

МЕХАНІЗМ ОПОДАТКУВАННЯ ОСОБИСТИХ СЕЛЯНСЬКИХ ГОСПОДАРСТВ ПРИ РЕАЛІЗАЦІЇ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОЇ ПРОДУКЦІЇ: СУЧАСНИЙ СТАН ТА ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ

І.В. Свиноус,
кандидат економічних наук

Хмельницький національний
університет

Розглянуто сучасний стан процедур оподаткування особистих сільськогосподарських підприємств у системі товарообмінних операцій та реалізації продукції переробним підприємствам. Внесено пропозиції щодо упорядкування оподаткування особистих селянських господарств у сферах цих операцій.

Ключові слова: господарство, ефективність, механізм, оплата, оподаткування, особистісні селянські господарства, продукція, реалізація.

Постановка проблеми. Ринкова трансформація економіки України збігається з різким спадом виробництва основних видів сільськогосподарської продукції і сировини, кризовим фінансовим станом більшості підприємств сільського господарства. Створений у процесі ринкової реструктуризації сільського господарства сектор особистих селянських господарств (ОСГ) стає провідним виробником продуктів харчування і сільськогосподарської сировини. За останні роки частка ОСГ у структурі виробництва валової продукції сільського господарства зросла від 44% у 1990 р. до 61% у 2006 р. На частку цих господарств припадає 98,6% валового збору картоплі, 87,9% – овочів, 57,3% – м'яса худоби і птиці в живій вазі, 81,2% – молока, 46,4% – яєць і 78,8% – вовни. У 2006 р. загальна земельна площа сектору ОСГ склала 5134,2 тис. га або лише 8,5% площі сільськогосподарських угідь України.

Отже, особисті селянські господарства поки що є основними виробниками працездатної сільськогосподарської продукції. Це стало можливим внаслідок реалізації підприємницького ентузіазму працівників цього приватновласницького сектору. Лібераліза-

ція ж законодавства зняла більшість заборон і обмежень адміністративного характеру, що раніше обмежувала розміри ОСГ, кількість і структуру виробленої продукції (кількість і склад тварин в господарстві, розміри землі і т.ін.). Однак ще не створена система, у якій господарствам громадян належало б гідне і рівноправне місце серед інших форм виробництва сільськогосподарської продукції та у відносинах з бюджетною системою країни. Так, виконавши основну функцію забезпечення фізичного виживання значної частин населення країни в роки тяжкої кризи та одержавши з цією метою певні пільги, сектор ОСГ зараз не сплачує адекватних податків, оскільки основними платниками податків є підприємства суспільного сектору сільського господарства.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. На разі проблема оподаткування особистих селянських господарств не набула широкого розгляду в наукових публікаціях.

Ґрунтовний аналіз податкового законодавства, юридичної літератури, державних статистичних даних вченими-економістами [1] дозволяє зробити висновок про те, що автоматичне виключення всіх доходів громадян, отриманих від ве-

дення особистих селянських господарств із об'єкта оподаткування, не відповідатиме сучасним суспільним відносинам, інтересам держави. Зокрема у володінні громадян, які ведуть особисті селянські господарства, можуть бути значні земельні площі, що за розмірами дорівнюють або перевищують фермерські господарства.

Складність оподаткування доходу фізичних осіб від діяльності в ОСГ полягає у виборі бази оподаткування. Так, А.І. Любар вважає за необхідне за базу оподаткування брати величину товарної продукції, що виробляється ОСГ, на основі даних вибіркового обстеження сільських домогосподарств, які здійснюють регіональні управління статистики. Проте це буде не зовсім вірно, оскільки усереднений показник товарності по кожному регіону буде розрахований зі значною похибкою [1].

Р.Е. Прауст вважає за необхідне оподатковувати доходи від ведення особистого селянського господарства як з доходів фізичних осіб, тому що власники особистих чи інших малих сімейних господарств ведуть господарську діяльність на землі не тільки в споживчих цілях, але й з метою одержання прибутку (чистого доходу) шляхом реалізації сільськогосподарської продукції [2].

Деякі автори вважають, що і Закон України «Про особисте селянське господарство» дає можливість власникам ОСГ самостійно сплачувати страхові внески для того, щоб мати право на пенсію, оплату тимчасової непрацездатності і т.ін., відносячи їх до інших категорій громадян [3].

Таким чином, питання побудови ефективної системи оподаткування ОСГ набуває все більшої актуальності.

