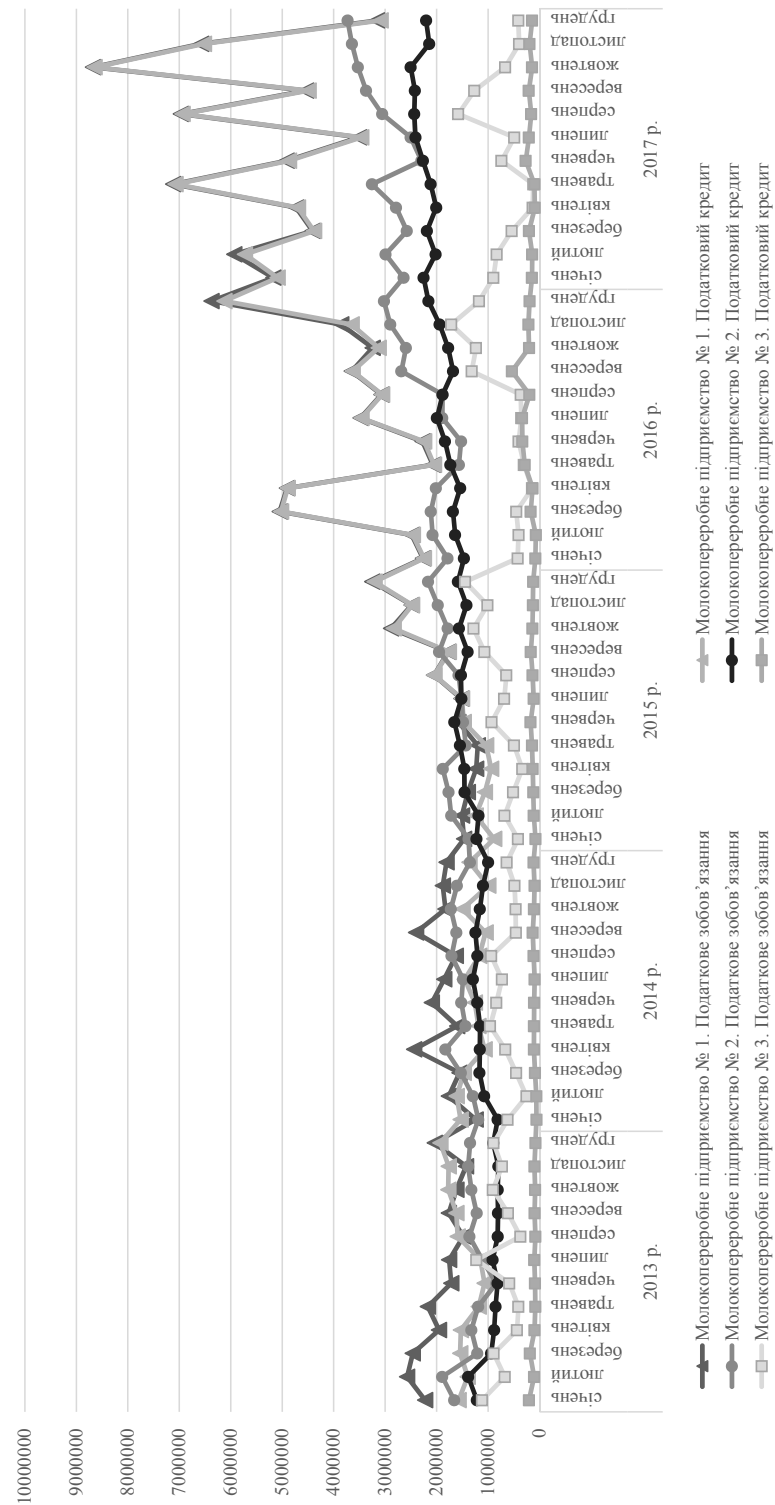


Рис. Е.1. Формування податкових зобов'язань та податкового кредиту з ПДВ*

* Побудовано авторами

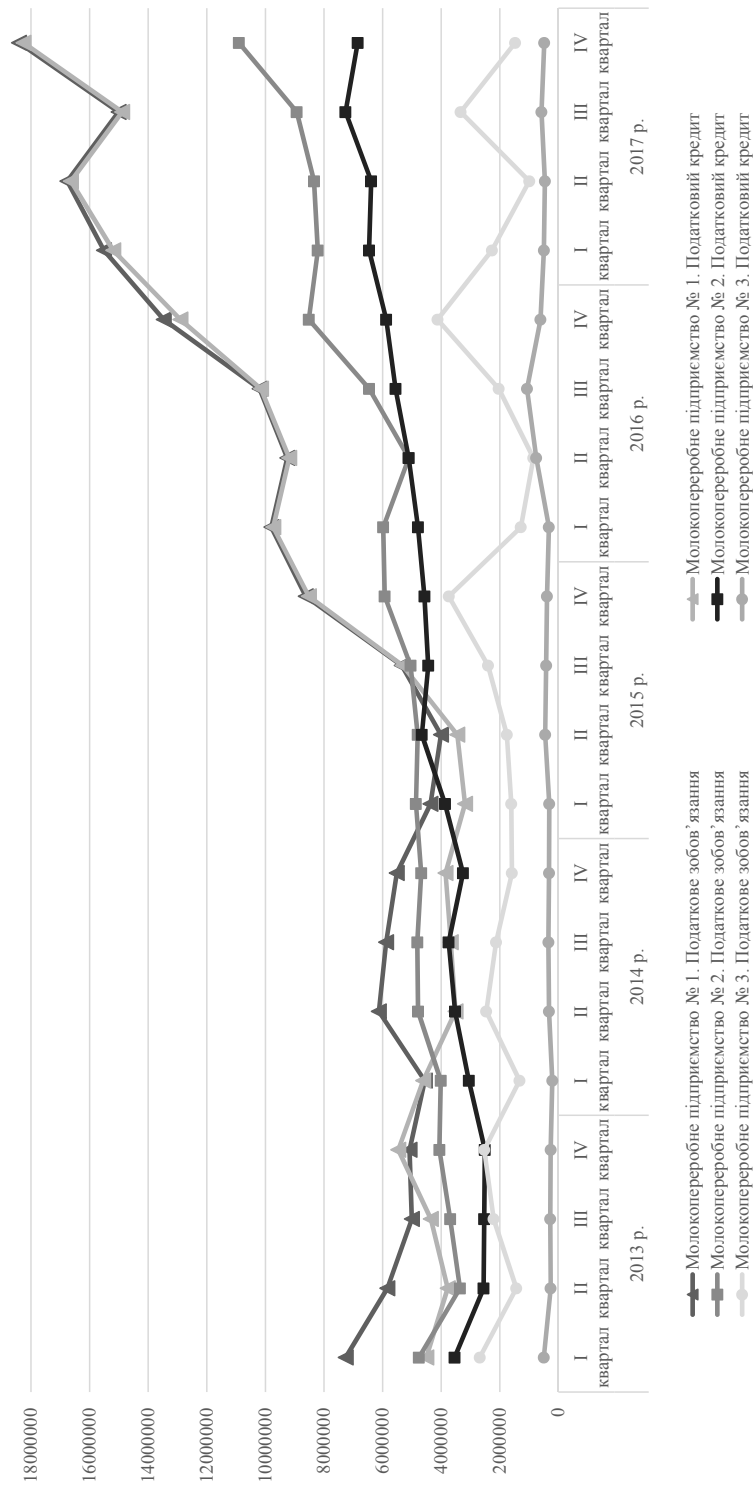


Рис. Е.2. Можливе формування податкових зобов'язань та податкового кредиту з ПДВ в кварталному податковому періоді*

*Побудовано авторами

Додаток Ж

Таблиця Ж.1

Розрахунок ймовірного обсягу сплаченого ПДВ до бюджету та надмірного податкового тягаря, їх розподілу між виробниками та споживачами на основних ринках молочної продукції за 2014 – 2017 рр. залежно від застосування зниженої ставки податку*

