

УДК 349.412.2

П. Ф. КУЛИНИЧ

Павло Федотович Кулинич, доктор юридичних наук, професор, завідувач відділу Інституту держави і права ім. В. М. Корецького НАН України

НЕРУХОМЕ МАЙНО ЯК ОБ'ЄКТ ПРАВОВИХ ВІДНОСИН: ЗЕМЛЕЦЕНТРИЧНА І НАДРОЦЕНТРИЧНА КОНЦЕПЦІЇ

З прийняттям 16 січня 2003 р. Цивільного кодексу України (далі – ЦК України)¹ у нашій країні був зроблений важливий крок у напрямку законодавчої інтеграції земельної та неземельної нерухомості. Після майже 90-річної перерви, пов'язаної з дією законів радянського періоду, в законодавство України повернулось поняття нерухомого майна в його класичному цивілістичному розумінні, до якого віднесені не тільки будівлі і споруди, а й земельні ділянки. Так, ст. 181 Кодексу проголошує, що до нерухомих речей (нерухоме майно, нерухомість) належать земельні ділянки, а також об'єкти, розташовані на земельній ділянці, переміщення яких є неможливим без їх знецінення та зміни їх призначення. А у ст. 9 ЦК України встановлено, що його норми поширюють свою дію і на земельні відносини, якщо останні не врегульовані спеціальними (земельними) законами.

Отже, з прийняттям та введенням у дію ЦК України земля не тільки отримала правовий режим нерухомого майна, а й стала розглядатися як ключовий елемент загального поняття нерухомості та як критерій віднесення тієї чи іншої речі до об'єктів нерухомого майна: такими є лише ті з речей, які не тільки розташовані на землі (ділянці), а й настільки тісно пов'язані з нею, що не можуть бути переміщені без їх знецінення та зміни їх призначення. Аналогічне визначення поняття нерухомого майна закріплене також і у ст. 1 Закону України «Про державну реєстрацію речових прав на нерухоме майно та їх обтяжень»². Таким чином, у законодавстві України реалізована землецентрична правова концепція поняття нерухомості (нерухомого майна), відповідно до якої нерухомістю може бути сама земля (земельна ділянка) та все, що нерозривно зв'язане з нею.

У правовій доктрині фізичний і юридичний зв'язок будівлі (споруди) та земельної ділянки, на якій розташована будівля (споруда), розглядається як системна ознака нерухомості³. Такий зв'язок передбачає, що для створення (як фізичного, так і юридичного) будівлі (споруди) забудовник спочатку має отримати право на земельну ділянку як обов'язкову передумову набуття будівлею (спорудою) правооб'єктності нерухомого майна. Відповідно, закріплена у чинному земельному та цивільному законодавстві України юридична конструкція нерухомості передбачає, що, по-перше, виникнення права на земельну ділянку є обов'язковим етапом у оформленні права на розташовану на ній будівлю (споруду) та, по-друге, земельна ділянка є неодмінною індивідуалізуючою характеристикою будівлі (споруди) як об'єкта нерухомого майна.

Особливість реалізованої у законодавстві землецентричної концепції нерухомості полягає в тому, що в системі «земля і будівля (споруда)» основним елементом є саме остання. В концентрованому виді такий підхід відображений у ст. 120 Земельного кодексу України (далі – ЗК України)⁴ та ст. 377 ЦК України. За загальним правилом, закріпленим у зазначених статтях, будівля (споруда) є домінуючим об'єктом нерухомості щодо землі (земельної ділянки), на якій ця будівля (споруда) розташована. В силу такої правової підпорядкованості земля (земельна ділянка) має поділяти юридичну долю розташованої на ній будівлі (споруди). Так, у ст. 120 ЗК України і ст. 377 ЦК України встановлено, що у разі набуття права власності на жилий будинок, будівлю або споруду, що перебувають у власності, користуванні іншої особи, припиняється право власності, право користування земельною ділянкою, на якій розташовані ці об'єкти. А до особи, яка набула право власності на жилий будинок, будівлю або споруду, розміщені на земельній ділянці, що перебуває у власності іншої особи, переходить право власності на земельну ділянку або її частину, на якій вони розміщені, без зміни її цільового призначення.

Водночас аналіз практики правового регулювання суспільних відносин, об'єктом яких є такий вид земельної нерухомості, як земля (земельні ділянки) сільськогосподарського призначення, дає підстави для сумніву щодо відповідності землецентричної правової концепції нерухомості потребам аграрного виробництва.

