

ВДОСКОНАЛЕННЯ МЕХАНІЗМІВ СПРАВЛЯННЯ ПДВ В СІЛЬСЬКОМУ ГОСПОДАРСТВІ

Постановка проблеми. Сучасна економічна ситуація в нашій державі вимагає ефективного управління державними фінансами, головною умовою яких є процес оподаткування. Особлива роль у працях науковців відводиться податку на додану вартість (ПДВ), як одному з основних бюджетоутворюючих податків. ПДВ – це один із найбільш поширених, але й складних та суперечливих податків, тому через наявність суттєвих проблем при його справлянні, може перетворитись з бюджетоутворюючий на бюджетовитратний. На нашу думку, кожен елемент податку потребує реформування: удосконалення та порядок обчислення ПДВ, визначення розміру ставок та бюджетного відшкодування.

Аналіз досліджень та публікацій. Дані проблеми досліджено в працях М. Дем'яненка, П. Лайка, О. Василика, Л. Тулуша та інших.

Виклад основного матеріалу. Внесення великої кількості змін до нормативно-правових актів, негативно впливає на реалізацію податковою системою поставлених функцій. Керівники господарств та працівники постійно мають відслідковувати зміни в законодавчих актах, а це в свою чергу, не сприяє підвищенню ефективності їх господарської діяльності. Із нормативно-правових актів, які регулюють діяльність сільськогосподарських підприємств, найбільшої кількості змін зазнав Закон України „Про податок на додану вартість”: остання редакція даного Закону (1997 р.) станом на кінець 2008 р. мала 128 змін, особливо багато (56) їх було у 1999-2001 рр. і починаючи з 2005 р. намітилася стала тенденція зменшення внесення змін.

Розвиток сільського господарства тісно пов'язаний із вступом України до СОТ [1]. З приводу розробки та впровадження заходів реалізації переваг та нейтралізації ризиків від членства в СОТ працюють ряд дослідників, зокрема М. Дем'яненко, С. Кваша, І. Кобут та інші.

Членство в СОТ – це нова система взаємних зобов'язань України та країн, що вже є членами цієї організації, тому потрібно мати інструменти розв'язання спорів для захисту внутрішнього споживчого ринку. Однією з таких проблем є підтримка державного регулювання сільського господарства, яке формується в умовах низького рівня підтримки та бюджетного обмеження.

Варто зазначити, що заходи з внутрішньої підтримки сільського господарства за класифікацією СОТ включаються до "жовтої", "синьої" та "зеленої скриньок". Однак саме заходи підтримки з "жовтої скриньки" підлягають під скорочення [2]. Питання стосовно податкових пільг та державні програми бюджетної підтримки сільськогосподарських товаровиробників є одними із заходів даної "скриньки".

Зокрема, одним із недоліків чинного порядку нарахування і сплати ПДВ в аграрній галузі є те, що в 2009 році відмінено ставку 0 %, за якою до цього часу оподатковувалась реалізація сільськогосподарськими підприємствами молока і м'яса в живій вазі переробним підприємствам. При цьому, державою залишено без змін механізм виплати дотацій аграрним формуванням за реалізоване ними молоко і м'ясо на переробку. Таким чином, хоч переробні підприємства і повинні виплачувати дотації за закуплене ними молоко і м'ясо в живій вазі, проте в результаті автоматичного подорожчання сировини на 20 % внаслідок відміни нульової ставки ПДВ на операції з його реалізації було втрачено джерело фінансування, за рахунок якого переробні підприємства раніше виплачували дотації та, як наслідок, їм стало вкрай не вигідно закупляти сировину у її безпосереднього виробника.

Враховуючи, важкий фінансовий стан підприємств галузі, необхідно зберегти бюджетну підтримку через механізм виплати дотацій, але з вдосконаленням положень непрямого оподаткування та усунення недоліків. Одним з яких є відміна цільового використання сум ПДВ від реалізації окремо рослинницької та тваринницької продукції та об'єднання двох спеціальних декларацій з ПДВ від реалізації агроформуваннями власної продукції, що було наслідком внесення змін до Закону України «Про податок на додану вартість», прийнятих в 2009 році [3]. На наше переконання, така зміна податкового законодавства поставила під сумнів саме існування вітчизняної тваринницької галузі, яка і так функціонувала до цього за рахунок механізму виплати дотацій та цільового використання сум ПДВ від реалізації тваринницької продукції на розвиток галузі тваринництва на конкретних підприємствах.