Ставка ПДВ	Вид продукції	Роки	Рівновага без ПДВ				Рівновага з ПДВ				Р3	Сплачено ПДВ, млн грн				Надмірний тягар, млн грн				Розподіл, %		Кр
			D1	P1	D2	P2	D1	P1	D2	P2		Виробником	Споживачем	Всього	Виробника	Споживача	Всього	Частка виробника	Частка споживача			
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23
19%	Молоко рідке оброблене	2014	691,06	5,67	654,62	6,74	5,32	224,22	704,81	929,03	6,24	19,62	25,86	0,24	0,76	0,32						
		2015	659,62	6,75	538,19	8,03	5,08	896,77	690,23	1587,00	101,17	77,87	179,03	0,57	0,43	1,30						
		2016	518,21	8,58	485,43	10,21	6,11	1199,86	791,65	1991,51	40,52	26,74	67,26	0,60	0,40	1,52						
		2017	486,44	10,67	485,52	12,69	10,63	16,38	983,98	1000,36	0,02	0,94	0,95	0,02	0,98	0,02						
	Масло вершкове	2014	134,67	41,67	101,16	49,58	35,60	613,24	800,88	1414,12	101,54	132,61	234,15	0,43	0,57	0,77						
		2015	107,58	47,58	84,99	56,62	35,03	1067,22	768,40	1835,61	141,80	102,10	243,90	0,58	0,42	1,39						
		2016	85,88	60,83	85,04	72,39	47,52	1132,52	982,97	2115,49	5,59	4,85	10,44	0,54	0,46	1,15						
		2017	89,70	81,50	88,00	96,99	76,05	480,02	1362,64	1842,66	4,65	13,20	17,84	0,26	0,74	0,35						
	Сир жирний	2014	188,38	43,67	128,36	51,96	33,42	1315,58	1064,95	2380,53	307,59	248,99	556,57	0,55	0,45	1,24						
		2015	124,30	52,83	109,29	62,87	32,52	2219,74	1097,09	3316,82	152,39	75,32	227,71	0,67	0,33	2,02						
		2016	108,93	63,00	99,12	74,97	51,86	1104,03	1186,42	2290,45	54,66	58,74	113,39	0,48	0,52	0,93						
		2017	117,40	68,00	104,02	80,92	67,25	78,26	1343,92	1422,19	5,04	86,46	91,50	0,06	0,94	0,06						
	Продукти кисломолочні	2014	570,93	9,92	408,45	11,80	6,76	1288,42	769,59	2058,01	256,27	153,07	409,34	0,63	0,37	1,67						
		2015	387,61	12,47	351,86	14,84	9,87	913,34	833,43	1746,77	46,41	42,35	88,75	0,52	0,48	1,10						
		2016	333,54	15,58	280,40	18,54	3,61	3357,92	830,21	4188,13	318,22	78,68	396,90	0,80	0,20	4,04						
		2017	275,77	19,33	267,39	23,01	19,08	66,94	982,20	1049,13	1,05	15,40	16,45	0,06	0,94	0,07						

Продовження таблиці Ж.1

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17
18%	Молоко рідке оброблене	2014	691,06	5,67	656,54	6,69	5,34	213,14	669,67	882,80	5,60	17,61	23,21	0,24	0,76	0,32
		2015	659,62	6,75	544,58	7,97	5,17	863,15	661,67	1524,82	91,17	69,89	161,05	0,57	0,43	1,30
		2016	518,21	8,58	487,15	10,13	6,21	1155,34	752,65	1907,99	36,83	24,00	60,83	0,61	0,39	1,54
		2017	486,44	10,67	485,57	12,59	10,63	15,52	932,29	947,81	0,01	0,84	0,85	0,02	0,98	0,02
	Масло вершкове	2014	134,67	41,67	102,93	49,17	35,97	586,85	771,95	1358,80	90,48	119,02	209,50	0,43	0,57	0,76
		2015	107,58	47,58	86,18	56,15	35,64	1028,89	738,14	1767,02	127,73	91,63	219,36	0,58	0,42	1,39
		2016	85,88	60,83	85,09	71,78	48,08	1085,53	931,72	2017,25	5,07	4,35	9,42	0,54	0,46	1,17
		2017	89,70	81,50	88,09	96,17	76,32	456,40	1292,24	1748,63	4,18	11,84	16,03	0,26	0,74	0,35
	Сир жирний	2014	188,38	43,67	131,52	51,53	34,02	1268,79	1033,73	2302,52	274,28	223,47	497,75	0,55	0,45	1,23
		2015	124,30	52,83	110,08	62,34	33,28	2152,07	1046,86	3198,93	138,96	67,60	206,56	0,67	0,33	2,06
		2016	108,93	63,00	99,63	74,34	52,39	1056,67	1129,84	2186,51	49,30	52,72	102,02	0,48	0,52	0,94
		2017	117,40	68,00	104,72	80,24	67,29	74,19	1281,81	1356,00	4,49	77,60	82,09	0,05	0,95	0,06
	Продукти кисломолочні	2014	570,93	9,92	417,00	11,70	6,92	1249,24	744,35	1993,60	230,57	137,38	367,95	0,63	0,37	1,68
		2015	387,61	12,47	353,74	14,71	9,99	875,78	793,79	1669,57	41,93	38,01	79,94	0,52	0,48	1,10
		2016	333,54	15,58	283,19	18,39	3,79	3340,31	794,36	4134,67	296,93	70,61	367,54	0,81	0,19	4,21
		2017	275,77	19,33	267,83	22,81	19,10	63,46	932,04	995,50	0,94	13,82	14,76	0,06	0,94	0,07
17%	Молоко рідке оброблене	2014	691,06	5,67	658,45	6,63	5,36	201,97	634,31	836,28	5,00	15,70	20,70	0,24	0,76	0,32
		2015	659,62	6,75	550,97	7,90	5,25	828,13	632,24	1460,37	81,65	62,34	143,99	0,57	0,43	1,31
		2016	518,21	8,58	488,88	10,04	6,31	1109,20	713,35	1822,55	33,28	21,40	54,68	0,61	0,39	1,55
		2017	486,44	10,67	485,62	12,48	10,64	14,66	880,58	895,24	0,01	0,75	0,76	0,02	0,98	0,02
	Масло вершкове	2014	134,67	41,67	104,69	48,75	36,32	559,72	741,55	1301,27	80,13	106,16	186,29	0,43	0,57	0,75
		2015	107,58	47,58	87,37	55,67	36,27	988,70	706,74	1695,44	114,34	81,74	196,08	0,58	0,42	1,40
		2016	85,88	60,83	85,13	71,18	48,65	1037,42	880,41	1917,83	4,57	3,88	8,46	0,54	0,46	1,18
		2017	89,70	81,50	88,18	95,36	76,59	432,59	1221,69	1654,28	3,74	10,56	14,30	0,26	0,74	0,35
	Сир жирний	2014	188,38	43,67	134,68	51,09	34,61	1219,23	999,75	2218,99	243,09	199,33	442,42	0,55	0,45	1,22
		2015	124,30	52,83	110,87	61,82	34,07	2080,46	995,79	3076,25	125,97	60,30	186,27	0,68	0,32	2,09
		2016	108,93	63,00	100,15	73,71	52,93	1008,22	1072,60	2080,83	44,20	47,02	91,22	0,48	0,52	0,94

