

ПРОБЛЕМНІ ПИТАННЯ ЩОДО ОБЛІКУ ПДВ НА ПЕРЕРОБНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ*Досліджено проблемні питання щодо обліку ПДВ на переробних підприємствах***Ключові слова:** податок на додану вартість, проблеми обліку, переробні підприємства

Постановка проблеми. Процес побудови стабільної і сильної економіки в Україні супроводжується змінами взаємовідносин переробних підприємств аграрного сектору економіки з різними суб'єктами ринкового середовища, що зацікавлені в отриманні достовірної інформації про результати їх діяльності. Однією з найбільш розвинених галузей аграрного сектору України є переробна галузь. Значний вплив на діяльність якої має податкова система країни. Важливим елементом якої є податок на додану вартість, що становить головну частину серед податків, які оподатковують продукти споживання.

Стан вивчення проблеми. В Україні податок на додану вартість ще з перших років застосування становить собою одне із найбільш дискусійних питань існуючої системи оподаткування. На даний момент цей податок є найдієвішим інструментом наповнення державного бюджету, але він сформував комплекс негативних проблем, через що його ефективність поставлена під сумнів. Переробні підприємства зіткнулися з проблемою численних зловживань у цій сфері оподаткування, особливо це стосується податкових відшкодувань платникам та формування податкового кредиту. В той же час, недоліки даного податку в Україні є наслідком не стільки недосконалості системи нарахування і його сплати, як національних особливостей його справляння та специфіки податкової культури.

Метою статті є дослідження сучасного стану та проблем обліку ПДВ підприємств переробної галузі та розгляд можливих шляхів удосконалення механізму обліку даного податку.

Аналіз результатів останніх досліджень і публікацій. Проблеми застосування ПДВ та оцінка його впливу на економічні процеси досліджували провідні вітчизняні вчені такі, як В. Геєць, Б. Губський, А. Даниленко, Т. Єфіменко, Ю.Б. Іванов, А.І. Крисоватий, В. Лановий, І. Луніна, В. Парнюк, А.С. Скрипник, А. Соколовська, В. Федосов, Н. Фролова та інші. Але окремі аспекти з питань реформування ПДВ проаналізовані недостатньо, зокрема шляхи скорочення масштабів ухилень від сплати ПДВ. Разом із тим, потребує продовження досліджень пошук шляхів удосконалення адміністрування та обліку ПДВ в сучасних умовах розвитку вітчизняної економіки.

Викладення основного матеріалу. З економічної точки зору податок на додану вартість є одним із складних податків, який сплачується на всіх етапах руху товарів, робіт та послуг. У той же час, ПДВ є одним із непрямим податків, що є частиною новоствореної вартості, а фактичним суб'єктом оподаткування якого є кінцевий споживач, а не підприємство, що його сплачує [9]. Кожне підприємство у виробничому ланцюжку при сплаті ПДВ до бюджету виступає лише податковим агентом кінцевого споживача і не сплачує власних коштів, за винятком випадків, коли воно є кінцевим споживачем.

Додана вартість наближається за своїм обсягом до заново створеної вартості (частини національного доходу), виробленої в даній господарській структурі (ланці). Додана вартість – це створений прибуток чи вартість чистої продукції, то в цьому випадку додана вартість визначається шляхом додавання її складових елементів – заробітної плати, відсотків, ренти і прибутку [9]. При цьому створена додана вартість не є об'єктом оподаткування, а лише критерієм розподілу повноважень податкового агента. Чим більша величина створеної доданої вартості, тим більша частина ПДВ кінцевим споживачем сплачується за готову продукцію на рахунки підприємств, які вони мають сплати до бюджету.

Переробні підприємства є одними із важливих суб'єктів сплати податку на додану вартість, які суттєво відчували на собі зміни нового Податкового кодексу щодо обліку та сплати даного податку.

Раніше, як відомо, підприємства переробної галузі перераховували суми податку на відповідні небюджетні рахунки Державного Казначейства. Ці суми мали цільовий характер і направлялись на виплату дотацій сільськогосподарським товаровиробникам та населенню за продану ними сировину. Повернення дотацій сільськогосподарським товаровиробникам здійснювалось щомісяця, а селянам – двічі на місяць через переробні підприємства. Ця дотація формувалася за рахунок повернення ПДВ від реалізації готової продукції і в дохідній частині Державного бюджету України не відображалася. При цьому кошти акумулювалися на спеціальному рахунку кожного підприємства, цільове використання їх постійно контролювалось податковими органами [2].