Як відомо, основою для первинного обліку податкових зобов'язань та податкового кредиту з податку на додану вартість є правильно оформлена податкова накладна. Податкова накладна складається у двох примірниках у момент виникнення податкових зобов'язань. Податкова накладна містить цілий ряд реквізитів: податковий номер та дата виписування; податковий номер платника податку (продавця чи покупця); повна або скорочена назва, зазначена у статутних документах юридичної особи, зареєстрованої як платник податку; місце розташування юридичної особи або податкова адреса фізичної особи; номенклатура товарів та їх кількість; повна назва, зазначена у статутних документах отримувача; ціна поставки без врахування податку та ставка податку на відповідну суму ПДВ у цифровому значенні; загальна сума коштів, що підлягають сумі з урахуванням ПДВ. До того ж, для операцій, які звільненні від оподаткування, складаються окремі податкові накладні із записом "Без ПДВ" з посиланням на відповідний пункт Закону України "Про податок на додану вартість".

На нашу думку, не є досконалим чинний порядок нарахування ПДВ, який передбачає обов'язкове використання податкових накладних. Навіть якщо підприємства самостійно друкують податкові накладні, це призводить до значних витрат таких платників податків. Тому податкова накладна повинна бути замінена на товарну накладну із додатковою стрічкою, в якій би обраховувалась сума ПДВ.

Важливим у покращенні фінансового стану підприємств аграрного сектору є застосування "касового" методу розрахунків, тобто податкове зобов'язання виникає в момент нарахування коштів на відповідний рахунок в банку.

Деякі науковці стверджують, що застосування спеціальної ставки ПДВ для сільськогосподарських підприємств не приведе до значного зростання їх доходів, а лише ускладнить бухгалтерську звітність [4, с.134-135]. На нашу думку, забезпечення дохідності сільськогосподарських підприємств можливе при поєднанні усіх факторів щодо поліпшення порядку справляння ПДВ.

Враховуючи необхідність гармонізації нашої податкової системи до європейських норм, сільськогосподарські підприємства мають залишитися платниками ПДВ, але для них повинна застосовуватися нульова ставка оподаткування по всім видам проданих (поставлених) товарів сільського господарства, а також супутніх їм послуг [5, с.97].

Запровадження нульової ставки стягнення ПДВ для сільськогосподарських підприємств є дотримання принципу рівномірності оподаткування. Нині значні обсяги виробництва сільськогосподарської продукції забезпечуються господарствами населення, що у 2009 р. складає 55,1 % від загального виробництва валової продукції сільського господарства [6, с.24]. Господарства населення не є платниками ПДВ, тому при діючому порядку нарахування і стягнення ПДВ, а також інших податків і зборів у сільськогосподарських підприємств податковий тягар є значно більшим, ніж у господарств населення. А це в свою чергу не створює економічних передумов для підвищення у них ефективності виробництва в цілому і ефективності використання земельних ресурсів зокрема. Таким чином, беручи до уваги сучасну соціально-економічну структуру аграрного сектору України, значення його складових у

забезпеченні населення продовольством і суттєву різницю у рівнях їх оподаткування, введення нульової ставки ПДВ для сільськогосподарських підприємств є необхідним.

Зауважимо, що більшість європейських країн поряд з основною податковою ставкою застосовує також пільгову ставку ПДВ, за якою оподатковуються окремі товари, зокрема продукти харчування та сільськогосподарська продукція. При виборі пільгової ставки ПДВ в Україні, варто враховувати структуру витрат сільськогосподарських підприємств та порядок визначення податкового зобов'язання.

При обґрунтуванні розміру ставки використовуємо наступний метод, основою якого є врівноваження суми податкового кредиту (сум ПДВ, сплачених у ціні виробничих факторів) та сум фіксованого збору (сум отриманих у ціні поставок продукції). Для цього проаналізуємо структуру виробничих витрат сільськогосподарських підприємств, які групуються на ті, які оподатковуються вхідним ПДВ та ті, які здійснено без вхідного ПДВ.

Згідно форми 50 с.-г. до витрат, які призводять до збільшення податкового кредиту належать матеріальні витрати та амортизаційні відрахування, а до витрат, що не оподатковуються вхідним ПДВ – зарплата з нарахування, інші витрати. Для цього використовуємо дані статистичної фінансової звітності сільськогосподарських підприємств в середньому за 2008-2009 рр. Їх можна згрупувати наступним чином (табл. 1).

