

### Як уникнути податкових зобов'язань з ПДВ при ліквідації основних засобів

Важливим питанням для сільгоспвиробників є зношеність основних засобів та потреба в їх списанні. Податковий кодекс вказує на те, що така операція розглядається як постачання ОЗ і є об'єктом оподаткування ПДВ (п. 189.9 ст. 189). Проте, якщо платник податку подає органу ДПС відповідний документ про знищення, розбирання або перетворення основних засобів у інший спосіб, внаслідок чого вони не можуть використовуватися за первісним призначенням, то ця норма не застосовується. Тобто для того, щоб уникнути податкових зобов'язань з ПДВ при ліквідації ОЗ органу ДПС треба подати такі документи: рішення комісії про ліквідацію ОЗ та акт списання ОЗ (ф. № ОЗ-3, ОЗСГ-3, ОЗ-4).

### Спецрежим ПДВ у сфері сільського господарства: порядок відображення операцій у податковій звітності, можливості використання коштів із спецрахунку, компенсація за поставлені молоко або м'ясо в живій вазі

#### Можливості використання коштів із спецрахунку ПДВ:

1) *Оренда зерно-, овочесховищ, в яких зберігається власна продукція.* Сільськогосподарське підприємство за оренду зерно-, овочесховищ, в яких зберігається продукція власного виробництва, може робити платежі зі спецрахунку ПДВ за умови, якщо в свідоцтві платника ПДВ за спецрежимом зазначено вид діяльності – вирощування зернових культур, овочів. Згідно з п. 209.2 і п. 209.15.16 ст. 209 Податкового кодексу дана оплата є компенсацією виробничих факторів – витрат на зберігання с.г. продукції;

2) *Перевезення власної продукції.* Сільськогосподарське підприємство за перевезення власної с.г. продукції не може робити платежі зі спецрахунку ПДВ, оскільки перевезення здійснюється вантажними автомобілями (це не с.г. техніка) і дана оплата не визнається компенсацією виробничих факторів згідно п. 209.2 і п. 209.15.16 ст. 209 Податкового кодексу.

3) *Оренда с/г техніки для обробітку землі чи збору урожаю.* Сільськогосподарське підприємство за оренду с.г. техніки для обробітку землі чи збору власного урожаю може робити платежі зі спецрахунку ПДВ, оскільки згідно п. 209.2 і п. 209.15.16 ст. 209 Податкового кодексу дана оплата є компенсацією виробничих факторів – витрат на отримання послуг з використання с.г. техніки.

4) *Юридичний супровід діяльності с.г. підприємства.* Сільськогосподарське підприємство за юридичний супровід власної діяльності не може робити платежі зі спецрахунку ПДВ, оскільки дана плата не визнається компенсацією виробничих факторів згідно п. 209.2 і п. 209.15.16 ст. 209 Податкового кодексу. Разом з тим, зі спецрахунку можна здійснювати оплату визначених Податковим кодексом послуг, супутніх веденню с.г. діяльності. Це послуги з питань оподаткування, бухгалтерської звітності та обліку, організації внутрішнього виробничого управління.

5) *Товари, послуги, отримані від платників єдиного податку.* Сільськогосподарське підприємство може здійснювати платежі зі спецрахунку ПДВ за товари, послуги платникам єдиного податку, оскільки Податковий кодекс не встановлює обмежень щодо таких операцій.

*Відображення у податковій звітності ПДВ за операцією з надання в оренду с.г. техніки суб'єктом спецрежиму.* Діяльність, яка пов'язана з наданням послуг іншим с.г. товаровиробникам та/або фізичним особам з використанням с.г. техніки, крім надання її в фінансову оренду (лізинг), належить до с.г. (абзац «в» пп. 209.15.2 п. 209.15 ст. 209 Податкового кодексу). Отже, підприємство – суб'єкт спецрежиму з ПДВ при наданні таких послуг відображає їх вартість:

1. У скороченій декларації з ПДВ, якщо послуги надано іншому підприємству – с.г. товаровиробнику або фізичній особі із залученням обслуговуючого персоналу. Саме в цьому випадку згідно з пп. 209.17.14 п. 209.17 ст. 209 Податкового кодексу цей вид діяльності відповідатиме коду КВЕД 01.41.0, на який поширюється спецрежим;

2. У загальній декларації з ПДВ, якщо послуги надано звичайному підприємству, яке не є с.г. товаровиробником.