Мета дослідження полягає у проведенні оцінювання існуючої в Україні системи оподаткування сільськогосподарських товаровиробників, зокрема – ОСГ, і внесенні пропозиції щодо упорядкування оподаткування цієї категорії виробників сільськогосподарської продукції.

Виклад основного матеріалу дослідження. Пошук ефективної моделі оподаткування ОСГ лежить саме у сфері їх товарного виробництва, тобто в тій частині фі-

нансово-господарської діяльності, що пов'язана з товарооборотом як у сфері прямої реалізації продукції, так і при використанні посередницьких схем та в економічних відносинах з переробними підприємствами.

Наприклад, аналіз проблем переробки цукрових буряків на давальницьких умовах потребує розгляду питання стосовно оподаткування доходу від здійснення даної операції. У Законі України «Про оподаткування прибутку» доходи від давальницьких операцій не згадано.

На перший погляд, ніякого доходу у фізичної особи немає, адже фактично цукровий завод переробляє цукрові буряки й отримує за цю роботу плату у вигляді відсотка від кількості зданих буряків. Оскільки фізична особа розраховується за переробку буряками, то складається враження, нібито в неї є тільки витрати.

Фактично ж згадана операція в частині оплати виконаних робіт включає дві складові:

1. З придбанням заводом у фізичної особи цукрових буряків у нього виникає кредиторська заборгованість;

2. Залік дебіторської заборгованості за переробку буряків і кредиторської заборгованості за куплений відсоток цукрових буряків.

Згідно з п. 1.19 Закону України «Про оподаткування прибутку», – це товарообмінна (бартерна) операція [7].

Саме під час відчуження фізичною особою згаданого відсотка буряків слід утримати податок з доходів за нормами статті 12 Закону про доходи [9], оскільки відбувається продаж рухомого майна. Операція має всі ознаки бартерної, на неї не вдається поширити дію п. 12.4 вищезгаданого Закону, адже у цьому випадку йдеться не про обмін однієї рухомої речі на іншу, а про обмін рухомої речі на послуги (роботи) з переробки.

Утримуючи податок, необхідно звернути увагу на два суттєві нюанси.

1. Податок утримують не завжди. Це пов'язано з пп. 4.3.36 Закону про доходи, де встановлено, що до загального оподаткову-

ваного доходу платника податку не включаються доходи від продажу сільськогосподарської продукції, вирощеної (виробленої) на земельних ділянках, наданих для:

- ведення особистого селянського господарства, якщо його розмір не було збільшено в результаті отриманої в натурі (на місцевості) земельної частки (паю);

- будівництва й обслуговування жилого будинку, господарських будівель і споруд (на присадибних ділянках);

- ведення садівництва й індивідуального дачного будівництва.

Для того, щоб завод не утримував податку, фізична особа має надати довідку місцевої ради про наявність такої земельної ділянки (про її розмір і цільове призначення). За відсутності цих документів бухгалтерії заводу необхідно утримати податок з доходів.

2. При утриманні податку можливе застосування коефіцієнта, розрахованого за формулою, наведеною в п. 3.4 Закону про доходи.

Законом України «Про особисте селянське господарство» визначено, що особисте селянське господарство як форма підприємницької діяльності з виробництва і переробки сільськогосподарської продукції юридично не є платником податку на додану вартість. Якщо підприємство, що закуповує сільськогосподарську продукцію, є платником податку на прибуток, то воно може відносити вартість на валові витрати на підставі пп. 5.2.1 Закону про прибуток [7].

Як правило, оплату продукції здійснюють після її одержання, тому валові витрати виникнуть у день оприбуткування продукції (пп. 11.2.1 Закону про прибуток). Фізичні особи-здавальники не є платниками ПДВ, не виписують податкових накладних, а тому на податковий кредит за таку продукцію заготівельникові розраховувати не варто.

Як свідчать дослідження реалізації цукровим заводам буряків, вирощених приватниками, до запровадження ПДВ і врахування його в ціні за сировину система та розмір оплати цукрових буряків були однаковими для бурякоздавальників усіх форм господарювання. Після прийняття у 1997 р.

