



ОСОБЛИВОСТІ СПЛАТИ ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИМИ ПІДПРИЄМСТВАМИ

У статті досліджено особливості сплати податку на прибуток сільськогосподарськими підприємствами. Висвітлено основні положення фінансового та податкового законодавства щодо методів визначення доходів і витрат. Проведено аналіз сплати податкових платежів та податкового навантаження сільського господарства України й Сумської області. Обґрунтовано, що ставка податку на прибуток для підприємств аграрного сектору економіки не повинна перевищувати їхню валову рентабельність.

Ключові слова: *доходи, витрати, прибуток, податок на прибуток, податкове навантаження, амортизаційні відрахування, ремонтний ліміт.*

ВСТУП

Податкові платежі встановлюються державою для фізичних і юридичних осіб з метою формування централізованих ресурсів і є однією з головних складових доходної частини бюджету. У період загострення фінансової кризи підвищення податкових ставок і скасування податкових пільг може стати одним із джерел наповнення бюджету. Проте такі заходи з боку держави можуть викликати «зворотну реакцію» бізнесу. Товаровиробники, у тому числі й сільськогосподарські, звикли працювати за тих умов податкового середовища, які склалися на сьогодні, а руйнування налагоджених економічних зв'язків та посилення податкового тиску призведе до скорочення обсягів реалізації продукції, зменшення виручки (чистого прибутку), а отже, і зниження податкових платежів з податку на прибуток, які мають сплачуватися до бюджету.

Питанням нарахування та сплати податку на прибуток підприємств присвячені наукові роботи багатьох вітчизняних учених: В. В. Бабіч [1], Ю. В. Волкової [4], Н. Довгопол [5], Г. Клепар [6], К. Копчинської [7] та ін. Однак, провівши узагальнення теоретичних поглядів, нами з'ясовано, що до цього часу особливостям сплати податку на прибуток сільськогосподарськими підприємствами приділено недостатньо уваги, що потребує подальшого поглибленого вивчення і удосконалення.

¹ Рецензент – д. е. н., доцент Шуст О. А.



ПОСТАНОВКА ЗАВДАННЯ

Зважаючи на це, у визначенні особливостей сплати податку на прибуток сільськогосподарських підприємств вбачаємо головну мету статті. Для досягнення поставленої цілі необхідно вирішити такі завдання: розглянути методи визнання доходів і витрат у податковому обліку, провести аналіз сплати податкових платежів сільськогосподарськими підприємствами Сумської області, визначити рівень їхнього податкового навантаження, розглянути умови і порядок сплати податку на прибуток сільськогосподарськими підприємствами та запропонувати оптимальний розмір ставки податку на прибуток для підприємств аграрного сектору економіки.

РЕЗУЛЬТАТИ ДОСЛІДЖЕННЯ

Система оподаткування – це продукт діяльності держави, її важливий атрибут правового, економічного та соціального регулювання. Кожна держава формує свою систему оподаткування з урахуванням стану економіки, розвитку ринкових відносин, національних особливостей, необхідності вирішення конкретних економічних і соціальних питань [1, с. 3]. Розвиток податкової бази – це не лише результат податкових відносин, він більшою мірою пов'язаний із відповідним розвитком економіки країни, вибором державою оптимальної моделі регулювання економічних процесів (залежно від ступеня її втручання), визначення стратегічних і тактичних цілей фінансової політики та механізму її реалізації [8, с. 13]. Сплата податків, як зазначає Т. Б. Савченко [12, с. 34], є формою суспільного договору між державою та її громадянами.

Суспільне призначення податків проявляється у функціях, які вони виконують. У світлі наукових досліджень серед основних функцій податків виділяють дві – регулюючу та фіскальну [1, с. 3]. На нашу думку, перша проявляється саме у стримуючій, стимулюючій та відтворювальній дії на економіку. Якщо необхідно підтримати доброякісну конкуренцію, держава вдається до підвищення податкових ставок, тим самим стримуючи розвиток підприємств, діяльність яких, наприклад, має монополістичний характер. Відтворювальна підфункція податків розповсюджується на платників-природокористувачів та сприяє відтворенню і збереженню природних ресурсів. Врахування особливостей платників податків різних галузей економіки з приводу встановлення пільг в оподаткуванні досягається завдяки стимулюючій підфункції податків [4, с. 9].

