

**Хомутенко В.П.**  
*професор кафедри фінансів,  
Одеський національний економічний університет,  
м. Одеса, Україна*

**Хомутенко А.В.**  
*доцент кафедри фінансів,  
Одеський національний економічний університет,  
м. Одеса, Україна*

## **ОСОБЛИВОСТІ ОПОДАТКУВАННЯ ПОДАТКОМ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ ПІДПРИЄМСТВ АГРАРНОГО СЕКТОРУ ЕКОНОМІКИ УКРАЇНИ**

Аграрний сектор забезпечує розвиток технологічно пов'язаних галузей економіки, формує засади збереження суверенності держави за рахунок забезпечення продовольчої безпеки країни, створює соціально-економічні основи розвитку сільських територій та вносить значний вклад у створення валового внутрішнього продукту країни (ВВП). Так, частка валової доданої вартості продукції підприємств сільського господарства в Україні складає близько 20,7% усього валового внутрішнього продукту (уступаючи лише промисловості) [1].

Передумовою стабільного розвитку аграрного сектору економіки є проведення державної політики, в тому числі і податкової, спрямованої на підтримку та стимулювання даного сектору. Стимулююча функція податків реалізується шляхом зменшення податкового навантаження на аграрний сектор, що досягається, зокрема, за рахунок повного або часткового звільнення від оподаткування, надання пільг, застосування спеціальних (спрощених) режимів оподаткування та інше.

Значний вплив на розвиток вітчизняних підприємств агропромислового комплексу здійснили заходи із застосування спеціальних режимів оподаткування таких товаровиробників. Зокрема, діючий механізм оподаткування сільськогосподарських підприємств сприяв збільшенню їх обігових коштів майже на 38 млрд.грн. [1], що, на нашу думку, в першу чергу

пов'язане зі збільшенням обсягу податкових преференцій підприємствам аграрного сектору економіки України (рис. 1).

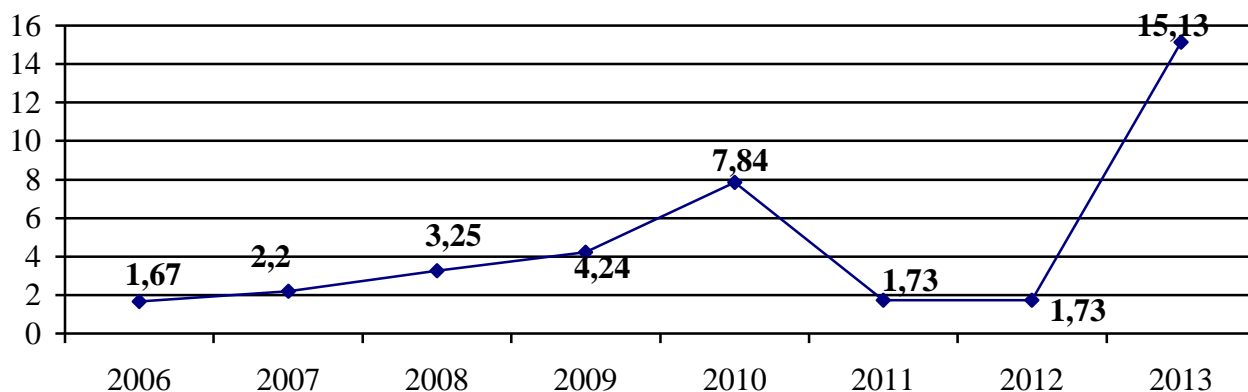


Рис. 1. Обсяг податкових преференцій підприємствам аграрного сектору економіки України за період з 2006р. по 2013р. [2]

Слід зазначити, що одним із напрямків державної податкової політики України у сфері аграрного сектору економіки є надання податкових преференцій з податку на додану вартість (далі – ПДВ) у вигляді наділення сільськогосподарські підприємства правом застосовувати спеціальний режим оподаткування, передбачений ст.209 ПКУ. Разом з тим, обрати спеціальний режим з ПДВ можуть лише ті підприємства, основним видом діяльності яких є постачання вироблених сільськогосподарських товарів (послуг) на власних або орендованих основних фондах, а також на давальницьких умовах. Крім того, питома вага вартості сільськогосподарських товарів та послуг таких суб'єктів господарювання повинна становити не менш 75% вартості усіх товарів (послуг), поставлених ними протягом попередніх 12 послідовних звітних податкових періодів сукупно. При цьому, такі товари та послуги повинні бути власного виробництва підприємства аграрного сектору – суб'єкта спеціального режиму оподаткування.

Відповідно до норм Податкового кодексу України [3] (далі – ПКУ), підприємство аграрного сектору наділене правом залишити у своєму розпорядженні та використовувати на цілі, пов'язані з виробництвом сільськогосподарської продукції, позитивну різницю між загальною сумою

податкових зобов'язань з ПДВ від поставок сільськогосподарської продукції та сумою податкового кредиту з ПДВ, який сформовано згідно з чинним законодавством. При цьому, до підприємств, що застосовують спрощений режим оподаткування, застосовується «правило першої події» як загальновстановлений метод [3]. Це означає, що податкові зобов'язання формуються за датою зарахування (отримання) коштів від покупця або за датою відвантаження товарів (крім, експорту) та за датою оформлення документа, що засвідчує факт виконання послуг. Аналогічно виникає право на податковий кредит – за датою тієї події, що відбулася раніше: списання коштів з банківського рахунка платника податку на оплату товарів/послуг або отримання платником податку товарів/послуг, що підтверджено електронною податковою накладною, зареєстрованою в Єдиному реєстрі податкових накладних [3, 4].