Таблиця 1.

Структура витрат на виробництво продукції рослинництва і тваринництва в господарствах Черкаської області

Частка витрат, що зумовлюють виникнення вхідного ПДВ		Частка витрат, що не оподатковуються вхідним ПДВ	
Витрати	частка у заг. сумі, %	Витрати	частка у заг. сумі, %
Матеріальні витрати	73 %	Зарплата з нарахуваннями	110 %
Амортизація	4%	Інші витрати	113 %
Разом	77 %	Разом	223 %

Джерела: розрахунки проведено за даними статистичної фінансової звітності сільськогосподарських підприємств Уманського району Черкаської обл. за 2009 р. (форма 50-сг)

При розрахунку маси прибутку, зазначимо, що рівень рентабельності сільськогосподарської продукції у 2008 р. становив 15,7 %, а у 2009 р. – 19 %. Тому для розрахунків маси прибутку візьмемо рівень рентабельності 20 % і визначимо наведені частки (табл. 2)

Таблиця 2.

Структура ціни реалізації продукції рослинництва та тваринництва в господарствах Черкаської області

Частка витрат, що зумовлюють виникнення вхідного ПДВ		Частка витрат, що не оподатковуються вхідним ПДВ	
Витрати	частка у заг. сумі, %	Витрати	частка у заг. сумі, %
Матеріальні витрати (73%/ 1,20)	61 %	Зарплата з нарахуваннями (10% / 1,20)	8,3 %
Амортизація (4% / 1,20)	3 %	Інші витрати (13% / 1,20)	11%
Разом	64 %	Разом	19 %
		Додатково прибуток (20% 1,20)	17,0 %

Джерела: розрахунки проведено за даними статистичної фінансової звітності сільськогосподарських підприємств Уманського району Черкаської обл. за 2009 р. (форма 50-сг)

Наведені розрахунки з основних показників роботи сільськогосподарських підприємств у 2008-2009 рр. в середньому становлять 64 % (спричиняють виникнення податкового кредиту) і 36 % (частка витрат, які не оподатковуються вхідним ПДВ та прибутку). Далі проведемо аналіз структури ціни продукції тваринництва і рослинництва. Аналізуючи структуру виручки від реалізації продукції рослинництва, розглянемо табл. 3, яка показує структуру виробничих витрат у рослинництві.

Таблиця 3.

Структура витрат на виробництво продукції рослинництва в господарствах Черкаської області

Частка витрат, що зумовлюють виникнення вхідного ПДВ		Частка витрат, що не оподатковуються вхідним ПДВ	
Витрати	частка у заг. сумі, %	Витрати	частка у заг. сумі, %
Матеріальні витрати	66 %	Зарплата з нарахуваннями	11 %
Амортизація	5%	Інші витрати	18 %
Разом	71 %	Разом	29 %

Джерела: розрахунки проведено за даними статистичної фінансової звітності сільськогосподарських підприємств Уманського району Черкаської обл. за 2009 р.

Як бачимо, співвідношення між витратами складає 2/3 – 1/3, що спричиняють виникнення вхідного ПДВ та витратами, що його не спричиняють. Розраховуючи масу прибутку, візьмемо рівень рентабельності продукції рослинництва у розмірі 30 % (виходячи із даних 2007 р. – 28,0 %, 2009 р. 18,3 % рентабельності) до виробничих витрат (табл. 4).

Таким чином, відповідні частки вартості сільськогосподарської продукції складатимуть 55 % та 45 %. Але якщо запрограмувати рівень рентабельності реалізації рослинницької продукції в 40 %, то отримаємо співвідношення 50/50 в ціні рослинницької продукції між вартістю вхідних виробничих факторів та доданою вартістю підприємства, що дасть забезпечити врівноваження сум ПДВ на вході та на виході.

Таблиця 4.

