

ОСОБЛИВОСТІ МЕХАНІЗМУ ВІДШКОДУВАННЯ ПДВ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИМ ТОВАРОВИРОБНИКАМ

У статті досліджено реалізацію фіскальної і регулюючої функцій ПДВ в аграрному секторі економіки, розглянуто особливості податкового обліку, визначено напрями і динаміку об'єктів оподаткування та фінансової підтримки галузі. На основі аналізу стягнення ПДВ в сільському господарстві показано, що за такого використання він втрачає ознаки податку, оскільки до бюджету не сплачується і має цільове використання.

In the article investigational realization of fiscal and regulative functions of VAT in the agrarian sector of economy, the features of the fiscal accounting are considered, certainly directions and dynamics of objects of taxation and sponsorship of industry. On the basis of analysis of penalty of VAT it is rotined in agriculture, that at such use he loses the signs of tax as in a budget not paid and has the having a special purpose use.

Ключові слова: відшкодування ПДВ, сільськогосподарські товаровиробники, податковий облік.

ВСТУП

Однією з ключових проблем оподаткування сільськогосподарських товаровиробників з часу розбудови податкової системи незалежної України поряд з оптимізацією податкового навантаження є спрощення податкових відносин. Система оподаткування підприємств галузі з часу розбудови податкової системи незалежної України була особливою сферою взаємин з державою, яка слабо корелювала із народногосподарською системою оподаткування. У галузі постійно функціонують особливі податкові механізми, а з 1999 р. — спеціальні режими непрямого оподаткування, які слід розглядати у якості непрямого бюджетного фінансування розвитку сільськогосподарського виробництва.

У зв'язку з цим варто відзначити, що податки, як ключова соціально-економічна категорія та дієвий інструмент регулювання можуть використовуватись державою для виконання особливих завдань — створення сприятливих умов для розвитку певної галузі чи певних

суб'єктів за відсутності більш дієвих важелів (зокрема, належного прямого бюджетного фінансування).

ПОСТАНОВКА ЗАВДАННЯ

У цій статті автор спробує визначити особливості функціонування механізму відшкодування ПДВ сільськогосподарським товаровиробникам в рамках реалізації програми підтримки аграрного сектора економіки.

РЕЗУЛЬТАТИ

З часу проголошення незалежності в Україні декларується, що сільське господарство є пріоритетною галуззю господарювання. Чи не кожен державний нормативний акт присвячений стабілізації і розвитку агропромислового виробництва, посиленню його ефективності та прибутковості, конкурентоспроможності продукції, забезпеченню належного рівня трудових доходів працівників.

Ще в 1999 р. постановою КМУ № 271 було затверджено Порядок акумуляції та викорис-

тання коштів, які нараховуються сільськогосподарськими товаровиробниками — платниками податку на додану вартість щодо операцій з продажу товарів (робіт, послуг) власного виробництва, включаючи продукцію (крім підакцизних товарів), виготовлену на давальницьких умовах із власної сільськогосподарської сировини, а постановою Кабінету Міністрів України № 805 затверджено Порядок нарахування, виплат і використання коштів, спрямованих для виплати дотацій сільськогосподарським товаровиробникам за продані ними переробним підприємствам молоко та м'ясо в живій вазі [6, с. 8].

У 1997—1999 рр. Верховна Рада України також з метою підтримки сільськогосподарських товаровиробників доповнила статтю 11 Закону України "Про податок на додану вартість" пунктами 11.21 та 11.29, якими передбачила, що сільськогосподарські товаровиробники суму ПДВ, отриману від реалізації с/г продукції, до бюджету не сплачують, а залишають у своєму розпорядженні на підтримку власного виробництва. Також передбачено, що переробними підприємствами ПДВ з реалізації с/г продукції у повному обсязі спрямовується виключно для виплати дотацій сільськогосподарським товаровиробникам за продані ними переробним підприємствам молоко та м'ясо в живій вазі.

Крім того, було доповнено ст. 6 Закону "Про податок на додану вартість" підпунктом 6.2.6, згідно з яким за нульовою ставкою оподатковуються операції з продажу переробним підприємствам молока та м'яса живою вагою сільськогосподарськими товаровиробниками всіх форм власності і господарювання.

