

**ПРОБЛЕМЫ ФУНКЦИОНИРОВАНИЯ СПЕЦИАЛЬНОГО РЕЖИМА НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ НДС
ДЛЯ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ПРЕДПРИЯТИЙ УКРАИНЫ**

*Рассматриваются особенности применения в Украине специального режима
налогообложения НДС для сельскохозяйственных предприятий и предлагаются
мероприятия по его реформированию*

Постановка проблемы. Налог на добавленную стоимость является ключевым элементом налоговой системы Украины, поскольку доходы от его взимания обеспечивают наибольший удельный вес среди налоговых поступлений. В развитых же странах мира НДС не имеет бюджетобразующего значения, поскольку там ключевая роль отводится прямым налогам. Таким образом, поскольку НДС является налогом на потребление, целесообразность его применения является дискуссионным вопросом. Особенно это касается его применения в стратегически важных отраслях экономики, к числу которых относится сельское хозяйство.

Анализ последних исследований и публикаций. Проблемам налогообложения НДС посвящены работы как зарубежных так и отечественных ученых-экономистов. Среди отечественных ученых эта проблема исследуется в работах В. Вишневого [3], Ю. Иванова [5], А. Соколовского [9], В. Федосова [12] и др. В данных работах глубоко исследованы концептуальные основы формирования НДС, его роль в налоговой системе.

В работах С. Осадчего [7], Н. Ущуповской [11], С. Демьяненко [4] уделено внимание вопросам налогообложения НДС сельскохозяйственных предприятий, но особенности функционирования НДС в сельском хозяйстве продолжают оставаться дискуссионными.

Цель статьи. В связи с этим целью статьи является исследование проблем функционирования НДС в сельском хозяйстве и разработка предложений по совершенствованию налогообложения НДС сельскохозяйственных предприятий Украины.

Изложение основного материала исследования. Сельскохозяйственная отрасль народного хозяйства является жизненно важной для Украины. Однако вместе с тем ее можно отнести и к числу наиболее проблемных.

По данным Государственного комитета статистики общий объем производства продукции сельского хозяйства во всех категориях хозяйств за январь-июль 2010 г. сравнительно с соответствующим периодом 2009 г. сократился на 0,6 %.

Объем производства продукции растениеводства сравнительно с январем-июлем 2009 г. был меньше на 5,7 %.

Общий объем реализованной аграрными предприятиями произведенной продукции за январь-июль 2010 г. сравнительно с соответствующим периодом 2009 г. уменьшился на 9 %.

Средние цены продажи аграрной продукции сельскохозяйственными предприятиями по всем направлениям реализации за январь-июль 2010 г. сравнительно с соответствующим периодом 2009 г. возросли на 22 %, в том числе продукции растениеводства – на 34 %, животноводства – на 12 % [10].

Современное состояние, в котором находится сельское хозяйство Украины, требует обоснованного определения стратегических направлений осуществления аграрной политики, останки быточности и обеспечения наращивания объемов производства, восстановление внутреннего и внешних рынков продовольствия. В связи с этим, одним из приоритетных направлений государственной политики должно стать преодоление кризисного состояния, сложившегося в аграрном секторе.

Поддержке и развитию сельскохозяйственной отрасли государство уделяет значительное внимание. Такая поддержка осуществляется разными путями, одним из которых является установление специальных режимов налогообложения.

Сельскохозяйственная продукция не является объектом налогообложения акцизным сбором и товаропроизводители, как правило, проводят операции, не подлежащие таможенному налогообложению. Поэтому из косвенных налогов в аграрном секторе начисляется, в основном, НДС, основная часть которого направляется на поддержку отрасли.

Так, Законом Украины от 03.04.97 № 168/97 "О налоге на добавленную стоимость" (с изменениями и дополнениями) [1] предусмотрен льготный режим налогообложения НДС ряда операций, которые осуществляются сельскохозяйственными предприятиями (статья 8-1).

Согласно данной нормативной базе сельскохозяйственное предприятие может избрать специальный режим налогообложения.

Сельскохозяйственным считается предприятие, основной деятельностью которого является поставка произведенных (поставленных) им сельскохозяйственных товаров (услуг) на собственных или арендованных производственных мощностях, в которой удельный вес стоимости сельскохозяйственных товаров (услуг) составляет не меньше 75 % стоимости всех товаров (услуг), поставленных на протяжении предыдущих двенадцати отчетных налоговых периодов совокупно.

Согласно специальному режиму налогообложения сумма налога на добавленную стоимость, начисленная сельскохозяйственным предприятием на стоимость поставленных им сельскохозяйственных товаров (услуг), не подлежит уплате в бюджет и полностью остается в распоряжении такого сельскохозяйственного предприятия для возмещения суммы налога, уплаченной (начисленной) поставщику на стоимость производственных факторов, а при наличии остатка такой суммы налога - для других производственных целей.