Продовження таблиці Ж.1

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17
17%	Сир жирний	2017	117,40	68,00	105,43	79,56	67,33	70,12	1218,74	1288,86	3,98	69,22	73,20	0,05	0,95	0,06
	Продукти кисломолочні	2014	570,93	9,92	425,56	11,60	7,08	1207,02	717,41	1924,43	206,17	122,54	328,71	0,63	0,37	1,68
		2015	387,61	12,47	355,62	14,59	10,11	837,19	753,68	1590,88	37,66	33,90	71,56	0,53	0,47	1,11
		2016	333,54	15,58	285,99	18,23	3,98	3317,43	757,64	4075,07	275,79	62,99	338,78	0,81	0,19	4,38
		2017	275,77	19,33	268,27	22,62	19,11	59,98	881,71	941,68	0,84	12,33	13,16	0,06	0,94	0,07
		2014	691,06	5,67	660,37	6,57	5,38	190,72	598,74	789,46	4,43	13,91	18,34	0,24	0,76	0,32
	Молоко рідке оброблене	2015	659,62	6,75	557,36	7,83	5,33	791,69	601,95	1393,64	72,62	55,22	127,84	0,57	0,43	1,32
16%	Масло вершкове	2016	518,21	8,58	490,60	9,96	6,42	1061,39	673,76	1735,15	29,87	18,96	48,83	0,61	0,39	1,58
		2017	486,44	10,67	485,66	12,37	10,64	13,80	828,87	842,67	0,01	0,66	0,68	0,02	0,98	0,02
		2014	134,67	41,67	106,45	48,33	36,67	531,87	709,69	1241,56	70,48	94,04	164,52	0,43	0,57	0,75
	Сир жирний	2015	107,58	47,58	88,56	55,20	36,89	946,62	674,22	1620,85	101,66	72,40	174,06	0,58	0,42	1,40
		2016	85,88	60,83	85,18	70,57	49,23	988,14	829,05	1817,19	4,10	3,44	7,54	0,54	0,46	1,19
		2017	89,70	81,50	88,27	94,54	76,87	408,62	1150,99	1559,61	3,32	9,36	12,68	0,26	0,74	0,36
		2014	188,38	43,67	137,84	50,65	35,20	1166,96	963,01	2129,98	213,96	176,57	390,53	0,55	0,45	1,21
	Продукти кисломолочні	2015	124,30	52,83	111,66	61,29	34,88	2004,71	943,89	2948,60	113,44	53,41	166,85	0,68	0,32	2,12
		2016	108,93	63,00	100,67	73,08	53,48	958,67	1014,71	1973,38	39,35	41,65	81,00	0,49	0,51	0,94
		2017	117,40	68,00	106,13	78,88	67,38	66,03	1154,72	1220,75	3,51	61,31	64,82	0,05	0,95	0,06
15%	Продукти кисломолочні	2014	570,93	9,92	434,11	11,50	7,24	1161,73	688,78	1850,51	183,08	108,55	291,63	0,63	0,37	1,69
		2015	387,61	12,47	357,50	14,46	10,24	797,55	713,10	1510,65	33,59	30,03	63,61	0,53	0,47	1,12
		2016	333,54	15,58	288,79	18,08	4,20	3288,60	720,05	4008,64	254,82	55,79	310,61	0,82	0,18	4,57
	Молоко рідке оброблене	2017	275,77	19,33	268,71	22,43	19,12	56,49	831,21	887,69	0,74	10,92	11,66	0,06	0,94	0,07
		2014	691,06	5,67	662,29	6,52	5,40	179,40	562,95	742,35	3,90	12,23	16,12	0,24	0,76	0,32
		2015	659,62	6,75	563,76	7,76	5,41	753,81	570,80	1324,61	64,09	48,53	112,62	0,57	0,43	1,32
		2016	518,21	8,58	492,33	9,87	6,53	1011,83	633,87	1645,70	26,60	16,66	43,26	0,61	0,39	1,60
	Масло вершкове	2017	486,44	10,67	485,71	12,27	10,64	12,94	777,14	790,08	0,01	0,58	0,59	0,02	0,98	0,02
		2014	134,67	41,67	108,22	47,92	37,02	503,32	676,35	1179,68	61,51	82,65	144,16	0,43	0,57	0,74
		2015	107,58	47,58	89,75	54,72	37,53	902,65	640,57	1543,22	89,67	63,64	153,31	0,58	0,42	1,41

Продовження таблиці Ж.1

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17
15%	Масло вершкове	2016	85,88	60,83	85,22	69,96	49,83	937,64	777,64	1715,28	3,64	3,02	6,67	0,55	0,45	1,21
		2017	89,70	81,50	88,36	93,73	77,15	384,46	1080,15	1464,62	2,93	8,22	11,15	0,26	0,74	0,36
	Сир жирний	2014	188,38	43,67	141,00	50,22	35,78	1112,03	923,52	2035,55	186,86	155,19	342,05	0,55	0,45	1,20
		2015	124,30	52,83	112,45	60,76	35,72	1924,59	891,16	2815,75	101,38	46,94	148,32	0,68	0,32	2,16
		2016	108,93	63,00	101,18	72,45	54,03	907,99	956,18	1864,16	34,76	36,61	71,37	0,49	0,51	0,95
		2017	117,40	68,00	106,84	78,20	67,42	61,95	1089,73	1151,68	3,06	53,89	56,95	0,05	0,95	0,06
		2014	570,93	9,92	442,66	11,40	7,40	1113,34	658,45	1771,79	161,31	95,40	256,72	0,63	0,37	1,69
	Продукти кисломолочні	2015	387,61	12,47	359,39	14,34	10,36	756,84	672,05	1428,89	29,72	26,39	56,12	0,53	0,47	1,13
		2016	333,54	15,58	291,59	17,92	4,43	3253,01	681,58	3934,59	234,04	49,04	283,08	0,83	0,17	4,77
		2017	275,77	19,33	269,15	22,23	19,14	52,99	780,54	833,53	0,65	9,60	10,25	0,06	0,94	0,07
		2014	691,06	5,67	664,21	6,46	5,41	168,00	526,94	694,94	3,40	10,65	14,05	0,24	0,76	0,32
		2015	659,62	6,75	570,15	7,70	5,50	714,47	538,79	1253,26	56,06	42,28	98,34	0,57	0,43	1,33
14%	Молоко рідке оброблене	2016	518,21	8,58	494,05	9,79	6,64	960,45	593,69	1554,14	23,48	14,52	38,00	0,62	0,38	1,62
		2017	486,44	10,67	485,76	12,16	10,64	12,08	725,40	737,48	0,01	0,51	0,52	0,02	0,98	0,02
		2014	134,67	41,67	109,98	47,50	37,36	474,09	641,55	1115,64	53,21	72,00	125,21	0,42	0,58	0,74
		2015	107,58	47,58	90,94	54,25	38,16	856,76	605,78	1462,54	78,40	55,43	133,83	0,59	0,41	1,41
		2016	85,88	60,83	85,26	69,35	50,44	885,89	726,17	1612,06	3,21	2,63	5,85	0,55	0,45	1,22
	Масло вершкове	2017	89,70	81,50	88,45	92,91	77,43	360,13	1009,17	1369,30	2,56	7,16	9,72	0,26	0,74	0,36
		2014	188,38	43,67	144,15	49,78	36,35	1054,49	881,26	1935,75	161,76	135,18	296,94	0,54	0,46	1,20
		2015	124,30	52,83	113,24	60,23	36,59	1839,90	837,59	2677,49	89,83	40,89	130,72	0,69	0,31	2,20
		2016	108,93	63,00	101,70	71,82	54,58	856,16	896,99	1753,15	30,44	31,89	62,33	0,49	0,51	0,95
		2017	117,40	68,00	107,54	77,52	67,46	57,85	1023,79	1081,64	2,65	46,94	49,59	0,05	0,95	0,06
	Сир жирний	2014	570,93	9,92	451,21	11,31	7,56	1061,83	626,43	1688,26	140,87	83,11	223,98	0,63	0,37	1,70
		2015	387,61	12,47	361,27	14,21	10,49	715,02	630,53	1345,55	26,07	22,99	49,06	0,53	0,47	1,13
		2016	333,54	15,58	294,38	17,77	4,68	3209,71	642,24	3851,96	213,48	42,72	256,20	0,83	0,17	5,00
		2017	275,77	19,33	269,59	22,04	19,15	49,49	729,70	779,19	0,57	8,36	8,93	0,06	0,94	0,07