Законом України від 04.02.2009 р. № 922-VI "Про внесення змін до деяких законів України щодо запобігання негативним наслідкам впливу світової фінансової кризи на розвиток агропромислового комплексу" [2] (далі — Закон № 922-VI) до ст. 11 Закону України "Про податок на додану вартість" включено п. 11.21, відповідно до якого сума податку на додану вартість, що повинна сплачуватися до бюджету переробними підприємствами всіх форм власності за реалізовані ними молоко та молочну продукцію, м'ясо та м'ясопродукти, у повному обсязі спрямовується виключно для виплати дотацій сільськогосподарським товаровиробникам за продані ними переробним підприємствам молоко і м'ясо в живій вазі.

На виконання п. 11.21 ст. 11 Закону № 168/97-ВР постановою Кабінету Міністрів України від 02.04.2009 р. № 291 "Про реалізацію пункту 11.21 статті 11 Закону України "Про податок на

додану вартість" [3] (за текстом — Постанова № 291) затверджено Порядок обліку та використання коштів, спрямованих на виплату дотацій сільськогосподарським товаровиробникам за поставлені ними переробним підприємствам молоко та м'ясо в живій вазі (за текстом — Порядок № 291), та скасовано чинність постанов Кабінету Міністрів України від 26.02.99 р. № 271 "Про Порядок акумуляції та використання коштів, які нараховуються сільськогосподарськими товаровиробниками — платниками податку на додану вартість щодо операцій з продажу товарів (робіт, послуг) власного виробництва, включаючи продукцію (крім підакцизних товарів), виготовлену на давальницьких умовах із власної сільськогосподарської сировини", від 12.05.99 р. № 805 "Про Порядок нарахування, виплат і використання коштів, спрямованих для виплати дотацій сільськогосподарським товаровиробникам за поставлені ними переробним підприємствам молоко та м'ясо в живій вазі" (за текстом — Постанова № 805), якою було затверджено попередній Порядок, а також інших постанов, якими вносилися зміни та доповнення до них.

Переважна більшість положень Порядку № 291 дослівно цитують норми колишнього Порядку № 805. Реальних змін небагато. Основні з них наведені нижче.

Пунктом 2 Порядку № 291 ураховано зміни в Законі про ПДВ щодо обкладення ПДВ операцій з поставки сільгосптоваровиробниками молока та м'яса в живій вазі переробним підприємствам, які тепер обкладаються не за нульовою, а за 20% ставкою. У зв'язку з цим другим і третім абзацами п. 3 Порядку № 291 установлено порядок визначення сум дотацій за попереднім розрахунком, який передбачає, що розміри дотацій визначаються на гривню вартості такої продукції без урахування ПДВ. У зв'язку з цим у приймальних квитанціях, крім ваги та вартості поставленої продукції, окремими рядками зазначаються не тільки суми дотацій, згідно з попереднім розрахунком (як було раніше), а і ПДВ, оплаченого у вартості поставленої продукції.

Практично без змін залишився порядок щоквартального подання переробними підприємствами звіту про рух коштів на небюджетних рахунках до управліннь агропромислового розвитку відповідного регіону: до 5 числа другого місяця, наступного за звітним кварталом.

Для дотримання Порядку № 291 щодо кількості дотаційних виплат (не менше двох разів на місяць) переробне підприємство повинне разом з оплатою за сировину, крім оплати

ПДВ, проводити авансові виплати дотації, розмір якої визначається за новою формою попереднього розрахунку (додаток 1 до Порядку № 291). Звертаємо увагу: п. 7 оновленого розрахунку вже не містить застереження про нижню межу розміру авансового платежу.

Як уже зазначалося, авансові суми дотації, обчислені виходячи із загального обсягу придбаної продукції та розміру дотацій згідно з попереднім розрахунком, указуються у приймальних квитанціях та підлягають виплаті сільгосптоваровиробникам. Остаточні платежі сум дотацій за звітний період проводяться на підставі щомісячного розрахунку за фактичними даними про обсяги придбаного молока та м'яса в живій вазі та про надходження на не-бюджетний рахунок сум ПДВ (додаток 2 до Порядку № 291).

У абзаці першому п. 5 Порядку № 291 прямо вказується на необхідність наявності в сільгосп підприємств окремих рахунків, які вони повинні відкрити в обслуговуючих банках протягом одного звітного періоду. До речі, зауважимо: для застосування спецрежиму сільгосп-ПДВ згідно зі ст. 81 Закону про ПДВ наявність спецрахунків не потрібна.