Що стосується фіскальної функції, то можемо стверджувати, що завдяки її реалізації забезпечується надходження грошових коштів до бюджету, а за допомогою розподільчої та контролюючої підфункцій здійснюється розподіл і перерозподіл цих коштів та контроль за їхнім своєчасним і повним надходженням. Вважаємо, що поряд з основними функціями податків необхідно виділити і соціальну. Більше того, якою



б кількістю матеріально-технічних ресурсів не володіло підприємство, без залучення трудових ресурсів вони не принесуть ніякої користі, адже лише з використанням живої праці створюється додана вартість. А тому соціальний захист платників податків (мається на увазі фізичних осіб) та їх малозабезпечених верств має проявлятися у соціальній функції податків через податкові пільги, дотації та субвенції, що сприятиме покращенню добробуту населення.

Податок на прибуток належить до тих податків, завдяки яким активно реалізується регулююча функція держави щодо виробництва, розподілу та споживання [1, с. 4]. Розмір податку на прибуток залежить від оподатковуваного доходу, а останній – від методу його визначення в податковому обліку.

Формування доходів і витрат та контроль за їхнім здійсненням має важливе значення в умовах ринкових відносин. Адже з прийняттям нових законодавчих актів і нормативних документів за останні десять років докорінно змінився порядок ведення обліку, відбувається його адаптація відповідно до міжнародних стандартів. Організація обліку доходів і витрат залежить передусім від особливостей технології виробництва та характеру продукції, що випускається. Доходи і витрати відображають в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності згідно з принципом нарахування і відповідності доходів і витрат. Принцип відповідності передбачає, що обов'язковою умовою одержання доходу є здійснення підприємством витрат, необхідних для його отримання.

Норми бухгалтерського обліку в Україні на сьогодні максимально прирівняні до міжнародних. Відповідно до М(С)БО 18 «Дохід» і П(С)БО 15 «Дохід», дохід визнається тільки коли існує ймовірність надходження на підприємство економічних вигод, пов'язаних з операцією та можливістю достовірної оцінки доходу [9, 11]. Однак, як зазначає О. Кірш, «український бухгалтерський облік «загинув» при переході на міжнародні рейки, які у вітчизняній економіці ще не встигли збудувати» [7, с. 49]. Тобто міжнародні норми бухгалтерського обліку теоретично діють, а практичний аспект їхнього використання реалізується знову ж таки відповідно до принципів та методів вітчизняного бухгалтерського обліку.

На сьогодні в обліку використовуються такі методи визначення доходів і витрат, як нарахування, «першої події» та касовий метод. Перший передбачає, що всі завершені операції реєструються тоді, коли вони були здійснені, незалежно від часу отримання або сплати грошей [5, с. 51]. Метод «першої події» та касовий метод застосовуються зазвичай у податковому обліку та регулюються нормами Податкового кодексу України (далі – Кодекс). Відповідно до п. 187.1 статті 187 Кодексу датою виникнення податкових зобов'язань з постачання товарів (послуг) вважається дата, яка припадає на податковий період, протягом якого відбувається будь-яка з подій, що сталася раніше: дата



зарахування коштів від покупця (замовника) на банківський рахунок платника податку як оплати товарів (послуг), що підлягають постачанню, або дата відвантаження товарів. Доходи й податкові зобов'язання за касовим методом виникають за фактом надходження коштів на підприємство, а витрати та податковий кредит – за фактом їхнього витрачання [5, с. 52].

При визначенні розміру оподатковуваного прибутку Податковим кодексом України встановлено порядок визначення доходів і витрат та їхній склад. Так, згідно зі ст. 135 Кодексу, доходи визначаються на підставі первинних документів, що підтверджують отримання платником податку доходів [10, с. 124]. Не враховуються у складі доходів суми попередньої оплати та авансів; суми податку на додану вартість, отримані (нараховані) платником податку на додану вартість (крім випадків, коли підприємство-продавець не є платником такого податку); кошти у вигляді прямих інвестицій або реінвестицій у корпоративні права; компенсація за примусове відчуження державою майна тощо [10, с. 125–127]. Відповідно не включаються до складу витрат ті витрати, що пов'язані з організацією та проведенням прийомів, презентацій, свят тощо; суми попередньої (авансової) оплати товарів, робіт, послуг; витрати на придбання, виготовлення, будівництво, модернізацію основних засобів, що перевищують 10 %-й ремонтний ліміт; суми податку на прибуток, податку на додану вартість, податку на доходи фізичних осіб; дивіденди та ін. [10, с. 137].

Аналіз дієвості систем фіскальної політики урядів різних країн світу показав, що у рейтингу сприятливості податкових систем *Rating Taxes 2012*, підготовленому Світовим банком спільно з *Pricewaterhousecoopers* за 2011 рік, Україна посіла 152 місце серед 183 досліджуваних країн.