Продовження таблиці Ж.1

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17
13%	Молоко рідке оброблене	2014	691,06	5,67	666,12	6,40	5,43	156,52	490,71	647,23	2,93	9,18	12,11	0,24	0,76	0,32
		2015	659,62	6,75	576,54	7,63	5,58	673,66	505,91	1179,57	48,54	36,45	84,99	0,57	0,43	1,33
		2016	518,21	8,58	495,78	9,70	6,75	907,19	553,21	1460,40	20,53	12,52	33,04	0,62	0,38	1,64
	Масло вершкове	2017	486,44	10,67	485,81	12,05	10,64	11,22	673,66	684,88	0,01	0,44	0,45	0,02	0,98	0,02
		2014	134,67	41,67	111,74	47,08	37,69	444,18	605,27	1049,46	45,56	62,08	107,64	0,42	0,58	0,73
		2015	107,58	47,58	92,12	53,77	38,80	808,92	569,87	1378,79	67,85	47,80	115,64	0,59	0,41	1,42
	Сир жирний	2016	85,88	60,83	85,31	68,74	51,07	832,84	674,65	1507,49	2,80	2,27	5,07	0,55	0,45	1,23
		2017	89,70	81,50	88,54	92,10	77,71	335,62	938,03	1273,66	2,21	6,18	8,39	0,26	0,74	0,36
		2014	188,38	43,67	147,31	49,34	36,92	994,38	836,25	1830,63	138,60	116,56	255,17	0,54	0,46	1,19
	Сир жирний	2015	124,30	52,83	114,03	59,70	37,48	1750,39	783,19	2533,58	78,80	35,26	114,06	0,69	0,31	2,23
		2016	108,93	63,00	102,22	71,19	55,14	803,18	837,15	1640,32	26,38	27,50	53,88	0,49	0,51	0,96
		2017	117,40	68,00	108,25	76,84	67,50	53,75	956,89	1010,64	2,27	40,48	42,75	0,05	0,95	0,06
12%	Продукти кисломолочні	2014	570,93	9,92	459,76	11,21	7,73	1007,19	592,71	1599,90	121,77	71,66	193,43	0,63	0,37	1,70
		2015	387,61	12,47	363,15	14,09	10,62	672,08	588,54	1260,62	22,64	19,82	42,46	0,53	0,47	1,14
		2016	333,54	15,58	297,18	17,61	4,96	3157,56	602,04	3759,60	193,18	36,83	230,01	0,84	0,16	5,24
	Молоко рідке оброблене	2017	275,77	19,33	270,03	21,85	19,16	45,99	678,68	724,67	0,49	7,21	7,70	0,06	0,94	0,07
		2014	691,06	5,67	668,04	6,35	5,45	144,95	454,27	599,22	2,50	7,82	10,32	0,24	0,76	0,32
		2015	659,62	6,75	582,93	7,56	5,67	631,35	472,17	1103,52	41,53	31,06	72,59	0,57	0,43	1,34
	Масло вершкове	2016	518,21	8,58	497,51	9,61	6,87	851,96	512,43	1364,39	17,73	10,66	28,40	0,62	0,38	1,66
		2017	486,44	10,67	485,86	11,95	10,65	10,36	621,90	632,26	0,01	0,37	0,38	0,02	0,98	0,02
		2014	134,67	41,67	113,51	46,67	38,02	413,61	567,53	981,15	38,55	52,90	91,45	0,42	0,58	0,73
	Сир жирний	2015	107,58	47,58	93,31	53,29	39,45	759,12	532,82	1291,94	58,02	40,73	98,75	0,59	0,41	1,42
		2016	85,88	60,83	85,35	68,13	51,71	778,44	623,08	1401,52	2,42	1,93	4,35	0,56	0,44	1,25
		2017	89,70	81,50	88,63	91,28	77,99	310,93	866,76	1177,69	1,89	5,26	7,15	0,26	0,74	0,36
	Сир жирний	2014	188,38	43,67	150,47	48,91	37,47	931,76	788,47	1720,24	117,37	99,32	216,69	0,54	0,46	1,18
		2015	124,30	52,83	114,82	59,17	38,41	1655,81	727,95	2383,76	68,34	30,04	98,38	0,69	0,31	2,27
		2016	108,93	63,00	102,73	70,56	55,71	749,01	776,65	1525,67	22,60	23,43	46,02	0,49	0,51	0,96
12%	Продукти кисломолочні	2017	117,40	68,00	108,95	76,16	67,54	889,03	898,68	1,93	34,49	36,41	0,05	0,95	0,06	0,06
		2014	570,93	9,92	468,31	11,11	7,89	949,38	557,29	1506,67	104,02	61,06	165,08	0,63	0,37	1,70
		2015	387,61	12,47	365,03	13,96	10,75	628,00	546,09	1174,08	19,43	16,89	36,32	0,53	0,47	1,15
	Продукти кисломолочні	2016	333,54	15,58	299,98	17,45	5,27	3095,17	560,96	3656,13	173,16	31,38	204,55	0,85	0,15	5,52
		2017	275,77	19,33	270,47	21,65	19,18	42,48	627,50	669,98	0,42	6,14	6,56	0,06	0,94	0,07

Продовження таблиці Ж.1

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17
11%	Молоко рідке оброблене	2014	691,06	5,67	669,96	6,29	5,47	133,31	417,61	550,92	2,10	6,57	8,67	0,24	0,76	0,32
		2015	659,62	6,75	589,32	7,49	5,75	587,53	437,57	1025,10	35,04	26,10	61,14	0,57	0,43	1,34
		2016	518,21	8,58	499,23	9,53	6,99	794,68	471,36	1266,03	15,11	8,96	24,07	0,63	0,37	1,69
		2017	486,44	10,67	485,91	11,84	10,65	9,50	570,13	579,63	0,01	0,31	0,32	0,02	0,98	0,02
	Масло вершкове	2014	134,67	41,67	115,27	46,25	38,35	382,40	528,32	910,72	32,17	44,45	76,62	0,42	0,58	0,72
		2015	107,58	47,58	94,50	52,82	40,10	707,33	494,64	1201,97	48,94	34,22	83,16	0,59	0,41	1,43
		2016	85,88	60,83	85,40	67,53	52,37	722,65	571,45	1294,11	2,06	1,63	3,68	0,56	0,44	1,26
		2017	89,70	81,50	88,71	90,47	78,28	286,06	795,33	1081,39	1,59	4,42	6,01	0,26	0,74	0,36
	Сир жирний	2014	188,38	43,67	153,63	48,47	38,03	866,68	737,94	1604,62	98,01	83,46	181,47	0,54	0,46	1,17
		2015	124,30	52,83	115,61	58,65	39,38	1555,88	671,88	2227,75	58,46	25,24	83,70	0,70	0,30	2,32
		2016	108,93	63,00	103,25	69,93	56,28	693,65	715,51	1409,17	19,09	19,69	38,77	0,49	0,51	0,97
		2017	117,40	68,00	109,65	75,48	67,58	45,54	820,21	865,75	1,61	28,98	30,59	0,05	0,95	0,06
	Продукти кисломолочні	2014	570,93	9,92	476,87	11,01	8,05	888,38	520,18	1408,56	87,62	51,31	138,93	0,63	0,37	1,71
		2015	387,61	12,47	366,91	13,84	10,88	582,74	503,16	1085,90	16,44	14,19	30,63	0,54	0,46	1,16
		2016	333,54	15,58	302,77	17,30	5,61	3020,86	519,01	3539,86	153,49	26,37	179,86	0,85	0,15	5,82
		2017	275,77	19,33	270,92	21,46	19,19	38,97	576,15	615,12	0,35	5,16	5,51	0,06	0,94	0,07
10%	Молоко рідке оброблене	2014	691,06	5,67	671,88	6,23	5,49	121,59	380,73	502,32	1,74	5,43	7,17	0,24	0,76	0,32
		2015	659,62	6,75	595,71	7,43	5,84	542,18	402,10	944,29	29,08	21,57	50,65	0,57	0,43	1,35
		2016	518,21	8,58	500,96	9,44	7,12	735,26	429,99	1165,24	12,66	7,41	20,07	0,63	0,37	1,71
		2017	486,44	10,67	485,96	11,73	10,65	8,63	518,35	526,99	0,00	0,26	0,26	0,02	0,98	0,02
	Масло вершкове	2014	134,67	41,67	117,03	45,83	38,67	350,56	487,64	838,19	26,41	36,73	63,14	0,42	0,58	0,72
		2015	107,58	47,58	95,69	52,34	40,75	653,53	455,33	1108,86	40,59	28,28	68,88	0,59	0,41	1,44
		2016	85,88	60,83	85,44	66,92	53,05	665,42	519,77	1185,19	1,72	1,34	3,06	0,56	0,44	1,28
		2017	89,70	81,50	88,80	89,65	78,56	261,00	723,76	984,76	1,32	3,66	4,97	0,27	0,73	0,36
	Сир жирний	2014	188,38	43,67	156,79	48,03	38,57	799,16	684,65	1483,81	80,51	68,97	149,48	0,54	0,46	1,17
		2015	124,30	52,83	116,40	58,12	40,37	1450,30	614,97	2065,26	49,20	20,86	70,07	0,70	0,30	2,36
		2016	108,93	63,00	103,77	69,30	56,86	637,08	653,72	1290,80	15,86	16,27	32,13	0,49	0,51	0,97
		2017	117,40	68,00	110,36	74,80	67,62	41,42	750,44	791,86	1,32	23,95	25,27	0,05	0,95	0,06
	Продукти кисломолочні	2014	570,93	9,92	485,42	10,91	8,22	824,18	481,37	1305,55	72,60	42,40	115,00	0,63	0,37	1,71
		2015	387,61	12,47	368,79	13,71	11,01	536,30	459,76	996,06	13,68	11,73	25,41	0,54	0,46	1,17
		2016	333,54	15,58	305,57	17,14	5,99	2932,55	476,18	3408,73	134,22	21,79	156,01	0,86	0,14	6,16
		2017	275,77	19,33	271,36	21,27	19,20	35,45	524,62	560,07	0,29	4,27	4,55	0,06	0,94	0,07