З прийняттям нового податкового законодавства відбулися суттєві зміни в сплаті даного податку переробними підприємствами. Згідно Закону України від 22.12.2011 р. № 4268-VI внесено зміни до п. 1 підрозд. 2 розд. XX "Перехідні положення" Податкового кодексу України [5]. Головна суть їх полягає у встановленні порядку прямих компенсаційних виплат переробними підприємствами сільськогосподарським товаровиробникам – постачальникам молока або м'яса у живій вазі. Певною мірою можна говорити про повернення попереднього механізму дотаційних виплат, який діяв до 01.01.2011 року згідно із Законом про ПДВ. Разом з тим збережено і порядок направлення переробними підприємствами частини суми спецрежимного ПДВ до спецфонду Держбюджету.

Відповідно до Закону № 4268-VI позитивна різниця між сумою податкових зобов'язань звітного (податкового) періоду та сумою податкового кредиту звітного (податкового) періоду, визначена у податковій декларації з податку на додану вартість щодо діяльності з постачання продукції, повинна сплачуватися переробними підприємствами до спеціального фонду Державного бюджету України та на спеціальний рахунок, відкритий ними в органі державного казначейства у таких розмірах:

у 2012 році – до спеціального фонду Державного бюджету України – у розмірі 30 відсотків, а на спеціальний рахунок – у розмірі 70 відсотків;

у 2013 році – до спеціального фонду Державного бюджету України – у розмірі 40 відсотків, а на спеціальний рахунок – у розмірі 60 відсотків;

у 2014 році – до спеціального фонду Державного бюджету України – у розмірі 50 відсотків, а на спеціальний рахунок – у розмірі 50 відсотків [5].

Крім того, згідно з нормами Закону № 4268-VI у разі здійснення операцій з вивезення за межі митної території України продукції у митному режимі експорту переробне підприємство відображає їх у податковій декларації з податку на додану вартість і має право на відшкодування з бюджету податку на додану вартість, сплаченого (нарахованого) постачальникам товарів/послуг, вартість яких включена до вартості експортованої продукції. Таке відшкодування здійснюється у загальному порядку.

Також платники податку зобов'язані самостійно розподілити нараховану суму ПДВ (рядок 17 декларації з ПДВ (переробного підприємства) за січень 2012 року) та 30 % перерахувати до спеціального фонду Державного бюджету, 70 % – на спеціальний рахунок, який необхідно для цього попередньо відкрити.

Суми податку на додану вартість, що підлягають перерахуванню переробними підприємствами на спеціальні рахунки для виплати дотацій сільськогосподарським товаровиробникам, заносяться до облікової та звітної інформаційних систем органів ДПС граничним терміном подання декларації до органу ДПС, встановленим пунктом 203.1 статті 203 Податкового кодексу України [10].

Але такі нововведення призвели до того, що закупівельні ціни на молоко були збільшені сільгоспвиробниками та населенням на розмір дотації, яку вони отримували до січня 2011 року щомісячно. І як наслідок, переробники одержали додаткове навантаження на собівартість готової продукції і фактично змушені оплачувати подвійний розмір дотаційних відрахувань: один раз – виробнику молока в ціні, другий – через ПДВ до бюджету [2].

У такій ситуації переробники змушені підвищувати реалізаційні ціни на готову продукцію, що суттєво відбивається на обсягах реалізації. Адаже через обмежену купівельну спроможність населення цей ріст не покриває збільшення собівартості, і виробництво продукції є збитковим.

Як бачимо, такі зміни мають дещо негативний характер, адже несуть додаткове навантаження на переробні підприємства молочної галузі. Податковим органам необхідно переглянути моменти щодо обліку та сплати ПДВ цим підприємствами та виплати дотацій сільськогосподарським товаровиробникам та селянам.