Рівень податкового навантаження в цілому по економіці України був найвищий у 2012 р., показник якого проти 2008 р. зріс на 4,4 п. в. (табл. 1).

Таблиця 1

Показники податкового навантаження в Україні за 2008–2012 рр.

Показник	2008 р.	2009 р.	2010 р.	2011 р.	2012 р.	2012 р. до 2008 р., +/-
Податкові надходження до зведеного бюджету, млрд грн	227,2	208,1	234,4	334,7	399,5	172,3
Валовий внутрішній продукт, млрд грн	948,1	913,3	1094,6	1314,0	1408,9	460,8
Рівень бюджетного податкового навантаження, %	24,0	22,8	21,4	25,5	28,4	4,4

Джерело: [7, с. 26]



У той же час податкові надходження за досліджуваний період підвищилися на 75,8 %, а обсяг ВВП – лише на 48,6 %.

Звертаючись до податкового навантаження різних галузей економіки окремих регіонів України, можемо констатувати, що податкове навантаження сільськогосподарських підприємств Сумської області (табл. 2) у 2012 р., порівнюючи з 2008 р., зросло на 1,9 відсоткових пункти.

Таблиця 2

Показники податкового навантаження сільськогосподарських підприємств Сумської області за 2008–2012 рр.

Показник	2008 р.	2009 р.	2010 р.	2011 р.	2012 р.	2012 р. до 2008 р.,+;-
Податкові надходження до зведеного бюджету, млн. грн.	91,0	11,0	151,2	175,6	271,3	180,3
Виробництво валової продукції, млн. грн.	6418,6	6398,2	5751,8	7860,1	8227,8	1809,2
Рівень бюджетного податкового навантаження, %	1,4	0,2	2,6	2,2	3,3	1,9

Джерело: розраховано автором з урахуванням [2, с. 9, 11; 15, с. 140]

Такі зміни у звітному періоді порівняно з базисним відбулися в умовах 28-відсоткового приросту валової продукції, виробленої сільськогосподарськими товаровиробниками Сумської області та збільшення майже у 3 рази податкових платежів, сплачених аграрними підприємствами до зведеного бюджету.

Із введенням в дію у 2011 році Податкового кодексу України кількість місцевих податків і зборів із 17 зменшено до 4. Проте окремі норми Кодексу направлені на збільшення розміру доходу, а відповідно й прибутку як об'єкта оподаткування.

Надалі розглянемо окремі положення стосовно включення до складу витрат окремих їх видів, що впливають на розмір оподаткованого прибутку, і перше з них стосується амортизації основних засобів та нематеріальних активів. Так, її розмір у податковому обліку відрізняється від бухгалтерського за рахунок встановлення Податковим кодексом України (ПКУ) мінімальних строків корисного використання (експлуатації) необоротних матеріальних активів і нематеріальних активів [1, с. 10]. Бухгалтерський прибуток буде меншим за податковий у разі, якщо строк корисного використання буде встановлений меншим порівняно з мінімальними.

У продовження питання, пов'язаного з податковим обліком основних засобів, необхідно зауважити, що порядок визначення ремонтного ліміту встановлено п. 146.12 ПКУ, відповідно до якого витрати на ремонт і поліпшення об'єктів основних засобів у розмірі, що



не перевищує 10 % сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів на початок звітного року, відносять до витрат того звітного податкового періоду, в якому вони здійснені [10, с. 146]. Акцент поставлено на сукупній вартості, а не на вартості конкретного об'єкта, який ремонтують. Тобто ця норма не дає можливості вибору: обліковувати ремонтні витрати в податкових витратах чи збільшувати на них балансову вартість основних засобів (як це було визначено п. 8.7.1 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» від 22.05.97 № 283/97-ВР). Якщо ремонтний ліміт підприємство вичерпало, такі витрати йдуть на збільшення первісної вартості відремонтованих або поліпшених об'єктів основних засобів, що передбачено п. 144.1 і 146.11 ПКУ, та підлягають подальшій амортизації.