Розглянемо особливості податкового обліку.

Придбання переробними підприємствами сировини для переробки у різній категорії постачальників зобов'язує переробні підприємства відповідно до п. 6 Порядку № 291 вести окремий податковий і бухгалтерський облік готової продукції, виготовленої з поставлених сільськогосподарськими товаровиробниками молока та м'яса в живій вазі.

За результатами окремого обліку готової продукції, виготовленої з поставлених сільськогосподарськими товаровиробниками молока та м'яса в живій вазі, переробні підприємства відповідно до вимог Закону № 168/97-ВР визначають суми податкових зобов'язань та податкового кредиту, які виникають у зв'язку з переробкою та поставкою такої продукції, і складають окрему податкову декларацію, яка разом з декларацією щодо іншої діяльності подається до органу державної податкової служби за місцем реєстрації переробного підприємства як платника ПДВ у порядку і в строки, встановлені зазначеним Законом, з урахуванням вимог нормативно-правових актів ДПА України.

У разі перевищення суми податкового кредиту над сумою податкових зобов'язань за окремою декларацією така сума перевищення покривається податковими зобов'язаннями

наступних податкових періодів (п. 6 Порядку № 291).

Форма та порядок заповнення окремої декларації мають бути затверджені наказом ДПА України та зареєстровані в Мін'юсті України. У період до реєстрації наказу податкова звітність з ПДВ за березень 2009 р. або за I квартал 2009 р. складається переробними підприємствами з урахуванням особливостей, викладених у листі ДПА України від 13.04.2009 р. № 7767/7/16-1117.

Якщо переробне підприємство купує молоко та м'ясо в живій вазі виключно у сільськогосподарських товаровиробників, то результати обліку відображаються в окремій декларації, за якою не здійснюються розрахунки з бюджетом, а обчислена сума податкових зобов'язань спрямовується на виплату дотацій сільськогосподарським товаровиробникам відповідно до Порядку № 291.

Як правило, переробні підприємства закуповують сировину у різних категорій постачальників, а не виключно у сільськогосподарських товаровиробників або в іншій категорії постачальників. Якщо переробні підприємства закуповують сировину для переробки на власних чи орендованих виробничих потужностях у різних постачальників, то діяльність за таких умов зобов'язує переробні підприємства забезпечити ведення окремого податкового обліку як податкового кредиту сум ПДВ, сплачених (нарахованих) зазначеним категоріям постачальників за операціями з придбання молока та м'яса в живій вазі, так і податкових зобов'язань, нарахованих щодо операцій з поставки готової продукції, виготовленої із сировини, придбаної у різних постачальників.

Розподіл сум податкового кредиту з ПДВ між бюджетною та окремою деклараціями необхідно здійснювати за результатами обліку придбаної сировини окремо у сільськогосподарських товаровиробників та в інших постачальників. Щодо розподілу між цими деклараціями податкових зобов'язань, які стосуються операцій з поставки готової продукції, виготовленої з сировини, придбаної у сільськогосподарських товаровиробників та окремо — у іншій категорії постачальників, то механізм (порядок) такого окремого розподілу на законодавчому рівні не встановлено.

У цьому випадку пропонуємо переробним підприємствам застосувати раніше рекомендовані ДПА України методи розподілу сум ПДВ згідно з коефіцієнтом (між оподатковуваними та неоподатковуваними операціями, між молоком, придбаним за нульовою ставкою та за

ставкою 20%, розподіл придбаних у різних категорій постачальників молока та м'яса в живій вазі, що використовуються на виробництві готової продукції, реалізованої за межі митної території України та на внутрішньому ринку (листи ДПА України від 28.01.2003 р. № 1399/7/15-3317, від 22.08.2001 р. № 5577/6/16-1217 тощо)) та інші.