Для більшої точності і правильності нарахування сум податку на додану вартість важливою є ефективна організація бухгалтерського та податкового обліку на молокопереробних підприємствах. На яких об'єктом ведення обліку є операції з реалізації молока, молочної сировини та молочної продукції. Переробні підприємства на суму обороту з реалізації продуктів, виготовлених молока, прийнятого свого часу від сільгоспвиробників, нараховують ПДВ і перераховують цей податок на окремо відкритий для цього рахунок. При цьому відповідно до п. 10 Порядку, затвердженого Постановою КМ України № 805, переробні підприємства для обліку ПДВ ведуть окремі субрахунки: 6411 "ПДВ з реалізації молока і молочних продуктів". У бухгалтерському обліку переробного підприємства ці рахунки кореспондують при нарахуванні ПДВ з рахунком 701. Суми нарахованого таким чином ПДВ можуть зменшуватися за рахунок ПДВ, сплаченого (нарахованого) постачальникам, продукція (роботи, послуги) яких пов'язана з виготовленням молочних і м'ясних продуктів з сировини, прийнятої від сільгоспвиробників. Кредитове сальдо рахунка 6411, виведене на кінець звітної періоду (місяця, кварталу, року) являє собою розмір дотацій сільськогосподарським товаровиробникам [8].

Умовою для ведення обліку є наявність документів, що підтверджують здійснення відповідної операції. У нашому випадку, таким первинним документом є податкова накладна, що відображає нараховані суми ПДВ. Податкові накладні заповнюються відповідно до встановлених правил. Починаючи з 16 грудня 2011 року в Україні застосовують нові форми податкових накладних. Основна зміна у формі податкової накладної – це введення нової графи під номером 4, в якій необхідно вказувати код товару згідно Українського класифікатора товарів зовнішньоекономічної діяльності (УКТ ЗЕД). Проте, суть зміни стосується тільки підакцизних та імпортованих товарів і полягає в тому, що покупець за першою з подій операції купівлі підакцизних товарів та товарів, ввезених на митну територію України, повинен отримати податкову накладну із зазначенням у ній коду УКТ ЗЕД, при цьому код УКТ ЗЕД передбачено вказувати на всіх етапах поставки товарів, раніше ввезених в Україну (пп. 12.3 Порядку № 1379) [7]. Всі інші реквізити податкових накладних заповнюються за тими ж правилами, що і раніше. Але і при цьому можуть виникнути труднощі, що в основному полягають у зазначенні різних номерів при великих обсягах в самій

податковій накладній та операцій в Реєстрах виданих та отриманих податкових накладних, що ускладнюють облік.

Одна з головних умов успішної роботи бухгалтера з податкового обліку – це своєчасне отримання точної інформації й успішна здача звітності, яка відображаються переробними підприємствами у податковій декларації з податку на додану вартість (переробного підприємства), форма якої затверджена Наказом Державної податкової адміністрації України від 25.11.2011 р. №41 "Про затвердження форм та порядку заповнення і подання податкової звітності з податку на додану вартість" [7].

Переробне підприємство у строки, встановлені пунктом 203.1 статті 203 Податкового кодексу України, подає до органу державної податкової служби податкову декларацію з податку на додану вартість і податкову декларацію з податку на додану вартість щодо діяльності з постачання продукції за місцем реєстрації переробного підприємства [10]. У податковій декларації з податку на додану вартість щодо діяльності з постачання продукції окремо відображаються сума податку на додану вартість, що підлягає перерахуванню на спеціальний рахунок для виплати компенсації, та сума податку на додану вартість, що підлягає перерахуванню до спеціального фонду Державного бюджету України.

При цьому переробне підприємство суму податку на додану вартість, перераховану на спеціальний рахунок, повинно використовувати виключно для виплати сільськогосподарським товаровиробникам компенсації за продані ними молоко і м'ясо в живій вазі.

Перерахування суми податку на додану вартість на спеціальний рахунок переробного підприємства для виплати компенсації здійснюється переробним підприємством до 15 числа місяця, наступного за звітним (податковим) періодом, до спеціального фонду Державного бюджету України – у строки, встановлені пунктом 203.2 статті 203 Податкового кодексу України.

Для підтвердження перерахування сум податку на додану вартість на спеціальний рахунок переробне підприємство разом з податковою декларацією з податку на додану вартість щодо діяльності з постачання продукції надає реєстр платіжних доручень про фактично зараховані на такий спеціальний рахунок кошти за звітний (податковий) період і виписку територіального органу Державного казначейства з такого рахунка.