Зауважимо, що до 1 січня 2015 року позитивна різниця між податковими зобов'язаннями та податковим кредитом з ПДВ підлягала перерахуванню на спеціальний рахунок сільськогосподарського підприємства відкритий в уповноваженому банку, а від'ємна різниця – зараховувалась до складу податкового кредиту наступного звітного (податкового) періоду [3, п. 209.3]. Однак, із впровадженням системи електронного адміністрування ПДВ [4], з 1 січня 2015 року змінено порядок зарахування позитивної різниці з ПДВ на спеціальні рахунки аграріїв у банках. Так, для підприємства аграрного сектору, яке застосовує спеціальний режим оподаткування ПДВ, відкривається єдиний електронний рахунок у Державній казначейській службі України (далі – ДКСУ) для обліку сум податку як в межах їх основної діяльності, визначених статтею 209 ПКУ, так і сум податку за іншими видами діяльності. Таким чином, сільськогосподарське підприємство зобов'язане з 1.02.2015 року перерахувати позитивну різницю з ПДВ не на власний рахунок у банку, а на електронний рахунок у ДКСУ. У разі наявності грошових зобов'язань з ПДВ перед бюджетом, ДКСУ перераховує кошти з електронного рахунку підприємства до бюджету, а залишок коштів – на спеціальний рахунок в уповноваженому банку

платника [5, п. 22]. Такий розподіл коштів здійснюється на підставі реєстру, що автоматично формується Державною фіскальною службою України (далі – ДФС) на підставі поданих платником податкових декларацій з ПДВ та надсилається ДКСУ. Тобто, сільськогосподарське підприємство матиме змогу збільшувати свої обігові кошти, за рахунок сум ПДВ, лише після завершення податкового періоду з ПДВ, який дорівнює одному календарному місяцю, обробки поданої декларації органами ДФС та опрацювання отриманих даних органами ДКСУ.

Нормативно жорстко регламентовано і статті витрат, які можна сплатити за рахунок акумульованих сум ПДВ на спеціальному рахунку. Зокрема, за рахунок таких коштів дозволяється виплачувати заробітну плату основному та допоміжному персоналу, сплачувати орендну плату за землі на яких вирощується сільськогосподарська продукція, виплачувати відсотки за кредитом, узятим на закупівлю сільськогосподарської техніки [3]. У разі нецільового використання сум ПДВ, сільськогосподарське підприємство не лише сплачує штрафи, а й усю суму ПДВ, що підлягала сплаті [6]. Таким чином законодавець обмежив можливості використання наданих аграріям податкових преференцій.

До основних недоліків електронного адміністрування ПДВ в умовах спеціального режиму оподаткування сільськогосподарських підприємств можна віднести систематичне відволікання їх обігових коштів, що призводить до погіршення їх фінансового стану, за рахунок:

- обмеження реєстрації податкових накладних у випадках, коли сума податкових зобов'язань за податковою накладною перевищує суму грошового залишку на електронному рахунку ПДВ такого підприємства. Це призводитиме до необхідності додаткового перерахування з банківського поточного рахунку грошових коштів на електронний рахунок ПДВ сільськогосподарського підприємства;

- введення норми, за якою при анулюванні реєстрації платником ПДВ сільськогосподарського підприємства, кошти з його електронного рахунку

перераховуватимуться до бюджету, а електронний рахунок закриватиметься [4].  
За необхідності аграріям доведеться відкривати новий електронний рахунок;

- встановлення зтяжних строків повернення помилково чи надміру сплачених в бюджет коштів з електронного рахунку підприємства. Такі кошти повертатимуться на поточний рахунок сільськогосподарського підприємства не раніше ніж через тридцять днів від дня подачі заяви до контролюючого органу, у відповідності до вимог ст. 43 ПКУ [3].

Таким чином, введення електронного адміністрування ПДВ в умовах економічної нестабільності України нівелює позитивний вплив спеціального режиму оподаткування ПДВ на розвиток підприємств аграрного сектору.

### Література

1. Офіційний сайт Державної служби статистики України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://ukrstat.org/uk/operativ/operativ2014/so\\_ek\\_r\\_u/soekru\\_u/arh\\_soekru\\_14.htm](http://ukrstat.org/uk/operativ/operativ2014/so_ek_r_u/soekru_u/arh_soekru_14.htm)
2. Офіційний сайт Державної фіскальної служби України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/diyalnist-/plani-ta-zviti-roboti-/166710.html>
3. Податковий кодекс від 02.12.2010р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/page10>
4. Постанова КМУ «Про затвердження Порядку ведення Єдиного реєстру податкових накладних» від 29.12.2010 р. № 1246 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1246-2010-%D0%BF>
5. Постанова КМУ «Деякі питання електронного адміністрування податку на додану вартість» від 16.10.2014р. №569 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/569-2014-%D0%BF>
6. Лист ДПА України «Щодо постанови Кабінету Міністрів України від 12.01.11 № 11 «Про затвердження Порядку акумулювання сільськогосподарськими підприємствами сум податку на додану вартість на спеціальних рахунках, відкритих у банках» від 24.01.2011 р. № 1693/7/16-1417 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/podatкова-baza-do-nabrannya-chinnosti-podatkovim-kodeksom/baza-podatkovih-rozjasnen/zagalnoderjavni-podatki/podatok-na-dodanu-vartist/61204.html>