Структура вартості продукції рослинництва в сільськогосподарських підприємствах Черкаської області

Частка витрат, що зумовлюють виникнення вхідного ПДВ		Частка витрат, що не оподатковуються вхідним ПДВ	
Витрати	Частка у заг. сумі, %	Витрати	Частка у заг. сумі, %
Матеріальні витрати (66% / 1,3)	50,8 %	Зарплата з нарахуваннями (11% / 1,3)	8,4 %
Амортизація (5% / 1,3)	3,8 %	Інші витрати (18% / 1,3)	14 %
Разом	55 %	Разом	22 %
		Додатково прибуток (30% /1,3)	23%

Джерела: розрахунки проведено за даними статистичної фінансової звітності сільськогосподарських підприємств Уманського району Черкаської обл. за 2009 р. (форма 50-сг)

Наведена структура витрат на виробництво продукції тваринництва показує, що у

середньому за два роки (2008-2009 рр.) 83 % понесених витрат зумовлюють виникнення вхідного ПДВ і лише 17 % складають витрати, що не пов'язані з вхідним ПДВ. До того ж, виробництво продукції тваринництва є низькорентабельним (2008 р. – 9,6 %, 2009 р. – 2,1 %). Але якщо запрограмувати рівень рентабельності реалізації рослинницької продукції хоча б 10 %, то отримаємо співвідношення 76/24 в ціні рослинницької продукції між вартістю вхідних виробничих факторів та доданою вартістю підприємства.

Отже, перехід на спецрежим адміністрування ПДВ практично буде не вигідним для спеціалізованих тваринницьких господарств, але це не стосується тих господарств, які виробляють рентабельну продукцію. Відповідно, для компенсації сум вхідного ПДВ потрібно було застосовувати на виході ставку, яка б була б не менше 76 % від стандартної, тобто $20 \times 0,76 = 15$ %. (рис. 1). Крім того, у процесі детального дослідження дії спецрежиму адміністрування ПДВ нами встановлено, що виникає необхідність диференціації його ставок не лише для продукції сільського та лісового господарств, а й окремо для продукції рослинництва і тваринництва (для продукції тваринництва ставка має бути на декілька процентних пунктів вищою, ніж для продукції рослинництва).

Рівень цін впливає на обсяг попиту та собівартість продукції, яку виробляють аграрні підприємства, що веде до послаблення технологічного оновлення сільськогосподарського виробництва та обмеження платоспроможного попиту населення на продукти харчування.

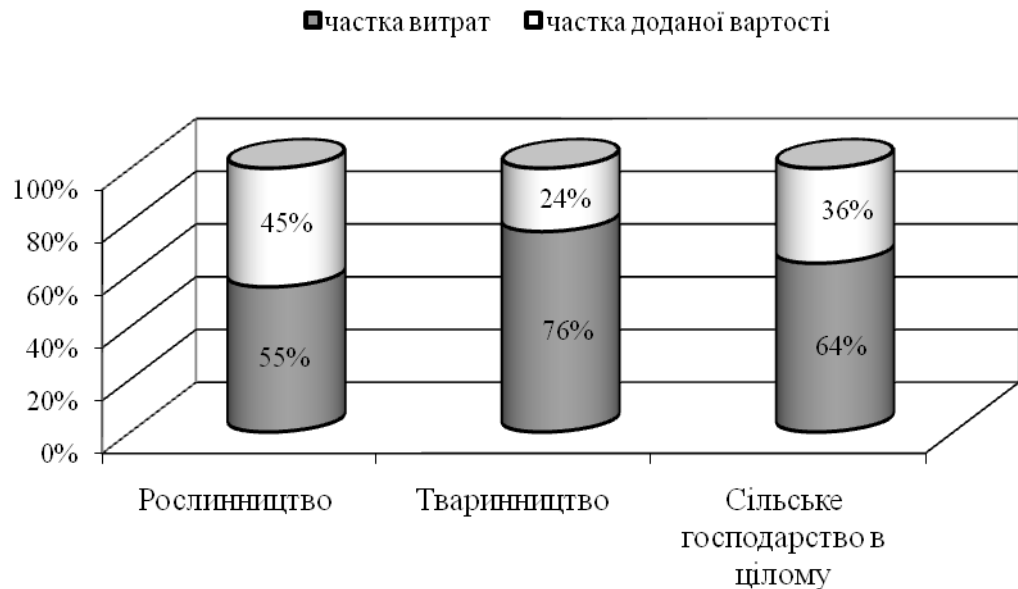


Рис. 1. Розраховані компенсаційні ставки ПДВ

Джерело: власна розробка

Через затримання бюджетного відшкодування ПДВ у сільськогосподарських товаровиробників вилучаються певні кошти, яких їм бракує. Тому необхідно віднайти необхідні джерела та встановити об'єктивні терміни відшкодування дебетового сальдо з ПДВ. На наше переконання, доцільно запровадити бюджетну цільову програму, спрямовану на відшкодування надмірно сплачених сум ПДВ в термін 15 днів з дати його декларування. Для цього необхідно створити відповідний цільовий фонд, який би був джерелом компенсації сільськогосподарським підприємствам сум податкового кредиту (сплаченого грошовими коштами), непокритих сумами податкового зобов'язання у першій половині року. Дана бюджетна цільова програма повинна мати назву "компенсація надмірно сплачених сум ПДВ сільськогосподарським підприємствам з сезонним характером виробництва".