закону про ПДВ здійснено диференціацію закупівельних цін. Крім того, згідно зі спеціальним порядком, до 1 січня 2006 р. різниця між сумою ПДВ, одержаного сільськогосподарськими товаровиробниками від покупців, та сумою ПДВ, сплаченого ними поставальникам, залишається у сільськогосподарських підприємствах і накопичується на окремому рахунку для придбання матеріально-технічних ресурсів виробничого призначення. Таким чином, позитивна різниця між «вихідним» і «вхідним» ПДВ не перераховується до держбюджету, а використовується платником податку у виробничих цілях. Мета такого заходу – підтримати сільськогосподарського товаровиробника. Бурякосійні господарства населення – здавальники сировини, які юридично не є платниками податку, підлягають подвійній економічній дискримінації.

Дещо інша ситуація при реалізації овочів. Для того, щоб проконтролювати правильність виконання норм Закону про доходи (будь-які доходи фізичної особи мають бути відображені у ф. № 1ДФ), у Податковому роз'ясненні № 53 вказано вимоги до документів, що підтверджують закупівлю сільськогосподарської продукції:

1) у закупівельних актах або закупівельних відомостях слід вказати:

- місце укладення угоди;
- прізвище, ім'я, по батькові продавця;
- ідентифікаційний номер продавця (за його відсутності – відомості з паспорта);
- дані з Державного акта (довідки) на право власності (користування) землею;
- назву продукції, ціну одиниці продукції, обсяг проданої продукції;
- суму виплачених коштів;
- підпис продавця про одержання коштів;

2) наявність земельних ділянок має підтверджувати копія Державного акта на право власності або право постійного користування землею (якщо він є), а в разі його відсутності – довідка з місцевої ради про наявність зазначеної земельної ділянки. При цьому в довідці слід вказати населений пункт, сільську (селищну) чи міську раду, на території якої розташована земельна ді-

лянка, дату і номер рішення місцевої ради, на підставі якого передано (надано) таку ділянку у власність (користування).

Державна податкова адміністрація України наказом № 304 від 01.08.05 р. скасувала Податкове роз'яснення № 53. З іншого боку, право на звільнення від оподаткування сільськогосподарської продукції має підтверджуватися відповідними документами. Тому, на наш погляд, складання акта в описаному порядку і подання наведених у п. 2 документів – необхідні. Отже, й надалі слід враховувати вищезазначені вимоги.

Якщо в наявності є перелічені документи, то з доходів фізичної особи від продажу сільськогосподарської продукції податок не стягують. За їх відсутності, наприклад, копії державного акта або довідки, що підтверджує наявність земельної ділянки, на якій вирощено продукцію, підприємство громадського харчування має стягнути 15% податку з доходу.

Тут може бути два варіанти. Якщо на ринку є аналогічний товар, то простіше знайти іншого продавця, у якого буде необхідний акт або довідка (можливо, купити у підприємця чи юридичної особи).

Якщо товар на ринку є тільки у продавця, на якого не поширюється звільнення від оподаткування, і потрібно цей товар купувати, щоб не зупинився технологічний процес, доведеться стягувати податок.

Проте навряд чи продавець погодиться продати свій товар дешевше аж на 15%. Тому, перш ніж обчислити суму податку, слід підвищити ціну на товар. Тоді продавець отримає свої гроші. Для того, щоб обчислити нову ціну, слід помножити ціну, за яку продавець згоден продати свою продукцію, на коефіцієнт 1,149425. Це робить підзвітна особа. Потім обчислюється сума доходу, з якої стягують 15% податку з доходів і визначається сума до виплати. Працівник, який проводить закупівлю, вписує всі обчислені суми до закупівельного акта.

Однією з основних форм державної підтримки виробників м'яса залишається «нульова» ставка ПДВ при реалізації тварин живою вагою на м'ясопереробні підприємства та пов'язаний з нею механізм дотації

сільськогосподарських товаровиробників за рахунок повернення сум ПДВ. Цей механізм регламентується постановою Кабінету Міністрів України №805 від 12 травня 1999 року. Суть його полягає в тому, що повернені на рахунок переробника дотаційні суми перераховують виробникам, які мають використати отримані кошти для розвитку виробництва, збільшення поголів'я і підвищення його продуктивності.

Законом України «Про податок на додану вартість» з 1 січня 2004 року [3] скасовано дію порядку оподаткування з нульовою ставкою ПДВ для сільськогосподарських товаровиробників. Однак Верховна Рада України внесла зміни до ст. 11, «Про продовження дії оподаткування операцій із продажу сільськогосподарської продукції (нульова ставка ПДВ)». Порядок оподаткування операцій із продажу сільськогосподарської продукції, раніше купленої (заготовленої) у фізичних осіб, які не є платниками ПДВ, діятиме до прийняття в Україні Податкового кодексу. У пояснювальній записці до Закону «Про внесення змін у ст. 11 Закону України «Про податок на додану вартість» [3] зазначається, що необхідність перегляду терміну дії порядку оподаткування операцій із продажу сільськогосподарської продукції й продуктів її переробки зумовлена закінченням дії цього порядку 1 січня 2004 року. Це, на думку авторів документа, призводить до зростання цін на 20% на продукцію, що вирощена на присадибних ділянках, у селянських господарствах, яку закуповують різні заготівельні організації.