Зазвичай сільськогосподарські землі як засіб аграрного виробництва являють собою вкриту ґрунтом земну поверхню, яка використовується для вирощування відповідних сільськогосподарських культур. Однак розвиток науково-технічного прогресу у землеробстві зумовив ускладнення структури сільськогосподарських земель. У сучасних умовах продуктивна сила сільськогосподарських угідь визначається не лише якістю їх ґрунтового покриву, а й іншими компонентами таких угідь. Адаже певну частину сільськогосподарського земельного фонду України становлять угіддя, на яких здійснені різні земельні поліпшення (меліорації), зокрема, закладені багаторічні насадження (сади, виноградники, хмільники тощо), побудовані меліоративні (зрошувальні та осушувальні мережі) та ґрунтоохоронні (протиерозійні) споруди, а також інші споруди та будівлі агровиробничого призначення. Такі насадження та споруди істотно підвищують виробничу цінність сільськогосподарських угідь. У зв'язку з цим формулювання поняття та сутності сільськогосподарських земель як засобу аграрного виробництва потребує, на наш погляд, визначення юридичної природи взаємозв'язків між сільськогосподарськими земельними ділянками та розташованими на них насадженнями, агровиробничими спорудами та будівлями.

На нашу думку, основним методологічним підходом до визначення юридичної природи зв'язку між сільськогосподарською земельною ділянкою та розташованими на (в) ній об'єктами (будівлями, спорудами, насадженнями, посівами тощо), що є невіддільними або важковіддільними (в розумінні збереження їх цілісності і господарської функціональності) від такої ділянки, має стати надання юридичного змісту сформованому економічною та природничими науками усталеному і безспірному постулату, згідно з яким земля є основним засобом сільськогосподарського виробництва. Цей постулат широко використовується для підкреслення ключового соціально-економічного й агровиробничого значення земель сільськогосподарського призначення взагалі та сільськогосподарських угідь зокрема у процесі виробництва як рослинницької, так і тваринницької продукції. Однак як у правовій доктрині, так і в законодавчому регулюванні земельних відносин цьому постулату не надавалося ніякого юридичного значення.

Зміст постулату про сільськогосподарську землю як основний засіб аграрного виробництва іманентно зумовлює постановку питання про функціональну роль інших – неосновних, допоміжних – засобів сільськогосподарського виробництва у вирощуванні рослинницької і тваринницької продукції. До останніх належать як рухомі речі (сільськогосподарська техніка, механізми, інвентар), так і нерухомі матеріальні об'єкти (будівлі, споруди, насадження тощо). Цілком очевидно, якщо сільськогосподарські угіддя є основним засобом аграрного виробництва, то інші – неосновні – засоби аграрного виробництва відіграють допоміжну роль, сприяючи реалізації основної агровиробничої властивості сільськогосподарських угідь – їх родючості – як неодмінного, обов'язкового та незамінного фактору продукування урожаю вирощуваних сільськогосподарських культур. Іншими словами, без використання сільськогосподарських угідь як засобу сільськогосподарського виробництва функціональне призначення неосновних, допоміжних засобів цього виробництва є нереалізованим.

На нашу думку, надання юридичного змісту постулату про землю як основний засіб сільськогосподарського виробництва має означати визнання на рівні правової доктрини та закріплення у законодавстві визнання підпорядкованості правового режиму неосновних, допоміжних засобів аграрного виробництва правовому режиму сільськогосподарських земель, якщо останні розташовані на (в) таких землях і є невіддільними або важковіддільними від неї.

Однак, враховуючи різний характер, різницю матеріальної сутності таких засобів, їх різну функціональну роль в аграрному виробництві, ці засоби виробництва доцільно поділяти на дві групи та надати їм адекватного правового режиму. До першої групи слід включити допоміжні засоби аграрного виробництва, які є об'єктами нерухомого майна за цивільним законодавством України. Такі засоби являють собою головним чином будівлі та споруди, право власності на які визнане офіційно та зареєстроване відповідно до вимог законодавства. Враховуючи факт їх юридичного виокремлення в якості незалежного від землі об'єкта права власності, будівлі і споруди як допоміжні засоби аграрного виробництва підпадають під правовий режим оборотоздатності, встановлений у ЗК України і ЦК України. Зокрема, згідно зі ст. 120 ЗК України та ст. 377 ЦК України, зазначені будівлі і споруди можуть не тільки вільно відчужуватися їх власниками окремо від земельних ділянок, на яких ці засоби розташовані. Вони є юридично домінуючими об'єктами у відносинах їх цивільного та адміністративного обігу. Адаже набувач права власності на будівлю (споруду) практично автоматично набуває й те право на земельну ділянку під будівлею (спорудою), яким володів відчужувач такої будівлі (споруди). Таким чином, сільськогосподарська земельна ділянка як головний засіб аграрного виробництва виступає об'єктом, юридично підпорядкованим розташованому на ній допоміжному засобу виробництва – будівлі (споруді) тощо. І у випадку відчуження останньої поділяє її юридичну долю.