Продовження таблиці Ж.1

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17
9%	Молоко рідке оброблене	2014	691,06	5,67	673,80	6,18	5,50	109,79	343,64	453,43	1,41	4,40	5,81	0,24	0,76	0,32
		2015	659,62	6,75	602,10	7,36	5,93	495,28	365,78	861,06	23,66	17,47	41,13	0,58	0,42	1,35
		2016	518,21	8,58	502,68	9,36	7,24	673,60	388,32	1061,93	10,41	6,00	16,41	0,63	0,37	1,73
		2017	486,44	10,67	486,01	11,63	10,65	7,77	466,57	474,34	0,00	0,21	0,21	0,02	0,98	0,02
	Масло вершкове	2014	134,67	41,67	118,80	45,42	38,99	318,10	445,48	763,58	21,25	29,75	51,00	0,42	0,58	0,71
		2015	107,58	47,58	96,88	51,87	41,41	597,71	414,89	1012,59	33,00	22,91	55,91	0,59	0,41	1,44
		2016	85,88	60,83	85,49	66,31	53,74	606,68	468,03	1074,71	1,41	1,09	2,50	0,56	0,44	1,30
		2017	89,70	81,50	88,89	88,84	78,85	235,76	652,04	887,80	1,07	2,96	4,03	0,27	0,73	0,36
	Сир жирний	2014	188,38	43,67	159,95	47,60	39,11	729,27	628,60	1357,87	64,81	55,87	120,68	0,54	0,46	1,16
		2015	124,30	52,83	117,19	57,59	41,41	1338,75	557,23	1895,98	40,60	16,90	57,50	0,71	0,29	2,40
		2016	108,93	63,00	104,28	68,67	57,45	579,27	591,28	1170,54	12,91	13,18	26,09	0,49	0,51	0,98
		2017	117,40	68,00	111,06	74,12	67,66	37,30	679,70	717,01	1,06	19,40	20,46	0,05	0,95	0,05
	Продукти кисломолочні	2014	570,93	9,92	493,97	10,81	8,38	756,73	440,87	1197,60	58,95	34,35	93,30	0,63	0,37	1,72
		2015	387,61	12,47	370,68	13,59	11,15	488,63	415,90	904,52	11,16	9,50	20,66	0,54	0,46	1,17
		2016	333,54	15,58	308,37	16,99	6,41	2827,65	432,49	3260,14	115,42	17,65	133,07	0,87	0,13	6,54
		2017	275,77	19,33	271,80	21,07	19,22	31,93	472,93	504,86	0,23	3,45	3,69	0,06	0,94	0,07
8%	Молоко рідке оброблене	2014	691,06	5,67	675,71	6,12	5,52	97,91	306,32	404,24	1,11	3,48	4,59	0,24	0,76	0,32
		2015	659,62	6,75	608,49	7,29	6,02	446,81	328,59	775,39	18,77	13,80	32,58	0,58	0,42	1,36
		2016	518,21	8,58	504,41	9,27	7,37	609,62	346,36	955,98	8,34	4,74	13,08	0,64	0,36	1,76
		2017	486,44	10,67	486,05	11,52	10,65	6,91	414,77	421,68	0,00	0,17	0,17	0,02	0,98	0,02
	Масло вершкове	2014	134,67	41,67	120,56	45,00	39,30	285,02	401,86	686,89	16,67	23,51	40,18	0,41	0,59	0,71
		2015	107,58	47,58	98,07	51,39	42,08	539,83	373,31	913,14	26,17	18,10	44,28	0,59	0,41	1,45
		2016	85,88	60,83	85,53	65,70	54,45	546,38	416,25	962,63	1,13	0,86	1,99	0,57	0,43	1,31
		2017	89,70	81,50	88,98	88,02	79,14	210,33	580,18	790,51	0,85	2,34	3,19	0,27	0,73	0,36
	Сир жирний	2014	188,38	43,67	163,11	47,16	39,64	657,05	569,79	1226,84	50,90	44,14	95,04	0,54	0,46	1,15
		2015	124,30	52,83	117,98	57,06	42,48	420,91	498,65	1719,56	32,69	13,35	46,05	0,71	0,29	2,45
		2016	108,93	63,00	104,80	68,04	58,04	520,20	528,18	1048,38	10,26	10,41	20,67	0,50	0,50	0,98
		2017	117,40	68,00	111,77	73,44	67,70	33,18	608,01	641,19	0,84	15,33	16,16	0,05	0,95	0,05
	Продукти кисломолочні	2014	570,93	9,92	502,52	10,71	8,55	686,03	398,67	1084,70	46,70	27,14	73,84	0,63	0,37	1,72
		2015	387,61	12,47	372,56	13,46	11,29	439,71	371,56	811,27	8,88	7,51	16,39	0,54	0,46	1,18
		2016	333,54	15,58	311,17	16,83	6,90	2702,89	387,92	3090,81	97,19	13,95	111,14	0,87	0,13	6,97
		2017	275,77	19,33	272,24	20,88	19,23	28,40	421,06	449,46	0,18	2,73	2,91	0,06	0,94	0,07