Проте, як свідчать дані опитування громадської організації «Інститут аграрного розвитку», серед тих, хто протягом останніх двох років здавав молодняк великої рогатої худоби або свиней переробним підприємствам чи цехам, лише 26% одержали доплату, 29% – не одержали, оскільки не знали, що вона існує, 18% – вказали, що їм «не дали» доплати, а 23% – не одержали доплати, бо жива маса худоби або свиней не досягла потрібних кондицій.

Отже, заходи державної підтримки особистих селянських господарств є недо-

статніми. За даними опитування, кількість ОСГ, що скористалися цими доплатами, становила лише 19%.

При реалізації приватниками худоби безпосередньо на переробне підприємство механізм повернення ПДВ відносно відпрацьований і передбачає кілька етапів.

На першому етапі при реалізації сільськогосподарських тварин оформляють такі документи:

1. Договір, в якому обумовлюються умови реалізації тварин.

2. Довідка про стан здоров'я сільськогосподарської тварини.

3. Протокол узгодження цін.

4. Податкова накладна по нульовій ставці ПДВ на здану велику рогату худобу.

5. Квитанція, що видається м'ясокомбінатом приватному сільськогосподарському товаровиробникові, де вказується вартість і вага закупленої тварини, а також окремим рядком сума дотації відповідно до попередніх розрахунків.

На другому етапі приватний сільськогосподарський товаровиробник повинен подати в районне відділення Державного казначейства свій ідентифікаційний код, довідку із сільської ради про те, що реалізована сільськогосподарська тварина вирощена в його господарстві. Крім того, він повинен попередньо відкрити рахунок у будь-якому відділенні комерційного банку.

На третьому етапі відбувається процес перерахунку компенсації на рахунок приватника.

Що стримує приватника щодо реалізації вирощеної сільськогосподарської продукції переробним підприємствам або посередницьким структурам, що працюють на агентських умовах?

Основними причинами слід визнати такі:

1. Затримка з виплатою відшкодувань приватному сільськогосподарському товаровиробникові. Так, у середньому затримка виплати відшкодувань ПДВ і компенсації за реалізацію великовагової худоби становить від 20 і більше днів.

2. Витрати часу і грошей, пов'язані з відкриттям рахунку в банку, оформленням

ідентифікаційного коду (оскільки не всі сільські жителі його мають), відвідуванням відділення казначейства.

3. Посередники, які не працюють на агентських умовах, купують у приватника продукцію за дещо вищою ціною і відразу розраховуються готівкою.

Розрахунки свідчать, що виручка від реалізації продукції переробним підприємствам з урахуванням компенсації ПДВ дещо вища, ніж сума, яку заплатить посередник, який не працює на агентських умовах з переробним підприємством. Проте приватник у цьому випадку позбавлений необхідності відвідування різноманітних державних установ, крім того, він відразу отримує кошти. Саме виплата дотацій є вагомим стимулом для реалізації великовагової худоби господарствами населення на переробні підприємства різних форм власності. Для підтвердження викладеного наведемо приклад ефективної реалізації великовагової худоби, що ґрунтується на реальних фактах. Приватник реалізував на переробне підприємство великовагового бичка живою вагою 4 ц. При цьому він отримав виручку в сумі 2100 грн. і дотацію за нього – 520 грн. Термін затримки виплати дотації становив 45 днів, тому внаслідок зниження купівельної спроможності грошової одиниці він втратив 56 грн.

У Хмельницькій області накопичено позитивний досвід взаємодії господарств населення з переробними підприємствами за безпосередньої участі органів місцевого самоврядування. Місцеві органи контролюють проведення розрахунків щодо повернення ПДВ і компенсаційних виплат за великовагову худобу. Переробні підприємства мають гарантовану сировинну зону (місцеві органи влади стежать за недопущенням заготівлі іншими переробними підприємствами), приватники вирішують проблеми зі збутом продукції, а торгово-посередницькі структури одержують свій дохід.