На наш погляд, змодельований у ст. 120 ЗК України та ст. 377 ЦК України правовий зв'язок між земельною ділянкою та розташованою на ній будівлею (спорудою) уявляється неприйнятним для застосування у сфері регулювання відносин сільськогосподарського землекористування. Такий висновок підтверджується й характером забудови переважної більшості земельних ділянок сільськогосподарського призначення. Так, наприклад, якщо громадянин (фермер) або юридична особа мають на праві власності чи іншому праві сільськогосподарську земельну ділянку площею 50 га, то з них лише невелика частина, як правило, від 0,1 до 1 га, може бути забудована господарськими об'єктами (будівлями та спорудами), право власності на які підлягає державній реєстрації окремо від державної реєстрації прав на землю. У такому випадку одна чи кілька будівель (споруд), що займають кілька відсотків площі сільськогосподарської ділянки, при їх відчуженні визначатимуть юридичну долю всієї ділянки.

З метою приведення правового регулювання оборотоздатності земельних ділянок сільськогосподарського призначення у відповідність з їх статусом основного засобу аграрного виробництва уявляється доцільним побудувати правовий зв'язок між такими ділянками та розташованими на ній будівлями (спорудами) як окремими об'єктами права власності на основі цивілістичної конструкції «головна річ і приналежність». Зміст цієї конструкції визначений у ст. 186 ЦК України. Згідно з цією статтею, річ, призначена для обслуговування іншої (головної) речі і пов'язана з нею спільним призначенням, є її приналежністю. Приналежність слідує за головною річчю, якщо інше не встановлено договором або законом. У зв'язку з цим у ст. 120 ЗК України та ст. 377 ЦК України вважаємо доцільним внести зміни, які б визнавали сільськогосподарські земельні ділянки головною річчю, а розташовані на ній будівлі (споруди) – приналежністю таких ділянок.

Таким чином, сільськогосподарські земельні ділянки та розташовані на них сільськогосподарські насадження, агропромислові споруди та будівлі доцільно, на нашу думку, виділяти в окремий вид нерухомого майна – сільськогосподарську нерухомість, якій має бути надано особливий правовий режим. Вважаємо, що сільськогосподарську нерухомість слід розглядати як багатоеlementний майновий об'єкт, що складається з сільськогосподарських земель та розташованих на них агропромислових будівель і споруд, які в сукупності виконують функцію засобу сільськогосподарського виробництва.

Водночас маємо зазначити, що землецентрична правова конструкція «річ, що тісно пов'язана з землею» не завжди може бути використана для кваліфікації будівлі чи споруди у якості нерухомого майна. Так, наприклад, навряд чи можна вважати пов'язаною із землею таку споруду, як підземний торговельний центр «Глобус» та інші об'єкти, розташовані під Майданом Незалежності та в інших місцях у м. Києві, а також у деяких інших великих містах нашої країни. Адже, по-перше, торговельний центр «Глобус» та інші подібні споруди розташовані на землях загального користування (вулицях, площах, скверах тощо), які не можуть надаватися громадянам та юридичним особам у власність чи користування, а тим більше – для забудови. А, по-друге, переважна більшість таких об'єктів побудовані не на поверхні відповідної земельної ділянки (території), а під її поверхнею таким чином, що використання об'єкта не створює перепон у використанні земельної ділянки (території) у якості земель загального користування. Тому, за великим рахунком, спорудження підземного об'єкта нерухомого майна, повністю розташованого під землею поверхнею, у багатьох випадках не потребує відведення земельної ділянки для його будівництва та експлуатації. Причому можна прогнозувати, що у зв'язку з досягненням максимальної щільності забудови населених пунктів України та зростанням вартості вільних земель практика освоєння підземного простору (надр) земельних територій для забудови набуватиме більш інтенсивного розвитку принаймні у великих містах. Отже, в недалекому майбутньому землецентричність нерухомості, тобто наявність обов'язкового юридичного зв'язку між будівлею (спорудою) та земельною ділянкою, на якій вони розташовані, перестане бути універсальною її юридичною характеристикою. Очевидно, законодавство України повинне відреагувати на такі зміни шляхом уточнення поняття нерухомого майна, відносячи до останнього не тільки будівлі, нерозривно пов'язані з земельними ділянками, а й будівлі, які розташовані під землею поверхнею та нерозривно пов'язані не з земельними ділянками як поверхневим шаром земної поверхні, а з їх надрами.