У п. 57.1 ПКУ передбачено, що окремі категорії платників не вважаються платниками авансового внеску з податку на прибуток, до яких належать і сільськогосподарські підприємства, що є однією з особливостей сплати даного виду податку для аграріїв [13, с. 61–62]. Так, ст. 57.1 Кодексу визначено, що платники податку на прибуток (крім новостворених, виробників сільськогосподарської продукції, неприбуткових установ (організацій) і платників податків, у яких доходи, що враховуються при визначенні об'єкта оподаткування, за останній річний звітний податковий період не перевищують 10 млн грн, щомісяця сплачують авансовий внесок з податку на прибуток не менше 1/12 нарахованої до сплати податку за попередній звітний (податковий) рік без подання податкової декларації [10, с. 67]. Іншою особливістю, пов'язаною зі сплатою даного виду податку виробниками сільськогосподарської продукції, є те, що річний податковий період відповідно до ст. 152.9.1 ПКУ встановлено з 1 липня поточного звітного року по 30 червня наступного звітного року [10, с. 152].

Ще однією особливістю оподаткування податком на прибуток сільськогосподарських підприємств є те, що відповідно до ст. 155 ПКУ сума нарахованого податку на прибуток зменшується на суму податку на землю, яка використовується в сільськогосподарському обороті [10, с. 164].

Для прикладу розглянемо діяльність приватного сільськогосподарського підприємства «Жовтневе» Охтирського району Сумської області за 2012 рік. За досліджуваний період підприємство перебувало на загальній системі оподаткування, що пов'язано з роздрібною торгівлею алкогольними виробами, оскільки до 2012 року норми Податкового кодексу зі сплати фіксованого сільськогосподарського податку не поширювалися на підприємства, які займалися торгівлею алкогольними напоями, а підприємство проводило даний вид діяльності та має на балансі магазин.

За результатами дослідження встановлено, що у ПСП «Жовтневе» всі доходи та витрати визнаються в однакових сумах і водночас. Проте є виняток, який стосується амортизації основних



засобів. Терміни їхнього корисного використання у бухгалтерському обліку менші, ніж мінімально встановлені ст. 145 ПКУ, а тому в податковому обліку основні засоби амортизуються повільніше. Різниця в сумах річної бухгалтерської та податкової амортизації з 1 липня 2011 року по 30 червня 2012 року становила 9587 гривень. Відповідно в декларації з податку на прибуток витрати будуть менші на зазначену суму. Результати розрахунку податку на прибуток наведено в табл. 3 (звітний податковий період визначено з 1 липня 2011 року по 30 червня 2012 року).

Таблиця 3

Розрахунок податку на прибуток на прикладі ПСП «Жовтневе»
Охтирського району Сумської області за 2012 р.

№ п/п	Розрахунок податку	Сума, тис. грн	
		2011 р.	2012 р.
1	2	3	4
1.	Дохід від реалізації сільськогосподарської продукції	3250,0	4290,0
2.	Витрати, пов'язані з реалізацією сільськогосподарської продукції, всього	2997,0	4098,0
2.1.	з них: матеріальні витрати	1918,0	2501,0
2.2.	заробітна плата з нарахуваннями	502,0	531,0
2.3.	амортизація	254,0	233,0
2.4.	інші операційні витрати	323,0	833,0
3.	Прибуток від реалізації	253,0	192,0
4.	Доходи, не пов'язані з реалізацією сільськогосподарської продукції, всього	254,0	516,0
4.1.	з них: реалізація інших оборотних активів (корми, добрива, насіння)	99,0	306,0
4.2.	отримано відшкодування ПДВ	153,0	200,0
4.3.	реалізація малоцінних необоротних матеріальних активів	2,0	10,0
5.	Витрати, не пов'язані з реалізацією сільськогосподарської продукції, всього	319,0	451,0
5.1.	сплачено штрафи, пені, неустойки	-	5,0
5.2.	сплачено відсотки за користування кредитами банків	290,0	446,0
5.3.	списано необоротні активи, строк корисного використання яких минув	29,0	46,0
6.	Прибуток звітного періоду	188,0	257,0
7.	Ставка податку на прибуток, %	23	21
8.	Нарахована сума податку на прибуток	43,0	54,0
9.	Зменшено податок на прибуток на суму плати з землю	22,0	28,0
10.	Податок на прибуток відповідного періоду	21,0	26,0
11.	Податок на прибуток (відповідно до Податкової декларації за 2012 р.)	47,0	

Джерело: узагальнено автором за даними річних форм № 2 за 2011–2012 рр. та Податкової декларації за 2012 р. ПСП «Жовтневе»

Розрахунки табл. 3 засвідчили, що сума податку на прибуток за звітний період склала 47,0 тис. грн, а рівень податкового навантаження у 2012 р. досягнув 0,8 % (як відношення величини податку на прибуток



до обсягу виробництва валової продукції, який у 2012 р. у ПСП «Жовтневе» становив 5920,1 тис. грн).