Продовження таблиці Ж.1

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17
9%	Молоко рідке оброблене	2014	691,06	5,67	673,80	6,18	5,50	109,79	343,64	453,43	1,41	4,40	5,81	0,24	0,76	0,32
		2015	659,62	6,75	602,10	7,36	5,93	495,28	365,78	861,06	23,66	17,47	41,13	0,58	0,42	1,35
		2016	518,21	8,58	502,68	9,36	7,24	673,60	388,32	1061,93	10,41	6,00	16,41	0,63	0,37	1,73
		2017	486,44	10,67	486,01	11,63	10,65	7,77	466,57	474,34	0,00	0,21	0,21	0,02	0,98	0,02
	Масло вершкове	2014	134,67	41,67	118,80	45,42	38,99	318,10	445,48	763,58	21,25	29,75	51,00	0,42	0,58	0,71
		2015	107,58	47,58	96,88	51,87	41,41	597,71	414,89	1012,59	33,00	22,91	55,91	0,59	0,41	1,44
		2016	85,88	60,83	85,49	66,31	53,74	606,68	468,03	1074,71	1,41	1,09	2,50	0,56	0,44	1,30
		2017	89,70	81,50	88,89	88,84	78,85	235,76	652,04	887,80	1,07	2,96	4,03	0,27	0,73	0,36
	Сир жирний	2014	188,38	43,67	159,95	47,60	39,11	729,27	628,60	1357,87	64,81	55,87	120,68	0,54	0,46	1,16
		2015	124,30	52,83	117,19	57,59	41,41	1338,75	557,23	1895,98	40,60	16,90	57,50	0,71	0,29	2,40
		2016	108,93	63,00	104,28	68,67	57,45	579,27	591,28	1170,54	12,91	13,18	26,09	0,49	0,51	0,98
		2017	117,40	68,00	111,06	74,12	67,66	37,30	679,70	717,01	1,06	19,40	20,46	0,05	0,95	0,05
	Продукти кисломолочні	2014	570,93	9,92	493,97	10,81	8,38	756,73	440,87	1197,60	58,95	34,35	93,30	0,63	0,37	1,72
		2015	387,61	12,47	370,68	13,59	11,15	488,63	415,90	904,52	11,16	9,50	20,66	0,54	0,46	1,17
		2016	333,54	15,58	308,37	16,99	6,41	2827,65	432,49	3260,14	115,42	17,65	133,07	0,87	0,13	6,54
		2017	275,77	19,33	271,80	21,07	19,22	31,93	472,93	504,86	0,23	3,45	3,69	0,06	0,94	0,07
8%	Молоко рідке оброблене	2014	691,06	5,67	675,71	6,12	5,52	97,91	306,32	404,24	1,11	3,48	4,59	0,24	0,76	0,32
		2015	659,62	6,75	608,49	7,29	6,02	446,81	328,59	775,39	18,77	13,80	32,58	0,58	0,42	1,36
		2016	518,21	8,58	504,41	9,27	7,37	609,62	346,36	955,98	8,34	4,74	13,08	0,64	0,36	1,76
		2017	486,44	10,67	486,05	11,52	10,65	6,91	414,77	421,68	0,00	0,17	0,17	0,02	0,98	0,02
	Масло вершкове	2014	134,67	41,67	120,56	45,00	39,30	285,02	401,86	686,89	16,67	23,51	40,18	0,41	0,59	0,71
		2015	107,58	47,58	98,07	51,39	42,08	539,83	373,31	913,14	26,17	18,10	44,28	0,59	0,41	1,45
		2016	85,88	60,83	85,53	65,70	54,45	546,38	416,25	962,63	1,13	0,86	1,99	0,57	0,43	1,31
		2017	89,70	81,50	88,98	88,02	79,14	210,33	580,18	790,51	0,85	2,34	3,19	0,27	0,73	0,36
	Сир жирний	2014	188,38	43,67	163,11	47,16	39,64	657,05	569,79	1226,84	50,90	44,14	95,04	0,54	0,46	1,15
		2015	124,30	52,83	117,98	57,06	42,48	1220,91	498,65	1719,56	32,69	13,35	46,05	0,71	0,29	2,45
		2016	108,93	63,00	104,80	68,04	58,04	520,20	528,18	1048,38	10,26	10,41	20,67	0,50	0,50	0,98
		2017	117,40	68,00	111,77	73,44	67,70	33,18	608,01	641,19	0,84	15,33	16,16	0,05	0,95	0,05
	Продукти кисломолочні	2014	570,93	9,92	502,52	10,71	8,55	686,03	398,67	1084,70	46,70	27,14	73,84	0,63	0,37	1,72
		2015	387,61	12,47	372,56	13,46	11,29	439,71	371,56	811,27	8,88	7,51	16,39	0,54	0,46	1,18
		2016	333,54	15,58	311,17	16,83	6,90	2702,89	387,92	3090,81	97,19	13,95	111,14	0,87	0,13	6,97
		2017	275,77	19,33	272,24	20,88	19,23	28,40	421,06	449,46	0,18	2,73	2,91	0,06	0,94	0,07

Продовження таблиці Ж.1

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17
7%	Молоко рідке оброблене	2014	691,06	5,67	677,63	6,06	5,54	85,96	268,79	354,75	0,85	2,66	3,51	0,24	0,76	0,32
		2015	659,62	6,75	614,88	7,22	6,10	396,74	290,53	687,28	14,43	10,57	25,00	0,58	0,42	1,37
		2016	518,21	8,58	506,13	9,18	7,51	543,21	304,10	847,31	6,48	3,63	10,11	0,64	0,36	1,79
		2017	486,44	10,67	486,10	11,41	10,65	6,05	362,96	369,00	0,00	0,13	0,13	0,02	0,98	0,02
	Масло вершкове	2014	134,67	41,67	122,32	44,58	39,61	251,36	356,77	608,13	12,68	18,00	30,68	0,41	0,59	0,70
		2015	107,58	47,58	99,26	50,91	42,75	479,87	330,61	810,48	20,12	13,86	33,97	0,59	0,41	1,45
		2016	85,88	60,83	85,57	65,09	55,17	484,47	364,40	848,87	0,88	0,66	1,53	0,57	0,43	1,33
	Сир жирний	2017	89,70	81,50	89,07	87,21	79,43	184,71	508,17	692,88	0,65	1,79	2,44	0,27	0,73	0,36
		2014	188,38	43,67	166,27	46,72	40,16	582,53	508,22	1090,75	38,74	33,80	72,53	0,53	0,47	1,15
		2015	124,30	52,83	118,77	56,53	43,60	1096,39	439,24	1535,63	25,52	10,22	35,74	0,71	0,29	2,50
6%	Продукти кисломолочні	2016	108,93	63,00	105,31	67,41	58,63	459,86	464,44	924,30	7,89	7,97	15,87	0,50	0,50	0,99
		2017	117,40	68,00	112,47	72,76	67,74	29,05	535,37	564,41	0,64	11,74	12,37	0,05	0,95	0,05
		2014	570,93	9,92	511,07	10,61	8,72	612,04	354,77	966,81	35,84	20,78	56,62	0,63	0,37	1,73
		2015	387,61	12,47	374,44	13,34	11,43	389,52	326,76	716,28	6,85	5,75	12,60	0,54	0,46	1,19
	Молоко рідке оброблене	2016	333,54	15,58	313,96	16,67	7,45	2554,09	342,48	2896,57	79,64	10,68	90,32	0,88	0,12	7,46
		2017	275,77	19,33	272,68	20,69	19,24	24,87	369,03	393,89	0,14	2,09	2,23	0,06	0,94	0,07
		2014	691,06	5,67	679,55	6,01	5,56	73,92	231,05	304,96	0,63	1,96	2,58	0,24	0,76	0,32
	Масло вершкове	2015	659,62	6,75	621,27	7,16	6,19	345,07	251,62	596,69	10,65	7,77	18,41	0,58	0,42	1,37
		2016	518,21	8,58	507,86	9,10	7,65	474,25	261,55	735,80	4,83	2,67	7,50	0,64	0,36	1,81
		2017	486,44	10,67	486,15	11,31	10,66	5,18	311,14	316,32	0,00	0,09	0,09	0,02	0,98	0,02
6%	Сир жирний	2014	134,67	41,67	124,09	44,17	39,92	217,11	310,21	527,32	9,26	13,22	22,48	0,41	0,59	0,70
		2015	107,58	47,58	100,45	50,44	43,42	417,81	286,77	704,58	14,83	10,18	25,02	0,59	0,41	1,46
		2016	85,88	60,83	85,62	64,48	55,92	420,87	312,51	733,38	0,65	0,48	1,13	0,57	0,43	1,35
		2017	89,70	81,50	89,16	86,39	79,72	158,91	436,01	594,92	0,48	1,32	1,80	0,27	0,73	0,36
	Молоко рідке оброблене	2014	188,38	43,67	169,43	46,29	40,68	505,75	443,90	949,65	28,29	24,83	53,12	0,53	0,47	1,14
		2015	124,30	52,83	119,56	56,00	44,76	964,80	379,00	1343,79	19,12	7,51	26,63	0,72	0,28	2,55
		2016	108,93	63,00	105,83	66,78	59,24	398,23	400,04	798,27	5,83	5,86	11,69	0,50	0,50	1,00
	Продукти кисломолочні	2017	117,40	68,00	113,18	72,08	67,78	24,91	461,76	486,67	0,47	8,62	9,09	0,05	0,95	0,05
		2014	570,93	9,92	519,62	10,51	8,89	534,74	309,18	843,92	26,40	15,26	41,67	0,63	0,37	1,73
		2015	387,61	12,47	376,32	13,21	11,57	338,02	281,49	619,51	5,07	4,22	9,29	0,55	0,45	1,20
		2016	333,54	15,58	316,76	16,52	8,08	2375,78	296,17	2671,95	62,94	7,85	70,78	0,89	0,11	8,02
		2017	275,77	19,33	273,12	20,49	19,26	21,33	316,82	338,15	0,10	1,54	1,64	0,06	0,94	0,07