Важливою юридичною передумовою функціонування нерухомості в більшості розвинутих економік світу є державна реєстрація прав на неї. Така реєстрація запроваджена і законодавством України. Так, згідно зі ст. 182 Цивільного кодексу України право власності та інші речові права на нерухомі речі, обмеження цих прав, їх виникнення, перехід і припинення підлягають державній реєстрації. Однак у нашій країні повноцінна державна реєстрація прав на нерухоме майно запроваджена лише з 1 січня 2013 р., коли права на земельні ділянки та інші об'єкти нерухомого майна реєструються одним органом (Реєстраційною службою Міністерства юстиції України) та за єдиними правилами, закріпленими у Законі України «Про державну реєстрацію речових прав на нерухоме майно та їх обтяжень» та прийнятими у їх розвиток підзаконних нормативно-правових актах.

Виходячи зі змісту, закріпленого в чинному законодавстві України поняття нерухомого майна, неодмінною передумовою здійснення державної реєстрації прав на об'єкти нерухомого майна є формування земельних ділянок як системуючого фактора нерухомості. Адже проведення державної реєстрації прав на будівлі та споруди потребує чіткої ідентифікації земель (земельної території), на якій розташовані та з якою нерозривно пов'язані зазначені об'єкти нерухомого майна. Правовою основою ідентифікації земель, на яких можна зводити будівлі та споруди, а також реєструвати право власності та інші речові права на них, є інститут формування земельних ділянок, закріплений земельним законодавством України.

Однак базування Закону «Про державну реєстрацію речових прав на нерухоме майно та їх обтяжень» виключно на землецентричній правовій моделі нерухомості по суті блокує легітимне зведення будівель і споруд у надрах землі, тобто, без відведення земельної ділянки як частини земної поверхні для здійснення такого будівництва та реєстрації прав на возведену у надрах будівлю (споруду).

Таким чином, вищевикладене дає підстави для певних висновків. По-перше, визнання будівлі (споруди) головною річчю у правовому регулюванні відносин сільськогосподарського землекористування суперечить потребам аграрного виробництва та потребує надання правового режиму головної речі в майновому комплексі «будівля (споруда) і сільськогосподарська земельна ділянка» не будівлі, а ділянці. По-друге, чинне земельне і цивільне законодавство України потребують вдосконалення на основі поєднання та відображення у правовому регулюванні відносин щодо нерухомого майна землецентричної та надрозцентричної концепцій. У зв'язку з цим ст. 181 ЦК України пропонуємо викласти у такій редакції: до нерухомих речей (нерухоме

майно, нерухомість) належать земельні ділянки, будівлі і споруди, які розташовані на земельних ділянках, переміщення яких є неможливим без їх знецінення та зміни функціонального призначення, а також будівлі і споруди, які розташовані в надрах (під земною поверхнею) без відведення земельної ділянки, переміщення яких є неможливим без їх знецінення та зміни функціонального призначення.

¹ Офіційний вісник України. – 2003. – № 11. – Ст. 461.

² Офіційний вісник України. – 2010. – № 19. – Ст. 823.

³ Степанов С. А. Недвижимое имущество в гражданском праве / С.А. Степанов. – М. : Статут, 2004. – 223 с.; Харьковская цивилистическая школа: объекты гражданских прав : моногр. / И. В. Спасибо-Фатеева, В. И. Крат, О. П. Печеный и др. ; под общ. ред. И. В. Спасибо-Фатеевой. – Х. : Право, 2015. – 720 с.

⁴ Офіційний вісник України. – 2001. – № 46. – Ст. 2038.