*Відображення у податковій звітності з ПДВ операції з надання послуг зі зберігання і відвантаження с.г. продукції суб'єктом спецрежиму іншому с.г. підприємству.* Таку операцію слід відображати не у скороченій декларації з ПДВ, а у загальній, оскільки дія спецрежиму оподаткування в сфері сільського, лісового господарства, а також рибальства поширюється на види діяльності, перелік яких наведено у п. 209.17 ст. 209 Податкового кодексу. Серед зазначених у цьому пункті видів діяльності класу 52.10 (за КВЕД-2010) або 63.12.0 (за КВЕД-2005), який містить назву «Складське господарство», не згадано. Таким чином, операція з надання послуг по зберіганню і відвантаженню с.г. продукції не є спецрежимною.

*Відображення у податковій звітності з ПДВ операції з реалізації товарів, придбаних для використання у с.г. діяльності.* Якщо при купівлі товарів підприємство відобразило податковий кредит в скороченій декларації, то перенести податковий кредит із скороченої декларації в загальну при реалізації такого товару не можна. Це

пояснюється тим, що установленими формами декларацій таке коригування не передбачене для випадків, коли змінюється напрям використання товарів, наприклад із с.г. діяльності на іншу діяльність.

*Відображення у податковій звітності з ПДВ операції з реалізації с.г. товарів (послуг) за ціною, яка нижча від звичайної.* У практиці с.г. підприємств виникають ситуації, коли здійснюється постачання власних с.г. товарів (послуг) за договірною ціною, яка нижче за звичайну ціну. В Податковому кодексі є норма про те, що база оподаткування операцій з постачання товарів (послуг) визначається з їх договірної (контрактної) вартості, але не нижче звичайних цін (п. 188.1 ст. 188). Нагадаємо, що звичайна ціна - це ціна товарів (робіт, послуг), визначена сторонами договору. Якщо не доведено зворотне, вважається, що така звичайна ціна відповідає рівню ринкових цін. Таким чином, при поставці власних товарів/послуг за цінами, нижче звичайних (ринкових), підприємство буде формувати дві накладні: одну – на договірну суму, іншу – на суму різниці між звичайною і договірною вартістю (обидва її примірники залишаться на підприємстві). На думку податківців (Вісник Податкової служби України № 3 2012) в скороченій декларації з ПДВ обсяги поставки таких товарів/послуг будуть показані, виходячи з їх звичайних (ринкових) цін. Сума ж перевищення звичайної (ринкової) ціни над договірною відображається у загальній декларації з ПДВ та не бере участі у визначенні питомої ваги вартості с.г. продукції.

Довести різницю між звичайною (ринковою) і договірною цінами можуть органи ДПС в процесі перевірки, використавши при цьому методи визначення звичайної ціни, встановлені п. 39.2 ст. 39 Податкового кодексу (порівняльної неконтрольованої ціни (аналогів продажу), ціни перепродажу, «витрати плюс», розподілення прибутку, чистого прибутку).

*Відображення у податковій звітності з ПДВ факту знищення товарів внаслідок пожежі або крадіжки.* ДПСУ Листом від 11.04.2012 р. № 5378/5/15-3416 повідомила платників податків, що у разі викрадення (знищення внаслідок пожежі) товарно-матеріальних цінностей, за якими сплачені суми ПДВ було віднесено до складу податкового кредиту, платник податку має нарахувати податкові зобов'язання з ПДВ незалежно від того, чи встановлено винних осіб та чи стягуються з таких осіб витрати. Нарахування податкових зобов'язань за фактом викрадення здійснюється у тому звітному періоді, в якому було встановлено такий факт, і відшкодування винними особами заподіяної шкоди не є об'єктом оподаткування ПДВ.