Если сумма налога на добавленную стоимость, уплаченная (начисленная) сельскохозяйственным предприятием поставщику на стоимость производственных факторов, превышает сумму налога, начисленную по операциям по поставке сельскохозяйственных товаров (услуг), то разность между такими суммами не подлежит бюджетному возмещению.

При вывозе сельскохозяйственных товаров (сопутствующих услуг) в таможенном режиме экспорта сельскохозяйственное предприятие – производитель таких товаров (услуг) имеет право на бюджетное возмещение налога на добавленную стоимость, уплаченного (начисленного) поставщикам товаров (услуг), стоимость которых включается в состав производственных факторов. Такое возмещение осуществляется в общем порядке.

Налогоплательщик, приобретающий сельскохозяйственные товары (услуги) у сельскохозяйственного предприятия, который избрал специальный режим налогообложения, имеет право увеличить налоговый кредит на сумму уплаченного (начисленного) налога в общем порядке.

Специальный режим налогообложения не распространяется на производителей подакцизных товаров, кроме предприятий первичного виноделия, которые поставляют виноматериалы.

Для получения свидетельства о регистрации как субъекта специального режима налогообложения сельскохозяйственное предприятие регистрируется в соответствующем налоговом органе по правилам и в сроки, которые определены статьей 9 Закона Украины "О налоге на добавленную стоимость" для регистрации налогоплательщиков на добавленную стоимость.

В свидетельстве о регистрации сельскохозяйственного предприятия как субъекта специального режима налогообложения, кроме сведений, предусмотренных в свидетельстве о регистрации налогоплательщика на добавленную стоимость на общих основаниях, должен содержаться перечень видов деятельности такого сельскохозяйственного предприятия.

Сельскохозяйственное предприятие – субъект специального режима налогообложения применяет ставки налога, установленные пунктом 6.1 статьи 6 Закона "О налоге на добавленную стоимость", а именно по ставке 20 %.

Общая схема применения специального режима налогообложения НДС сельскохозяйственными предприятиями Украины представлена на рисунке 1.

Сельскохозяйственные производители ежемесячно подают информацию налоговому органу об использовании таких средств. Такая информация предоставляется в виде справки одновременно с

отдельной декларацией по НДС относительно операций, по которым установлены специальные режимы налогообложения НДС.

Налогоплательщики – сельскохозяйственные производители подают декларацию по НДС за соответствующий отчетный период, а справку о целевом использовании – за предыдущий отчетный период.

Ответственность за нецелевое использование сумм налога на добавленную стоимость, которые остаются в распоряжении сельскохозяйственных товаропроизводителей, несут их руководители.

Если сельскохозяйственные товаропроизводители параллельно с присущей для их отрасли деятельностью осуществляют операции по поставке подакцизных товаров или товаров, приобретенных со стороны, то по таким операциями составляется декларация по НДС общеустановленной формы, по которой проводятся расчеты с бюджетом [6].



Рис. 1. Порядок применения специального режима налогообложения НДС сельскохозяйственными предприятиями Украины

Таким образом, суммы НДС, которые остаются в распоряжении сельскохозяйственных производителей, по сути являются государственной дотацией, которая имеет целевое направление использования, за нарушение которого предполагается ответственность в виде бесспорного взыскания таких средств в государственный бюджет [6].

Вопрос целесообразности применения существующего специального режима налогообложения НДС сельскохозяйственных предприятий является дискуссионным.

По мнению С. Осадчего, к недостаткам существующего режима налогообложения НДС сельскохозяйственных предприятий относятся следующие:

- не определена количественная величина налога, который может направляться на поддержку отрасли. Поэтому при повышении цены на продукцию и уровня рентабельности размер бюджетной поддержки возрастает;

- направление начисленного налога на поддержку отрасли в совокупности с фиксированным сельскохозяйственным налогом создает условия для завышения цены на сельскохозяйственное сырье и дает возможность минимизации налоговых платежей в перерабатывающей промышленности;

- из-за продолжительного производственного цикла бюджетная поддержка отрасли в виде неуплаты налога наступает после реализации продукции, когда расходы осуществлены, что приводит к применению финансовых санкций за не целевое использование средств [7].

Кроме того, среди недостатков НДС для сельскохозяйственных предприятий необходимо отметить, что при применении специального режима налогообложения начисление НДС приводит к тому, что НДС теряет признаки налога, поскольку в бюджет он не поступает и имеет целевое назначение. Тогда, как для налогов характерным является обязательность уплаты их в бюджет и отсутствие конкретного целевого использования.