За основу розподілу податкових зобов'язань, що стосуються операцій з поставки готової продукції, виготовленої з сировини, придбаної у сільськогосподарських товаровиробників та окремо — у іншій категорії постачальників, пропонуємо застосувати розподіл згідно з коефіцієнтом, який визначається як співвідношення вартості молока, придбаного у звітному (податковому) періоді у сільськогосподарських товаровиробників, до загальної вартості молока, придбаного у цьому звітному (податковому) періоді у всіх категорій постачальників. Коефіцієнт застосовується до загальних обсягів поставки готової продукції, виготовленої із сировини, придбаної у всіх категорій постачальників. Визначена таким розрахунковим методом частка готової продукції із загальних обсягів поставки готової продукції припадатиме на ту частку обсягів поставки готової продукції, яка виготовлена із сировини, придбаної у сільськогосподарських товаровиробників, та яка має включатися до окремої декларації з ПДВ, за якою сума ПДВ у встановленому Порядку № 291 перераховується переробними підприємствами сільськогосподарським товаровиробникам. Аналогічний порядок розподілу згідно з розрахунковим коефіцієнтом застосовується до м'яса в живій вазі.

У разі, коли товари (послуги), основні фонди, виготовлені або придбані, використовуються переробним підприємством частково для виготовлення готової продукції, а частково для інших товарів (послуг), сума сплаченого (нарахованого) податкового кредиту розподіляється виходячи з частки використання таких товарів (послуг), основних фондів за операціями з виготовлення готової продукції та відповідно за іншими операціями (абзац останній п. 6 Порядку № 291).

Сільськогосподарські підприємства поставляють переробним підприємствам молоко та м'ясо в живій вазі відповідно до укладених договорів з нарахуванням ПДВ за ставкою 20%, а особисті селянські господарства — за цінами без урахування ПДВ (п. 2 Порядку № 291). Переробні підприємства під час приймання поставлених молока та м'яса в живій вазі виписують приймальні квитанції сільськогосподарським підприємствам за ф. ПК-1 і ф. ПК-3, а осо-

бистим селянським господарствам — за ф. ПК-2 і ф. ПК-3а (абзац перший п. 4 Порядку № 291). У Реєстрі отриманих та виданих податкових накладних облік придбаних з ПДВ молока та м'яса в живій вазі в сільськогосподарських товаровиробників відображається переробними підприємствами на підставі податкових накладних, а придбаних без ПДВ молока та м'яса в живій вазі в особистих селянських господарств — на підставі документів, що засвідчують їх поставку (придбання).

Відповідно до п. 5 Порядку № 291 перерахування коштів сільськогосподарським товаровиробникам за поставлені ними молоко та м'ясо в живій вазі здійснюється за платіжними дорученнями з поточного рахунку переробного підприємства за цінами згідно з укладеними договорами, а сум дотацій — з його небюджетного рахунку, відкритого в територіальному органі Держказначейства (за текстом — небюджетний рахунок), на окремі рахунки сільськогосподарських товаровиробників (крім тих, що ведуть особисте селянське господарство), які вони повинні відкрити в обслуговуючих банках протягом одного звітного періоду.

Оплата особистим селянським господарствам вартості поставлених ними переробному підприємству молока та м'яса в живій вазі й виплата дотацій здійснюються готівкою безпосередньо з каси переробного підприємства або згідно з договорами доручення. Для виплати дотацій готівкою переробне підприємство подає до територіального органу Держказначейства за місцем відкриття небюджетного рахунку платіжні доручення на перерахування необхідних сум коштів з небюджетного рахунку на свій поточний рахунок для подальшого отримання таких коштів готівкою та внесення у касу зазначеного переробного підприємства.

Переробні підприємства наприкінці кожного робочого тижня перераховують половину зарахованої їм на поточний рахунок суми ПДВ, нарахованого на обсяги поставленої ними готової продукції, на небюджетні рахунки. Остаточний розрахунок належної до перерахування на небюджетний рахунок суми ПДВ проводиться щомісяця відповідно до окремої податкової декларації.

Перераховані безпосередньо з поточних рахунків переробних підприємств без зарахування на небюджетні рахунки суми коштів за рахунок сум ПДВ, що розраховуються переробними підприємствами за окремою податковою декларацією, не враховуються як дотації. Не перераховані на небюджетні рахунки суми ПДВ та виплати сум коштів, здійснені з небюджетних ра-

хунків за призначенням з порушенням Порядку № 291, вважаються такими, що використовуються не за цільовим призначенням, і підлягають стягненню до державного бюджету.