Висновок. Таким чином, напрямими вдосконалення непрямого оподаткування агроформувань, на наше переконання, мають бути:

- повернення нульової ставки ПДВ з метою оподаткування операцій агроформувань з реалізації переробним підприємствам молока та м'яса живою вагою;
- забезпечення цільового використання ПДВ від реалізації товарів, робіт та послуг сільськогосподарських товаровиробників власного виробництва на потреби розвитку окремо галузей рослинництва і тваринництва та передбачення при цьому обов'язкового подання такими платниками двох спеціальних податкових декларацій;
- відміна чинного в Україні порядку виписування податкових накладних як обов'язкових документів, які складають платники ПДВ – продавці та вдосконалення при цьому товарних документів шляхом передбачення в них стрічки, яка б дозволяла виділяти в ній суму податку;
- необхідність диференціації ставок спецрежиму з ПДВ не лише для продукції сільського та лісового господарств, а й окремо для продукції рослинництва і тваринництва (для продукції тваринництва ставка має бути на декілька відсоткових пунктів вищою, ніж для продукції рослинництва).

Анотація

Стаття присвячена податковій системі та способам покращення податкової політики. Сільське господарство як важлива галузь виробництва вимагає особливих підходів до податкового механізму – застосування дієвих фінансових інструментів підтримки, формування специфічного джерела фінансових ресурсів та створення сприятливого податкового середовища.

Ключові слова: податки, податкова система, прямі податки, непрямі податки, сільське господарство.

Аннотация

Статья посвящается налоговой системе и способам улучшения налоговой политике. Сельское хозяйство как одна с главных отраслей производства требует особенных подходов к налоговому механизму – использование финансовых инструментов, формирование источников финансовых ресурсов и создание благоприятной налоговой среды.

Ключевые слова: налоги, налоговая система, прямые налоги, косвенные налоги, сельское хозяйство.

Annotation

Article is devoted to tax system and ways of improvement to a tax policy. Agriculture is one of the main branches of manufacture which depends from financial tools, formation of sources of financial resources and creation favorable tax environment.

Key words: taxes, tax system, direct taxes, agriculture.

Список використаних джерел:

1. Прокопчук О.Т. Оцінка змін у механізмі справляння ПДВ в галузі сільського господарства / Прокопчук О. // Вісник Львівського національного університету: економіка АПК. – 2009. – № 16 (1). – С. 242-246.
2. Третьяк В. Та ли я / В. Третьяк // Бизнес. – 2008. – № 20 (799). – С. 66-70.
3. Прокопенко Н. С. Адаптація національної податкової системи до зовнішніх змін: досвід Польщі / Н. С. Прокопенко // Вісн. Сумського держ. аграр. ун-ту. Серія: Фінанси і кредит. – 2006. – № 2(21). – С. 358 – 369.
4. Зоря С. Рационалізація оподаткування сільського господарства в Україні / Зоря С. // Зміна фокусу аграрної політики та розвитку села в Україні: висновки та перспективи для руху вперед : зб. наук. праць / С. Зоря, В. Меєрс, С. Дем'яненко, Т. Джонсон. – К.

- : КНЕУ, 2005. – С. 121 – 135.
5. Сапич Н. М. Оподаткування земельних ресурсів і проблеми підвищення ефективності сільськогосподарського виробництва / Сапич Н. М. // Межрегиональные проблемы экологической безопасности “МПЭБ-2003” : мат. Междунар. научно-практ. конф., Сумы, 17-20 сентября 2003 г. – Сумы, 2003. – С. 95 – 98.
 6. Панорама аграрного сектора України – [Електронний ресурс] – Режим доступу: – // [http:// www.ukrstat.gov.ua](http://www.ukrstat.gov.ua)