Таким образом, несмотря на то, что НДС сельскохозяйственными предприятиями в бюджет, в

основном, не платится, начисление его проводится. Это приводит к росту цены и увеличению налоговой нагрузки в стоимости продукции.

Экономисты западных стран пришли к однозначному выводу, что практика субсидирования сельского хозяйства является вредной для экономики, поскольку приводит к значительной потере бюджетных средств и сдерживает экономический рост.

Но кроме экономической целесообразности, существует также политическая. В настоящее время в вопросах субсидирования сельского хозяйства в странах ЕС превалирует политическая целесообразность [4].

Практика налогообложения НДС экономически развитых стран свидетельствует о существовании пониженной ставки налога для сельскохозяйственных товаропроизводителей.

В странах ЕС ставки НДС на сельхозпродукцию значительно ниже стандартных (проблему ухода от налогообложения там решают, устанавливая единые ставки НДС для сельхозпроизводителей и посредников, а переработчики покрывают часть своих "потерь" за счет низкой – сообразно ставке НДС – цены на сырье). В Бельгии, например, НДС на сельхозпродукцию составляет 6% при стандартной ставке 21%, в Германии – 7% и 16%, соответственно, в Греции – 9% и 19%, во Франции – 5,5% и 19,6%, в Италии – 4% и 20%, в Польше – 3% и 22%. В этих странах власти обеспокоены не только равными условиями для всех налогоплательщиков внутри страны, но и конкуренцией на региональном и мировом рынках [13].

В целом основные принципы и механизм налогообложения НДС в Украине отвечают требованиям ЕС, но этим требованиям не отвечает существующий режим специального использования НДС.

В целях совершенствования режима налогообложения НДС для сельскохозяйственных предприятий Н. Ущаповская предлагает упростить учет и отчетность путем применения для них годового отчетного периода по НДС [11].

Однако при существующем специальном режиме налогообложения это приведет к сложности расчетов при определении налогооблагаемой базы и к отдалению сроков бюджетного возмещения НДС сельскохозяйственным предприятиям.

Для повышения эффективности функционирования косвенного налогообложения сельскохозяйственных товаропроизводителей, совершенствования механизма его администрирование и обеспечение своевременности уплаты С. Осадчим предлагается:

– ввести после истечения потребности в действии режима специального использования для налогообложения произведенной сельскохозяйственными товаропроизводителями продукции растениеводства и животноводства ставку налога в половинном размере от основной;

– ввести для небольших по размерам и объемам продажи сельскохозяйственных товаропроизводителей налогообложение НДС на условиях фиксированного сбора.

По мнению С. Осадчего, в сельском хозяйстве также целесообразно ввести специальный режим налогообложения для небольших предприятий, который в странах ЕС получил название единого процента возмещений. Предприятие, которое выбрало такую систему налогообложения, относит налоговый кредит на валовые расходы, а для его компенсации выписывает налоговые накладные и включает в цену товара налог в размере льготной ставки 8-9 % [7].

Однако, учитывая тот факт, что сельскохозяйственные предприятия являются в основном плательщиками фиксированного сельскохозяйственного налога, не являясь при этом плательщиками налога на прибыль, отнесение налогового кредита на валовые расходы для них является невозможным.

Отмена НДС положительно повлияет на развитие сельского хозяйства, считает генеральный директор ООО "Укрзернопром Агро" Е. Ленг. По его словам, этот налог не позволяет нормально развиваться сельскому хозяйству, потому что его возвращение плохо администрируется государством, что приводит к росту коррупции, вследствие чего страдают не только торговцы, но и производители сельхозпродукции. НДС вводится в развитых странах для ограничения денежной ликвидности, тогда как Украине катастрофически не хватает дополнительных средств.

"Отмена НДС не вызовет никаких проблем. Это будет колоссальный толчок, который кардинально снизит коррупцию. Если активы компании стоили миллиард гривен, то после отмены НДС они будут стоить пять миллиардов", – считает Е. Ленг. Он отметил, что НДС необходимо заменять на другой вид налогообложения, например, на 5 % от розничных продаж. Нынешнюю задолженность перед экспортерами, по мнению эксперта, можно было бы реструктуризировать, в том числе, с помощью выпуска векселей и НДС-облигаций [8].

Безусловно, отмена НДС, на начальном этапе будет мощным стимулом для сельскохозяйственных предприятий, но при этом страдает бюджет, что в долгосрочной перспективе может привести к рыночным диспропорциям. Кроме того, данная мера в корне не отвечала бы требованиям ЕС.