Резюме

Кулинич П. Ф. Нерухоме майно як об'єкт правових відносин: землецентрична і надроцентрична концепції.

Зазначається, що у чинному земельному та цивільному законодавствах України закріплена землецентрична концепція нерухомого майна, відповідно до якої ідентифікуючою юридичною ознакою будь-якої будівлі (споруди) є її юридичний зв'язок з земельною ділянкою, на якій зведена будівля (споруда). Особливість землецентричної концепції нерухомості полягає у визнанні будівлі (споруди) основною річчю, а земельної ділянки – її приналежністю. Відповідно, у цивільному обігу земельна ділянка має поділяти юридичну долю будівлі (споруди), а не навпаки. Доводиться, що землецентрична модель нерухомого майна потребує вдосконалення у частині визначення юридичного зв'язку між сільськогосподарською земельною ділянкою та розташованою на ній будівлею (спорудою) шляхом визнання такої ділянки головною річчю, а будівлі (споруди) – приналежністю земельної ділянки. Крім того, обґрунтована надроцентрична концепція нерухомості, відповідно до якої будівля (споруда), яка побудована у надрах (під землею), має юридичний зв'язок не з земельною ділянкою, а з ділянкою надр.

Ключові слова: нерухоме майно, земля, будівлі, споруди, сільськогосподарська нерухомість, нерухомість на землі, нерухомість в надрах.

Резюме

Кулинич П. Ф. Недвижимое имущество как объект правовых отношений: землецентричная и надроцентричная концепции.

Отмечается, что в действующем земельном и гражданском законодательствах Украины закреплена землецентричная концепция недвижимого имущества, в соответствии с которой идентифицирующим юридическим признаком любого здания (сооружения) служит его юридическая связь с земельным участком, на котором возведено здание (сооружение). Особенность землецентричной концепции недвижимости заключается в признании здания (сооружения) основной вещью, а земельного участка – его принадлежностью. Соответственно, в гражданском обороте земельный участок должен разделять юридическую судьбу здания (сооружения), а не наоборот. Доказывается, что землецентричная модель недвижимого имущества нуждается в совершенствовании в части определения юридической связи между сельскохозяйственным земельным участком и расположенным на нем зданием (сооружением) путем признания такого участка главной вещью, а здания (сооружения) – его принадлежностью. Кроме того, обоснована надроцентричная концепция недвижимости, в соответствии с которой здание (сооружение), возведенное в надрах (под землей), имеет юридическую связь не с земельным участком, а с участком недр.

Ключевые слова: недвижимое имущество, земля, здания, сооружения, сельскохозяйственная недвижимость, недвижимость на земле, недвижимость в надрах.

Summary

Kulynich P. Immovable property as an object of legal relations: land-based and subsoil-based concepts.

It is stated, that current land and civil legislations of Ukraine contain land-based concept of immovable property, according to which a legal connection between any building or construction and land plot where the building or construction is located serves as an identification feature for the building/construction as an objects of immovable property. Legal doctrine of Ukraine completely supports this concept. The peculiarity of the land-based concept consists in recognition of the building/construction as main property and land plot under it as its belongings. So in civil circulation any land plot has to share a legal destiny of building/construction which is located on the land plot, but no on the contrary. It means that if a person acquires ownership rights to a building/construction the ownership rights to the land plot under the building/construction go to the new owner of the latter.

Key words: real estate, land, buildings, constructions, agricultural real estate, immovable's on land, immovable's under land.

Х. А. ГРИГОР'ЄВА

Христина Антонівна Григор'єва, кандидат юридичних наук, доцент Національного університету «Одеська юридична академія»

ШЛЯХИ РЕФОРМУВАННЯ ЗАКОНОДАВСТВА ЩОДО ОПОДАТКУВАННЯ АГРАРІЇВ У КОНТЕКСТІ ВИМОГ МВФ

Складна політична та соціально-економічна ситуація, що склалася в Україні протягом останніх років, обумовила звернення нашої держави до міжнародних кредитних ресурсів. Зокрема, було підписано угоду з Міжнародним валютним фондом (далі – МВФ) про застосування дворічної програми «stand-by», а з 11 березня 2015 р. вона була змінена на нову – чотирирічну програму «Механізм Розширеного Фінансування» відповідно до якої Україні виділяється близько 17 млрд дол. США. Надання такого значного кредиту супроводжується низкою вимог щодо змін у фінансовій та економічній сферах, які Україна погодилась здійснити. Вітчизняні аграрії занепокоєні тим, що відповідно до взятих на себе зобов'язань Україна має з 1 січня 2016 р. відмінити спеціальний режим сплати податку на додану вартість (далі – ПДВ) для сільськогосподарських підприємств. Значний суспільний резонанс, викликаний даним фактом, та гострі дискусії щодо необхідності такого кроку зумовлюють актуальність наукового дослідження цього питання в аграрно-правовій площині.