Продовження таблиці Ж.1

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17
5%	Молоко рідке оброблене	2014	691,06	5,67	681,47	5,95	5,58	61,80	193,08	254,88	0,43	1,36	1,79	0,24	0,76	0,32
		2015	659,62	6,75	627,67	7,09	6,29	291,76	211,84	503,60	7,43	5,39	12,82	0,58	0,42	1,38
		2016	518,21	8,58	509,59	9,01	7,79	402,64	218,70	621,33	3,41	1,85	5,26	0,65	0,35	1,84
	Масло вершкове	2017	486,44	10,67	486,20	11,20	10,66	4,32	259,31	263,63	0,00	0,06	0,07	0,02	0,98	0,02
		2014	134,67	41,67	125,85	43,75	40,22	182,29	262,19	444,48	6,39	9,18	15,57	0,41	0,59	0,70
		2015	107,58	47,58	101,63	49,96	44,10	353,63	241,80	595,43	10,34	7,07	17,41	0,59	0,41	1,46
		2016	85,88	60,83	85,66	63,88	56,68	355,52	260,56	616,08	0,46	0,34	0,79	0,58	0,42	1,36
		2017	89,70	81,50	89,25	85,58	80,01	132,91	363,71	496,62	0,33	0,91	1,25	0,27	0,73	0,37
	Сир жирний	2014	188,38	43,67	172,59	45,85	41,19	426,77	376,81	803,58	19,53	17,24	36,77	0,53	0,47	1,13
		2015	124,30	52,83	120,35	55,48	45,97	825,71	317,92	1143,62	13,55	5,22	18,76	0,72	0,28	2,60
		2016	108,93	63,00	106,35	66,15	59,85	335,27	335,00	670,27	4,07	4,07	8,14	0,50	0,50	1,00
	Продукти кисломолочні	2017	117,40	68,00	113,88	71,40	67,82	20,77	387,19	407,96	0,32	5,99	6,31	0,05	0,95	0,05
		2014	570,93	9,92	528,18	10,41	9,06	454,11	261,89	716,00	18,38	10,60	28,98	0,63	0,37	1,73
		2015	387,61	12,47	378,20	13,09	11,71	285,20	235,75	520,94	3,55	2,93	6,48	0,55	0,45	1,21
		2016	333,54	15,58	319,56	16,36	8,82	2160,73	248,99	2409,72	47,28	5,45	52,73	0,90	0,10	8,68
		2017	275,77	19,33	273,56	20,30	19,27	17,79	264,44	282,23	0,07	1,07	1,14	0,06	0,94	0,07

*Розраховано авторами

Додаток 3

Таблиця 3.1

Розрахунок мінімальної норми споживання молока та молочної продукції в перерахунку на молоко, кг на рік на 1 особу*

№ з/п	Показник	Діти віком до 6 років	Діти віком від 6 до 18 років	Працевдатне населення	Непрацевдатне населення	Коефіцієнти перерахунку продуктів харчування в основний продукт
1.	Норма споживання:					
1.1.	Молока	91,3	82,1	60	63	1,03
1.2.	Кисломолочних напоїв	91,3	82,1	60	42	1,03
1.3.	Масла вершкового	18,25	20,7	5	3,9	20
1.4.	Сиру м'якого	2,7	7,3	3,5	7,6	3,5
1.5.	Сметани	1,8	4,3	10	4	5
1.6.	Сирів плавлених, бринзи	7,7	12,8	5	1,8	7,7
2.	Всього молочної продукції в перерахунку на молоко	213,1	209,3	143,5	122,3	-
3.	Вікова структура чисельності населення у 2016 р., %	8,1	10,8	58,2	22,9	-
4.	Мінімальна норма споживання молочної продукції згідно з нормами споживчого кошика в Україні для всіх категорій населення	151,4				-

*Складено на основі [14, с. 34; 93; 94]

Таблиця 3.2

Динаміка фактичного споживання молочної продукції*

№ з/п	Показник	Роки				
		2013	2014	2015	2016	2017
1.	Фактичне споживання в Україні, кг на рік на 1 особу	220,9	222,8	209,9	209,5	200,0
2.	Мінімальна норма споживання, кг на рік на 1 особу	331,1	331,1	331,1	151,4	151,4
3.	Рівень задоволення мінімальної норми, %	66,7	67,3	63,4	138,4	132,1
4.	Рівень задоволення раціональної норми, %	58,1	58,6	55,2	55,1	52,6
5.	Частка споживання у виробленій продукції, %	87,5	86,1	84,7	86,1	82,6

*Складено на основі [8; 33, с. 63; 106]

Додаток И

Таблиця И.1

Вихідні дані для визначення впливу зміни ставки ПДВ на результативні показники молокопереробних підприємств*

Назва підприємства	Вид продукції	Показники					Обсяг реалізованої продукції, т					Оптово-відпускна ціна, тис. грн / т					Коефіцієнт еластичності попиту				
		2013	2014	2015	2016	2017	2013	2014	2015	2016	2017	2013	2014	2015	2016	2017	2013	2014	2015	2016	2017
Молокопереробне підприємство № 1	Плавлені сири	1088,3	834,4	477,7	541,1	700,0	1088,3	834,4	477,7	541,1	700,0	15,9	21,4	30,3	37,0	44,5	1,4	0,7	1,0	0,6	1,4
	Тверді сири	1752,3	1051,8	985,3	1775,4	2823,0	1752,3	1051,8	985,3	1775,4	2823,0	40,1	47,4	61,2	62,9	74,9	3,5	2,2	0,2	28,6	3,1
	Продукція з незбираного молока	3121,8	1403,3	1339,4	1218,7	1316,0	3121,8	1403,3	1339,4	1218,7	1316,0	10,0	10,5	10,8	12,1	15,4	0,3	10,6	1,3	0,8	0,3
	Масло вершкове	406,3	537,0	499,9	1114,9	1443,0	406,3	537,0	499,9	1114,9	1443,0	46,5	47,9	61,9	75,0	98,9	2,7	10,8	0,2	5,8	0,9
Молокопереробне підприємство № 2	Масло вершкове	530,0	619,0	600,0	666,0	761,0	530,0	619,0	600,0	666,0	761,0	42,1	45,9	52,0	66,0	81,6	1,3	1,9	0,2	0,4	0,6
	Сири сичужні	325,0	339,0	446,0	379,0	363,0	325,0	339,0	446,0	379,0	363,0	40,9	47,2	54,5	64,1	84,2	7,8	0,3	2,0	0,9	0,1
	Молоко рідке оброблене	2048,0	2391,0	2646,0	2787,0	2734,0	2048,0	2391,0	2646,0	2787,0	2734,0	5,0	5,8	7,0	8,8	11,6	10,1	1,1	0,5	0,2	0,1
	Продукти кисломолочні	761,0	1106,0	1215,0	1087,0	975,0	761,0	1106,0	1215,0	1087,0	975,0	11,3	11,3	13,1	16,2	21,0	0,0	3086,2	0,6	0,4	0,3
Молокопереробне підприємство № 3	Казеїн технічний	122,0	112,0	151,0	180,0	198,0	122,0	112,0	151,0	180,0	198,0	70,4	100,0	100,7	111,2	149,0	1,1	0,2	45,5	1,8	0,3
	Молоко рідке оброблене	968,0	177,4	147,0	144,2	164,0	968,0	177,4	147,0	144,2	164,0	9,2	16,5	39,9	44,0	40,1	0,1	1,0	0,1	0,2	1,6
	Масло вершкове	602,3	224,1	577,0	338,0	293,7	602,3	224,1	577,0	338,0	293,7	37,2	45,0	48,3	73,9	98,5	0,2	3,0	21,7	0,8	0,4
	Продукти кисломолочні	855,0	958,0	1046,0	1045,0	1057,0	855,0	958,0	1046,0	1045,0	1057,0	1,3	1,5	1,2	1,6	1,6	0,3	0,7	0,4	0,0	0,3
	Казеїн та казеїнати	186,6	242,0	128,0	159,0	181,0	186,6	242,0	128,0	159,0	181,0	74,0	92,4	97,6	152,2	151,1	0,3	1,2	8,2	0,4	18,1
	Спреди	13,4	14,0	6,0	18,0	20,0	13,4	14,0	6,0	18,0	20,0	28,4	29,8	39,0	47,1	62,1	0,1	0,9	1,8	9,5	0,4

*Розраховано авторами

Таблиця II.2
Вплив зміни ставки ПДВ на оптово-відпускні ціни основних видів продукції та виручку від реалізації продукції молокопереробних підприємств*