В Україні започатковано процес переходу на подання податкової звітності в електронному вигляді. Це є важливим напрямком роботи, тому ДПС досить відповідально підходять до цього питання. Створено велику кількість комп'ютерних програм, за допомогою яких можна подавати дану звітність. При цьому платники податків самостійно визначаються із вибором програмного забезпечення для формування та подання звітності в електронному вигляді. Серед платників податків поширено програмне забезпечення таких програм, як "1С-Бухгалтерія", "Парус", "Бест-Звіт", "Медок". Починаючи з 1 січня 2012 року кількість платників ПДВ, які звітували в електронному вигляді, становила близько 40 % від загальної кількості платників ПДВ в Україні, в Житомирській області – 95 % [4]. Застосування даної форми звітності є ефективнішою та прискорює процес здачі звітів до податкових органів.

Як уже зазначалось, податок на додану вартість в Україні є основним джерелом надходжень Державного бюджету, тому доцільним буде розглянути динаміку надходжень ПДВ до Державного бюджету України протягом 2007-2011 р. (табл. 1).

Таблиця 1. Динаміка надходжень ПДВ до Державного бюджету України за 2007-2011 рр.

Показники	2007 р.	2008 р.	2009 р.	2010 р.	2011 р.
Податкові надходження, млрд. грн.	116,67	167,88	148,9	202,9	266,4
Податок на додану вартість, млрд. грн.	59,38	92,08	79,89	119,0	129,8
Темп приросту обсягу надходжень ПДВ, %	+17,8	+55,1	-13,24	+36,26	9,1
Частка ПДВ у податкових надходженнях, %	50,9	54,8	56,8	58,6	48,72

З наведених даних в таблиці 1, можна стверджувати про важливість застосування ПДВ у податковій сфері України, адже він має значний вплив на формування Державного бюджету країни загалом. Так, обсяг

надходжень податку на додану вартість у 2007 р. становив 59,38 млрд. грн, а у 2011 р. – 129,8 млрд. грн. Загалом, прогнозні надходження податку на додану вартість до загального фонду державного бюджету на

2011 р. розраховані за ставкою 20 і склали 108,3 млрд грн, з них: 65 млрд 396 млн грн – ПДВ з вироблених в Україні товарів (робіт, послуг), 37 млрд 507 млн грн – бюджетне відшкодування ПДВ; 78 млрд 411 млн грн – ПДВ із ввезених на митну територію України товарів [6]. Але, як бачимо з даних табл. 1, величина податку на 21,5 млрд грн. більша. Це головним чином, було досягнуто за рахунок чітко встановленим правилам нарахування та сплати ПДВ, активізації боротьби з ухиленням від сплати податків.

В 2012 році прогнозується надходження ПДВ до бюджету у розмірі 146,6 млрд грн. Зазначимо, що Кабінет міністрів України планує в 2012 р. отримати ПДВ майже на 16, % більше, ніж у 2011 р. – 145 млрд 528,4 млн грн. Такі дані містяться в державному бюджеті на 2012 р. Планується, що ПДВ з вироблених в Україні товарів складе 90,794 млрд грн, бюджетне відшкодування ПДВ – 47,993 млрд грн, ПДВ із ввезених в Україну товарів – 101,995 млрд грн, ПДВ, що сплачується до бюджету переробними підприємствами за реалізовані ними молоко тощо – 732 млн грн. З вироблених в Україні підкацизних товарів Кабмін планує отримати 32,639 млрд грн акцизного податку, з ввезених

на митну територію України – 9,084 млрд грн. [1]. З встановленої динаміки зростання суми ПДВ, можна сказати, що ці прогнози є реалістичними.

Житомирська область є однією з розвинених областей України, на території якої зареєстровано досить велика кількість підприємств різних галузей. Вагомий внесок у соціально-економічний розвиток регіону робить державна податкова служба, яка разом з місцевими органами влади забезпечує своєчасне і повне надходження коштів до державного та місцевих бюджетів і є ключовою ланкою сучасної соціально-економічної структури. Інформацію про структуру основних податків Житомирської області в 2011 році можна побачити на рис. 1.

З рис. 1. видно, що серед податків, які надходять до бюджету Житомирської області найбільшу частину займає податок на додану вартість, а величина податку на прибуток зменшилась. До зведеного бюджету України від платників податків Житомирщини надійшло понад 2,6 млрд грн платежів, контроль за якими покладено на органи державної податкової служби області, що на 403 млн грн або на 18% більше надходжень 2010 року. До державного бюджету України надійшло 1,2 млрд грн., що більше минулорічного показника на 215,5 млн грн або на 22,5%.