Як зазначалося раніше (див. табл. 2), виробництво валової продукції зростає меншими темпами, ніж сплата податкових платежів. А тому вважаємо, що величина ставки податку на прибуток для підприємств різних галузей має бути диференційованою, враховуючи її пріоритетність і значимість на національному рівні.

Зважаючи на вищевикладене і враховуючи те, що сільське господарство забезпечує продовольчу безпеку держави, ставка податку на прибуток для сільськогосподарських підприємств має бути нижчою за валову рентабельність галузі. Так, за офіційними даними Державної служби статистики України, валова рентабельність сільського господарства України у 2011 р. становила 21,4 %, а в 2012 р. – 17,4 % [14, с. 64]. У той же час у Податковому кодексі України ставку податку на прибуток у 2011 р. встановлено на рівні 23 %, а в 2012 р. вона була зменшена до 21 %, проте і в звітному періоді, і в минулому валова рентабельність аграрних підприємств була нижчою за офіційно визначену ставку податку на прибуток.

ВИСНОВКИ

Результати проведеного дослідження дають підстави стверджувати, що норми Податкового кодексу, що стосуються оподаткування прибутку підприємств, у тому числі й сільськогосподарських, спрямовані на зниження податкових витрат, а отже, збільшення розміру податку на прибуток. Це в першу чергу стосується мінімальних строків корисного використання об'єктів основних засобів. Позитивним моментом є те, що нарахована сума податку на прибуток зменшується на величину податку на землю, адже земля в сільському господарстві є основним засобом виробництва.

Дослідженнями доведено, що ставка податку на прибуток для сільськогосподарських підприємств має бути нижчою за валову рентабельність галузі. Подальші дослідження вбачаємо в обґрунтуванні й розробці методичних і практичних аспектів оподаткування сільськогосподарських підприємств.

СПИСОК ЛІТЕРАТУРИ

1. Бабіч В. В. Оподаткування прибутку підприємств : фінансові і облікові аспекти / В. В. Бабіч, А. А. Поддєрьогін // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – № 2. – С. 3–11.
2. Валова продукція сільського господарства України (у постійних цінах 2010 року) за 1990–2010 роки : статист. зб. / відп. за випуск Н. С. Власенко. – К., 2012. – 47 с.
3. Валова продукція сільського господарства України (у постійних цінах 2010 року) за 2012 рік : статист. бюлетень / відп. за випуск О. М. Прокопенко. – К., 2013. – 24 с.
4. Волкова Ю. О. Напрями удосконалення податку на прибуток підприємства / Ю. О. Волкова // Формування ринкових відносин в Україні. – 2006. – № 4. – С. 9–13.
5. Довгопол Н. Методи визнання доходів і виникнення зобов'язань у податковому обліку: оптимальний вибір для України / Н. Довгопол, М. Нестеренко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2012. – № 6. – С. 49–56.
6. Клепар Г. Важливі



особливості застосування Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток» та Положення бухгалтерського обліку «Податкові різниці» / Г. Клепар // Бухгалтерський облік і аудит. – 2013. – № 8. – С. 25–43. 7. Копчинська К. Фіскальна ефективність оподаткування прибутку підприємств / К. Копчинська // Економіст. – 2013. – № 4. – С. 25–28. 8. Лютий І. О. Досвід індивідуального прибуткового оподаткування у США / І. О. Лютий, О. О. Кривцов // Фінанси України. – 2009. – № 9. – С. 12–26. 9. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 18 «Дохід» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua>. 10. Податковий кодекс України від 02 грудня 2010 р. № 2755-VI (станом на 01 березня 2013 року) // Все про бухгалтерський облік. – 2013. – № 24–25. – 402 с. 11. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» : наказ Міністерства фінансів України від 29.11.1999 року № 290 // Все про бухгалтерський облік. – 2013. – № 64. – С. 19–21. 12. Савченко Т. Б. Альтернативний мінімальний податок як засіб презумптивного оподаткування / Т. Б. Савченко // Фінанси України. – 2005. – № 1. – С. 30–36. 13. Серица И. Авансовые взносы по налогу на прибыль: от теории к практике / И. Серица // Справочник экономиста. – 2013. – № 5. – С. 60–70. 14. Сільське господарство України за 2012 рік : статист. зб. / за ред. Н. С. Власенко. – К., 2013. – 402 с. 15. Статистичний щорічник України за 2011 рік / за ред. О. Г. Осауленка. – К., 2012. – 558 с.

Дата надходження до редакції – 04.09.2014 р.