Окремі економіко-правові питання адміністрування ПДВ та встановлення спеціального режиму для аграріїв вивчалися у працях Р.О. Гаврилук, І. Є. Криницького, Б. Я. Кузняка, В. С. Лук'янова, Л. А. Савченка та багатьох інших науковців. Правові проблеми забезпечення державної підтримки сільськогосподарських виробників досліджувалися у роботах О. В. Гафурової, В. М. Єрмоленка, С. І. Марченко, А. М. Статівки, В. Ю. Уркевича та інших відомих вчених. Однак стрімка зміна соціально-економічних і політичних умов, що спостерігається у сучасних реаліях, вимагає проведення спеціального дослідження доцільності відміни спеціального режиму сплати ПДВ сільськогосподарськими підприємствами та аналізу наслідків такої відміни.

У цьому зв'язку **метою даної статті** є дослідження шляхів реформування податкового законодавства у частині сплати ПДВ сільськогосподарськими підприємствами у контексті вимог МВФ.

Перш ніж аналізувати окреслені нами проблеми, варто нагадати, що МВФ – це міжнародна фінансова інституція, утворена у 1944 р., яка наразі об'єднує 188 країн. Основною метою своєї діяльності МВФ декларує забезпечення стабільності міжнародної валютно-фінансової системи. Україна має досвід кредитних відносин з МВФ: у період з 1994 по 2010 рр. нею було отримано близько 14,89 млрд дол. США¹. У 2015 р. розпочався новий етап у стосунках нашої держави з МВФ відповідно до програми розширеного фінансування, за якою Україна може отримати близько 17,01 млрд дол. США впродовж чотирьох років. У рамках програми було підписано три ключові документи: Лист про наміри, Меморандум про економічну та фінансову політику, Технічний меморандум про взаєморозуміння. При цьому МВФ ніяких умов не висуває, тобто кредитний договір як такий не укладається, але «поради» Фонду мають добровільно-примусовий характер². У зв'язку з цим виникає питання щодо правової природи таких кредитних правовідносин, визначення ступеня імперативності вимог щодо реформування економіки України. З цього приводу показовим є висловлювання директора юридичного департаменту МВФ та одного з його головних теоретиків Дж. Голда: «кредит не є договором чи угодою між Фондом та державою про те, що держава буде дотримуватися політики і цілей, передбачених у листі про наміри. Якщо держава не дотримується, то це не буде порушенням міжнародного договору, але для неї може виявитися неможливим наступне прохання про надання кредиту МВФ»³. Центральним документом, який містить у собі вимоги та маяки, є Меморандум про економічну та фінансову політику. Окрім багатьох інших зобов'язань щодо реформування, у цьому документі в якості одного з напрямів реформування податкової політики запропоновано поширення з 1 січня 2016 р. загального режиму оподаткування ПДВ на весь сільськогосподарський сектор. Для того, щоб виявити наслідки такого кроку, необхідним є попереднє дослідження сутності нині діючого спеціального режиму ПДВ у сфері сільського і лісового господарства, а також рибальства. Схематично особливості у сплаті ПДВ аграріями можна зобразити наступним чином:

1) *аккумуляція суми ПДВ та залишення її у власному господарстві*. Так, відповідно до ст. 209 ПК України сільськогосподарське підприємство нараховує суму ПДВ на вартість поставлених ним сільськогосподарських товарів та послуг, але не сплачує цю суму до бюджету, а повністю залишає її у власному розпорядженні та спрямовує її на відшкодування суми податку, сплаченої на вартість виробничих факторів, або для інших виробничих цілей;

2) *бюджетне відшкодування при експорті*. Відповідно до п. 209.4 ст. 209 ПК України при експортуванні сільськогосподарських товарів підприємство – виробник таких товарів/послуг має право на бюджетне відшкодування ПДВ, сплаченого постачальникам товарів/послуг, вартість яких включається до складу виробничих факторів;