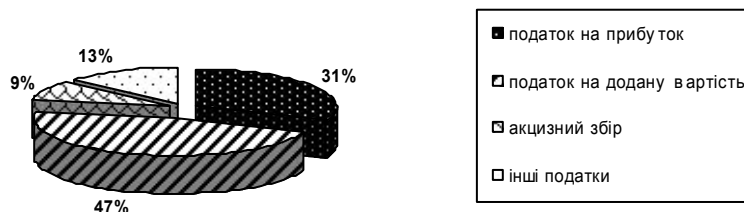


Рис. 1. Структура основних податків Житомирської області за 2011 рік

До місцевих бюджетів надійшло 1,4 млрд. гривень, що більше платежів попереднього року на 187,5 млн грн. або на 14,6%. За 2011 рік величина податків, які надійшли до державного бюджету України становила: податку на прибуток становила 375,9 млн грн., ПДВ – 563,0 –млн. грн, акцизного

збору – 114,7 млн грн [3]. Дані результати свідчать про ефективність проведеної податкової реформи в Україні.

Розглянемо динаміку надходжень ПДВ в податкових надходженнях бюджету Житомирської області за 2007-2011 роки (рис. 2.).

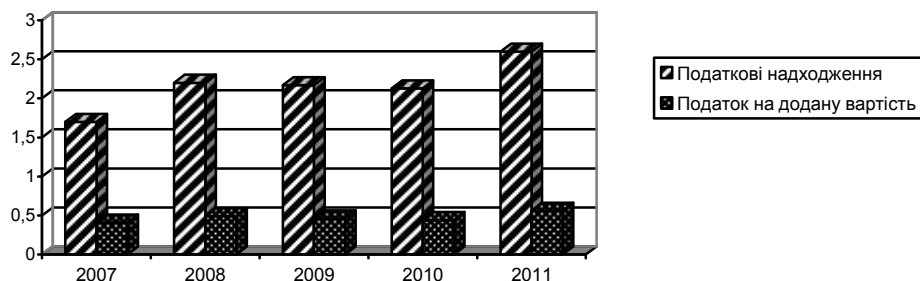


Рис. 2. Динаміка ПДВ в податкових надходженнях до бюджету Житомирської області за 2007-2011 рр. (млрд. грн.)

З даних рис.2. бачимо, що податкові надходження Житомирської області мають тенденцію до зростання. За останні 5 років їх величина зросла на 9 млрд грн або 52,9%, що вказує на ефективність адміністрування податків. За останній рік, після прийняття нового Податкового кодексу, податкові надходження зросли приблизно на 5 млрд грн або

на 18%. Часка ПДВ в податкових надходженнях Житомирської області має позитивну динаміку. За 5 років величина ПДВ зросла на 36,6%, у 2011 році, порівняно з 2010 р., сума ПДВ виросла на 27,3% [3].

Доцільним є розглянути темпи приросту ПДВ як по Україні в цілому, так і по Житомирській області (рис.3.).

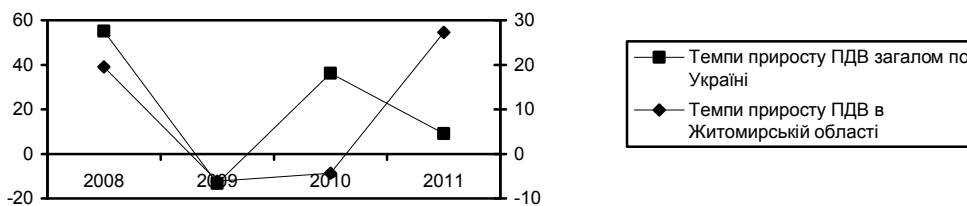


Рис. 3. Темпи приросту ПДВ за 2008-2011 роки

З даних рис. 3 видно, що темпи приросту ПДВ мають тенденцію до зростання. Проте, в 2009 році величина ПДВ значно зменшилась, що спричинено погіршенням економічної ситуації в країні, скороченням виробництва та

відповідно зменшенням суми сплачених податків. В 2010р. спостерігається збільшення приросту ПДВ, що вказує на покращення ситуації на економічному просторі країни [3]. При цьому, темпи росту ПДВ в Житомирській

області значно вищі, ніж в цілому по країні. В 2011 році темпи приросту ПДВ по області зросли, а загалом по Україні зменшились суттєво. Отже, до реформування податкової системи суми податків мали невисокі темпи росту, з прийняттям Податкового кодексу України динаміка набула позитивний характер.