Основными рекомендациями экономистов, выступающих за отмену льгот для сельского хозяйства, являются:

– сельское хозяйство должно иметь равную с другими отраслями систему налогообложения. Нецелесообразно вводить специальные отраслевые льготы. Это приводит к сдвигам в экономике, негативно влияет на общие и макроэкономические показатели;

– налоговую систему в АПК необходимо рассматривать в контексте общей реформы системы налогообложения в Украине, где одним из ключевых моментов должен быть переход от налогообложения предприятий к налогообложению физических лиц [4].

В целом в перспективе к этому необходимо стремиться, но учитывая современную экономическую ситуацию, такая непопулярная мера, как отмена государственной поддержки сельскохозяйственных предприятий пока недопустима.

К сожалению, несмотря на острую необходимость реформирования налогообложения сельского хозяйства, в

проекте Налогового кодекса [2] существенных изменений по налогообложению НДС сельскохозяйственных предприятий не предусмотрено.

Выводы и перспективы дальнейших исследований.

В целях обеспечения поддержки отрасли, учитывая, что НДС для сельскохозяйственных предприятий в Украине утратил функции налога, а при этом существуют расходы на его администрирование и система финансовых санкций за несвоевременное начисление, предлагается, отменив существующий специальный режим налогообложения НДС, учитывая требования ВТО, установить ставку налога в размере 3% (минимальная в странах ЕС – в соседней Польше) и максимально упростить порядок его декларирования. Входящий НДС при этом относить исходя из ставки 3% в состав налогового кредита, а остальную сумму – на расходы сельскохозяйственного предприятия. Поскольку при определении фиксированного сельскохозяйственного налога размер расходов не учитывается, то в части НДС, относимого на расходы, сельскохозяйственное предприятие будет фактически являться конечным потребителем. В случае отмены фиксированного сельскохозяйственного налога, данная сумма может уменьшать налогооблагаемую прибыль, как в странах ЕС.

Предлагаемые мероприятия не только обеспечат поступления в бюджет, сокращение бюджетного возмещения НДС сельскохозяйственным предприятиям, с которым возникают проблемы, но и позволят сократить уровень цен на сельскохозяйственную продукцию. Сокращение цен в свою очередь повысит уровень конкурентоспособности отечественных сельхозпроизводителей, что, безусловно, будет являться существенной антикризисной мерой.

Список использованной литературы:

1. Закон України "Про податок на додану вартість" (Відомості Верховної Ради України (ВВР), 1997, N 21, ст. 156) // <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?page=1&nreg=168%2F97-%E2%F0>
2. Налоговый кодекс Украины. Проект закона Украины от 15.06.2010 № 6509 // http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/ed_2010_06_15/JF50T00A.html
3. Вишневецький В.П., Веткин А.С. Уход от уплаты налогов: теория и практика: Монография/ НАН Украины Ин-т экономики пром-сти. – Донецк, 2003. – 228 с. 4. Дем'яненко С., Зоря С. Чи бути в українському АПК пільговому оподаткуванню? // <http://www.ukragroportal.com/propoz/item.html>
5. Іванов Ю.Б., Єськов О.Л. Сучасне оподаткування: мотиваційний аспект: Моногр. – Х.: ВД "ИНЖЕК", 2007. – 328 с. 6. Маліковська Л. Спеціальні режими оподаткування в сільському господарстві // <http://dpa.lg.ua/kons/2/260506.htm>
7. Осадчий С.О. Непряме оподаткування сільськогосподарських товаровиробників: Автореф. дис... канд. екон. наук: 08.04.01 // Нац. наук. центр "Ін-т аграр. економіки". – К., 2004. – 20 с. – укр. 8. Скасання ПДВ позитивно вплине на розвиток сільського господарства // <http://www.agribusiness.kiev.ua/uk/news/ukraine/19-02-2010/1266579639/>
9. Соколовська А.М. Податкова система держави: теорія і практика становлення: Монографія. – К.: Знання-прес, 2004. – 454 с. 10. Соціально-економічне становище України за січень–липень 2010 року. Повідомлення Державного комітету статистики України // <http://www.ukrstat.gov.ua>
11. Ущипівська Н.М. Функціонування податку на додану вартість в сільському господарстві: Автореф. дис... канд. екон. наук: 08.04.01 // Нац. наук. центр "Ін-т аграр. Економіки". – К., 2004. – 18 с.: рис. – укр. 12. Федосов В., Оларін В., Львовичкін С. Фінансова реструктуризація в Україні: проблеми і напрями: Монографія. – К.: КНЕУ, 2002. – 378 с. 13. Шикирлійська М. НДС: сельхозпроизводители против // <http://logos.press.md/Weekly/Main.asp?IssueNum=826&IssueDate=13.11.2009&YearNum=42&Theme=3&Topic=26267>

СЕРДЮК Елена Николаевна – кандидат экономических наук Донбасской государственной машиностроительной академии

Научные интересы:
– налогообложение