Назва підприємства	Показники	Зміна оптово-відпускних цін										Зміна виручки внаслідок зміни оптово-відпускних цін									
		2013		2014		2015		2016		2017		2013		2014		2015		2016		2017	
		тис. грн/т	%	тис. грн/т	%	тис. грн/т	%	тис. грн/т	%	тис. грн/т	%	тис. грн	%	тис. грн	%	тис. грн	%	тис. грн	%	тис. грн	%
Молокопереробне підприємство № 1	Вид продукції																				
	Плавлені сири	-1,2	-7,5	-1,6	-7,5	-2,3	-7,5	-2,8	-7,5	-3,3	-7,5	-1298	-7,5	-1341	-7,5	-1085	-7,5	-1503	-7,5	-2339	-7,5
	Тверді сири	-3,0	-7,5	-3,6	-7,5	-4,6	-7,5	-4,7	-7,5	-5,6	-7,5	-5270	-7,5	-3739	-7,5	-4524	-7,5	-8380	-7,5	-15848	-7,5
Молокопереробне підприємство № 2	Продукція з незбираного молока	-0,7	-7,5	-0,8	-7,5	-0,8	-7,5	-0,9	-7,5	-1,2	-7,5	-2331	-7,5	-1102	-7,5	-1089	-7,5	-1109	-7,5	-1522	-7,5
	Масло вершкове	-3,5	-7,5	-3,6	-7,5	-4,6	-7,5	-5,6	-7,5	-7,4	-7,5	-1416	-7,5	-1928	-7,5	-2322	-7,5	-6272	-7,5	-10708	-7,5
	Масло вершкове	-3,2	-7,5	-3,4	-7,5	-3,9	-7,5	-5,0	-7,5	-6,1	-7,5	-1675	-7,5	-2132	-7,5	-2339	-7,5	-3299	-7,5	-4656	-7,5
Молокопереробне підприємство № 3	Сири сичужні	-3,1	-7,5	-3,5	-7,5	-4,1	-7,5	-4,8	-7,5	-6,3	-7,5	-996	-7,5	-1201	-7,5	-1824	-7,5	-1821	-7,5	-2292	-7,5
	Молоко рідке оброблене	-0,4	-7,5	-0,4	-7,5	-0,5	-7,5	-0,7	-7,5	-0,9	-7,5	-769	-7,5	-1034	-7,5	-1388	-7,5	-1843	-7,5	-2375	-7,5
	Продукти кисломолочні	-0,8	-7,5	-0,8	-7,5	-1,0	-7,5	-1,2	-7,5	-1,6	-7,5	-643	-7,5	-934	-7,5	-1192	-7,5	-1322	-7,5	-1539	-7,5
Молокопереробне підприємство № 3	Казейн технічний	-5,3	-7,5	-7,5	-7,5	-7,6	-7,5	-8,3	-7,5	-11,2	-7,5	-644	-7,5	-840	-7,5	-1141	-7,5	-1502	-7,5	-2213	-7,5
	Молоко рідке оброблене	-0,7	-7,5	-1,2	-7,5	-3,0	-7,5	-3,3	-7,5	-3,0	-7,5	-672	-7,5	-219	-7,5	-440	-7,5	-476	-7,5	-494	-7,5
	Масло вершкове	-2,8	-7,5	-3,4	-7,5	-3,6	-7,5	-5,5	-7,5	-7,4	-7,5	-1679	-7,5	-756	-7,5	-2088	-7,5	-1873	-7,5	-2170	-7,5
	Продукти кисломолочні	-0,1	-7,5	-0,1	-7,5	-0,1	-7,5	-0,1	-7,5	-0,1	-7,5	-84	-7,5	-111	-7,5	-96	-7,5	-122	-7,5	-129	-7,5
	Казейн та казеїнати	-5,5	-7,5	-6,9	-7,5	-7,3	-7,5	-11,4	-7,5	-11,3	-7,5	-1035	-7,5	-1676	-7,5	-937	-7,5	-1816	-7,5	-2051	-7,5
	Спреди	-2,1	-7,5	-2,2	-7,5	-2,9	-7,5	-3,5	-7,5	-4,7	-7,5	-29	-7,5	-31	-7,5	-18	-7,5	-64	-7,5	-93	-7,5

*Розраховано авторами

Розрахунок потенційно можливих доходів від реалізації продукції молокопереробних підприємств за рахунок зростання попиту внаслідок зниження оптово-відпускних цін за рахунок зміни податкової ставки*

Таблиця II.3

Назва підприємства	Показники	Потенційно можливий попит з врахуванням його еластичності, т					Потенційно можлива виручка, тис. грн					Зміна виручки, %				
		2013	2014	2015	2016	2017	2013	2014	2015	2016	2017	2013	2014	2015	2016	2017
Молокопереробне підприємство № 1	Вид продукції	1229	882	521	569	793	18081	17493	14611	19480	32682	4,4	-2,2	1,0	-2,8	4,8
	Плавлені сири	2445	1280	1003	1343	3778	90690	56107	56796	78185	261559	29,1	12,5	-5,8	-30,0	23,8
	Тверді сири	3213	10137	1496	1298	1348	29583	98167	14998	14569	19235	-4,8	568,2	3,3	-1,5	-5,2
	Продукція з незбираного молока	522	4434	510	2115	1560	22445	196281	29197	146726	142737	18,9	663,7	-5,7	75,5	-0,02
	Масло вершкове	8387	16788	7530	7752	9269	184088	370208	249532	375930	623677	13,3	177,1	49,6	11,9	-0,8
Молокопереробне підприємство № 2	Всі види продукції	594	730	612	689	800	23159	31008	29403	42076	60398	3,7	9,1	-5,7	-4,3	3,7
	Масло вершкове	883	347	535	407	367	33366	15152	26971	24139	28577	151,3	-5,4	10,9	-0,6	151,3
	Сири сичужні	11300	2626	2758	2834	2747	52311	14002	17845	23111	29441	410,4	1,6	-3,6	-5,9	410,4
	Молоко рідке оброблене	761	4	1278	1127	1003	7928	46	15465	16905	19528	-7,5	-99,6	-2,7	-4,1	-7,5
	Продукти кисломолочні	134	114	56	212	203	8707	10523	5236	21770	27956	1,4	-6,0	-65,6	8,7	1,4
Молокопереробне підприємство № 3	Казеїн технічний	14384	5259	6075	6021	5318	138773	101108	112969	148761	198141	81,8	-3,2	-4,1	-1,6	-6,8
	Всі види продукції	975	194	148	146	188	8346	2951	5478	5960	6973	-6,8	1,1	-6,6	-6,1	5,9
	Молоко рідке оброблене	611	296	760	361	303	20994	12304	33904	24663	27647	-6,2	22,1	21,8	-1,3	-4,5
	Масло вершкове	874	1012	1084	1045	1080	1060	1451	1227	1511	1629	-5,5	-2,3	-4,1	-7,5	-5,5
	Продукти кисломолочні	192	268	386	165	388	13131	22889	34879	23206	54235	-4,8	2,4	179,1	-4,1	98,3
Молокопереробне підприємство № 3	Казеїн та казеїнати	14	15	7	79	21	356	416	254	3461	1182	-6,4	-0,2	8,8	307,9	-4,8
	Сиреди	2666	1785	2386	1797	1723	43886	40012	75741	58801	61206	-6,2	7,0	58,5	1,4	-7,1

*Розраховано авторами

Наукове видання

СИНЧАК

Віктор Петрович

САМАРІЧЕВА

Тетяна Анатоліївна

**ПОДАТОК НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ У СИСТЕМАХ
ЦІНОУТВОРЕННЯ Й ОПОДАТКУВАННЯ
МОЛОКОПЕРЕРОБНИХ ПІДПРИЄМСТВ**

Монографія

Комп'ютерний набір – Самарічева Т.А.

Коректор – Подолянчук О.В.

Комп'ютерна верстка – Масловська Л.В.

Підписано до друку 4.12.19 р.

Формат 60×84 1/8. Ум. др. арк. 11,62.

Наклад 300 прим. Зам № 122.

Віддруковано у Хмельницькому університеті управління та права
імені Леоніда Юзькова

29013, м. Хмельницький, вул. Героїв Майдану, буд. 8

Тел.: (0382) 71-75-91

Ел. адреса: rvv@univer.km.ua

www.univer.km.ua

Свідоцтво Державного комітету інформаційної політики, телебачення
та радіомовлення України про внесення суб'єкта видавничої справи
до державного реєстру видавців, виготівників
і розповсюджувачів видавничої продукції
Серія ДК № 6982 від 19.11.2019 р.