Як бачимо, в Україні ПДВ сформував комплекс негативних проблем, через що його ефективність поставлена під сумнів. Але поряд з тим він має ряд переваг:

– ПДВ має широкую базу оподаткування, адже охоплює предмети широкого споживання на всіх стадіях руху продукції;

– податкове навантаження з ПДВ на кінцевий товар не залежить від числа оборотів і стадій створення вартості;

– для ПДВ характерна нейтральність щодо фірм різних стадій виробництва;

– ПДВ позитивно впливає на процеси нагромадження, оскільки менше зачіпає прибуток, який є одним з головних джерел акумуляції капіталу.

Прийняття Податкового кодексу мало на меті врегулювати відносини оподаткування, визначити методику обчислення податків, ставки їх оподаткування, правовий стан платників податків, порядок адміністрування податків, а також порядок і умови застосування фінансових санкцій до платників податків за порушення податкового законодавства.

Для подолання основних проблем пов'язаних з адмініструванням ПДВ на молокопереробних підприємствах, на нашу думку, необхідно створити такий механізм, який буде задовольняти всі сторони даних відносин. Суми податку, що сплачуються до бюджету перерозподіляти між підприємствами – виробниками сировини. А якщо переробні підприємства закуповують сировину у селян, то у такому випадку ми пропонуємо виплачувати їм суми дотацій щомісячно, але при цьому дані суми не можуть включатись до закупівельної ціни сировини. Ми пропонуємо, при визначенні бази оподаткування враховувати, те, у кого молокопереробні підприємства купують сировину то на відповідну суму зменшувати їм суму податку. Це дозволить зменшити податкове навантаження на переробні підприємства та в свою чергу відобразиться на результатах їх діяльності. При цьому інтереси виробників сировини також будуть задоволені. Проте для запровадження такого механізму необхідно ретельно відпрацювати та врахувати усі деталі.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Реформування ПДВ в новому податковому законодавстві має як негативні, так і позитивні сторони. ПДВ є нескінченим джерелом бюджетних доходів, що стягується зі споживання і напрямляється на удосконалення галузей сільського господарства, зокрема переробної. Нова схема нарахування ПДВ викликає подвійне навантаження на переробників

сировини. Тому важливим є вирішення даного питання з урахуванням усіх моментів для задоволення суб'єктів цих відносин. Так, запровадження нового механізму дозволить зменшити податкове навантаження на переробні підприємства та підвищити рівень їх рентабельності. Але, незважаючи на це, дана процедура залишається громіздкою та незрозумілою для багатьох суб'єктів господарювання. Для збільшення більшості ефективності від здійснення процесу адміністрування податку на додану вартість необхідно враховувати податкову систему країни, особливості конкретного виду діяльності підприємств та інтереси платника.

Список використаних літературних джерел:

1. Висновки за результатами аналізу та експертизи проекту Закону України "Про Державний бюджет України на 2012 рік" // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ac-rada.gov.ua> 2. ВР: Новий спецрежим ПДВ молоко(м'ясо)переробників передбачає прямі компенсаційні виплати сільгосп товаровиробників" // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.buhgalter.com.ua> 3. Державна Податкова Служба у Житомирській області // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.dpa.zt.ua> 4. Електронна звітність усуває черги в податковій // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.vkurse.ua> 5. Нова податкова накладна і порядок її заповнення набрали чинності // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.zakon2.rada.gov.ua> 6. Надходження від ПДВ до держбюджету 2011 складають 108 млрд гривень // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.chudovo.org> 7. Наказ Державної податкової адміністрації України від 25.01.2011 р. № 41 "Про затвердження форм та порядку заповнення і подання податкової звітності з податку на додану вартість" // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua> 8. Огійчук М.Ф. Бухгалтерський облік в сільському господарстві в первинних документах і проводках / За ред. М.Ф. Огійчука та В.М. Пархоменка. – Х.: Фактор, 2009. – 480 с. 9. ПДВ: реформувати не можна скасувати // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.epravda.com.ua> 10. Податковий Кодекс України: чинне законодавство із змінами та і доповненнями // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>

КАМІНСЬКА Марія Броніславівна – кандидат економічних наук, доцент кафедри бухгалтерського обліку Житомирського національного агроєкологічного університету.

Наукові інтереси:

– реформування та розвиток бухгалтерського та податкового обліку.

Стаття надійшла до редакції: 26.02.2013 р.