Проте за навіть відносно високого рівня дотацій приватники не збільшують виробництва великовагових тварин.

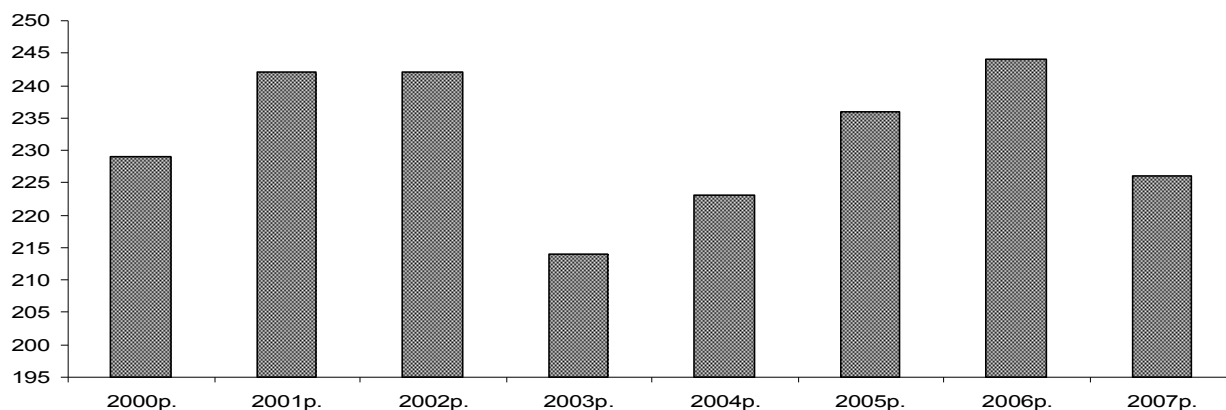


Рис. 1. Вага реалізованої особистими селянськими господарствами 1 голови великої рогатої худоби переробним підприємствам (кг)

Господарства населення продають низьковогову худобу через кілька причин:

- *по-перше*, для подальшого утримання худоби потрібна повноцінна годівля з необхідним вмістом концентрованих кормів, яку приватні виробники забезпечити не в змозі. Як правило, селяни випасають худобу на луках і не заготовляють кормів на зиму, реалізуючи цю худобу дрібнооптовим посередникам;

- *по-друге*, вони орієнтуються на потреби продовольчого ринку, на якому підвищеним попитом користується молода телятина. Останнім часом спостерігається стрімке збільшення обсягів реалізації молодняка.

Для того, щоб запобігти надмірному забою телят, необхідно передбачити певні заходи, які б стримували цей процес. Наприклад, відмовити у поверненні ПДВ власнику великої рогатої худоби, якщо вага худоби не досягає 200 кг;

Висновки. Якщо проаналізувати систему оподаткування діяльності особистих селянських господарств при реалізації сільськогосподарської продукції, то видно, що на разі кожен акт купівлі-продажу оподатковується і при цьому вони не користуються податковими пільгами як сільськогосподарські підприємства різних форм господарювання.

ВИКОРИСТАНА ЛІТЕРАТУРА

1. Шпичак О.М., Свиноус І.В. Реалізація сільськогосподарської продукції особистими селянськими господарствами – ціни, витрати, ефективність. – К.: ІАЕ, 2008. – 300 с.
2. Прауст Р.Э. К вопросу о типологии семейных хозяйств населения // Аграр. экон. наука на рубеже веков: методология, традиции, перспективы. – С.123-125.
3. Закон України «Про особисте селянське господарство» від 15.05.2003 р. № 742-IV // Відомості Верховної Ради України. – 2003. – №26 – 15 травня – С.284.
4. Мельников И. Социальное страхование граждан, ведущих личное подсобное хозяйство // Твоя земля. – 1999. – №6. – С.18.
5. Розжаренов В.П. Налогообложение личных подсобных хозяйств//Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. 2002. – №9. – С.12-13.
6. Закон України «Про податок з доходів фізичних осіб» (зі змінами та доповненнями) від 22.05.2003 р. № 889-IV// Відомості Верховної Ради. – 2003 – № 27. – 28 травня. – С.193.
7. Закон України «Про внесення зміни до статті 4 Закону України «Про податок з доходів фізичних осіб» (щодо оподаткування доходів особистих селянських господарств)» від 23.03.2003 р. № 1594-IV // Відомості Верховної Ради України. – 2003. – №5. – 1 березня. – С.134.