Не перераховані переробними підприємствами на окремі рахунки сільськогосподарських товаровиробників суми дотацій у строки, встановлені законодавством для сплати ПДВ до бюджету, вважаються такими, що використовуються не за цільовим призначенням, і підлягають стягненню до державного бюджету (абзац останній п. 7 Порядку № 291). Отже, переробні підприємства зобов'язані самостійно перерахувати на окремий рахунок суму ПДВ, зазначену в окремій декларації, протягом десяти днів, наступних за 20 календарним днем, що настає за звітним податковим періодом (при звітному періоді, що дорівнює місяцю).

Нововведеним Порядком не змінено напрям використання сільськогосподарськими товаровиробниками сум дотацій, але з цього Порядку виключено норму щодо встановлення Мінагрополітики України конкретних напрямів використання зазначених коштів. Сума дотацій використовується сільськогосподарськими товаровиробниками виключно для розвитку тваринництва — насамперед для забезпечення тваринництва кормами, відтворення поголів'я, придбання племінних ресурсів та здійснення ветеринарних заходів. За використання дотації не за цільовим призначенням керівники сільськогосподарських підприємств несуть відповідальність згідно до законодавства (п. 8 Порядку № 291).

Попереднім Порядком, який було затверджено Постановою № 805 та скасовано Постановою № 291, дозволялося залишок коштів на окремому рахунку наприкінці 2008 р. не перераховувати до бюджету, а продовжити термін їх використання до 1 березня, а починаючи з 1 березня року, що настає за роком, в якому Верховна Рада України ратифікує протокол про приєднання України до СОТ, перерахувати цей залишок до державного бюджету.

Пунктом 3 Постанови № 291 встановлено, що залишки коштів на небюджетних рахунках переробних підприємств станом на 01.03.2009 р. не підлягають перерахуванню до бюджету і використовуються на цілі, передбачені Порядком № 291, затвердженим цією постановою. Тобто Порядком № 291 збережено відкриті переробними підприємствами небюджетні рахунки в територіальних органах Держказначейства, а залишки коштів, які станом на 01.03.2009 р. значилися на них, не підлягають перерахуванню до бюджету і використовуються на цілі, передбачені цим Порядком

ВИСНОВКИ

Дослідженням встановлено, що функціонування ПДВ в аграрному секторі економіки характеризується особливостями його використання. Застосування нульової ставки по операціях з продажу молока і м'яса живою масою переробним підприємствам призводить до відшкодування податкового кредиту за цими операціями і перенесення нараховань податку на наступну стадію виробництва. Водночас, у подальшому нарахований податок на додану вартість використовується переробними підприємствами на виплату дотацій до цін сільськогосподарським товаровиробникам. До бюджету такі нарахування не сплачуються.

Під час застосування режиму спеціального використання ПДВ на розвиток тваринництва і придбання матеріально-технічних ресурсів за ставкою 20% нарахована сума податку також до бюджету не сплачується, а спрямовується на спеціальні рахунки у банку і використовується на цільові заходи. Це зумовило втрату ним у таких випадках ознак податку, оскільки до бюджету він не надходить і має цільове призначення. Тоді як для податків характерним є обов'язковість сплати їх до бюджету і відсутність конкретного цільового використання.

Література:

1. Закон України "Про податок на додану вартість" від 03.04.97. № 168/97-ВР.
 2. Закон України "Про внесення змін до деяких законів України щодо запобігання негативним наслідкам впливу світової фінансової кризи на розвиток агропромислового комплексу" від 04.02.2009 р. № 922-VI.
 3. Постанова Кабінету Міністрів України "Про реалізацію пункту 11.21 статті 11 Закону України "Про податок на додану вартість" від 02.04.2009 р. № 291.
 4. Герасимчук І.В. Бюджетне відшкодування податку на додану вартість на підприємствах АПК: порядок отримання // Облік і фінанси АПК. — 2006. — № 8. — С. 15—17.
 5. Осадчий С.О. Пільги в оподаткуванні в системі державного регулювання і стимулювання аграрного сектора виробництва // Вісник податкової служби України. — 2003. — № 1. — С. 28—31.
 6. Шершун А.І. Особливості відшкодування ПДВ сільськогосподарськими товаровиробниками // Юридичний вісник України. — 2007. — № 14(614). — С. 8—9.
- Стаття надійшла до редакції 09.10.2009 р.*