*Відображення у податковій звітності з ПДВ умовного продажу при загибелі врожаю.* Якщо підприємство не отримало компенсацію за загублий урожай, воно повинне списати товари (послуги), які були використані для вирощування цього врожаю і при придбанні яких було сформовано податковий кредит. Коригування податкового кредиту повинно здійснюватися у вигляді умовного продажу шляхом нарахування податкових зобов'язань у рядку 1 скороченої декларації, оскільки вищезгадані товари (послуги) не будуть використовуватися в оподатковуваних операціях.

*Відображення у податковій звітності з ПДВ вартості обідів, приготовлених власним працівникам.* Операції з надання обідів своїм працівникам с.г. підприємство має право відобразити в скороченій декларації з ПДВ за умови, що обіди виготовлено з власної с.г. продукції, продукти харчування, з яких виготовлено обіди, належать до груп 1-24, 4101, 102, 4103, 4301 УКТЗЕД (п. 209.7 ст. 209 Податкового кодексу), та якщо у свідоцтві про реєстрацію підприємства суб'єктом спеціального режиму оподаткування зазначено вид діяльності, який відповідає постачанню таких продуктів харчування. Якщо хоча б одна з цих умов не виконується, підприємство відображає вартість наданих обідів у загальній декларації з ПДВ.

*Відображення у податковій звітності з ПДВ списання с.г. товарів у межах норм та/або понад норми природного убутку.* На думку податківців (Вісник Податкової служби України № 3 2012) у разі списання в межах норм природного убутку с.г. товарів, які втратили товарний вигляд та при виготовленні (придбанні) яких було сформовано податковий кредит, с.г. підприємством – суб'єктом спецрежиму ПДВ податкові зобов'язання не нараховуються та податковий кредит не коригується за умови, що вартість таких товарів включається до вартості готової продукції, яка підлягає оподаткуванню. В інших випадках визначається умовний продаж та нараховуються податкові зобов'язання за повною ставкою.

Якщо с.г. товари списуються понад норми їх природного убутку, у зв'язку з чим вони не можуть бути використані в межах господарської діяльності с.г. підприємства, то таке підприємство не має права залишити суми ПДВ, сплачені (нараховані) при виготовленні (придбанні) товарів, у складі податкового кредиту, а в такому випадку йому необхідно здійснити умовний продаж таких товарів, нарахувати податкові зобов'язання та відобразити їх у рядку 1 розділу I «Податкові зобов'язання» «загальної» податкової декларації з ПДВ.

*Від'ємне значення в скороченій декларації. Облік різниць.* Платники ПДВ, які застосовують спеціальний режим оподаткування, можуть від'ємне значення податку, що утворилось у податкових періодах з серпня по грудень 2011 року, ураховати у рядку 16 декларації (скороченої) за січень 2012 року (форма затверджена наказом Міністерства фінансів України від 25.11.2011 р. № 1492, набрала чинності 10.01.2012 р.), шляхом перенесення з рядка 15 декларації (скорочених (форма була затверджена наказом ДПА України від

**Актуальні питання практики**

25.01.2011 р. № 41) або через подання уточнюючих розрахунків. В бухгалтерському обліку робиться проводка (табл. 1):

Таблиця 1

№ п/п	Господарська операція	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1.	Корегування собівартості готової продукції, робіт, послуг за спецрежимними видами діяльності	641 "Розрахунки за податками", аналітичний рахунок "Розрахунки за спецрежимним ПДВ"	90 «Собівартість реалізації»

Від'ємне значення податку, яке виникло в місяцях поточного року підлягає відображенню в рядку 16 податкової декларації з ПДВ (скорочена).

Відповідно до змін в Інструкції з бухгалтерського обліку ПДВ, затвердженої наказом Міністерства фінансів України 01.07.1997 р. № 141, які на були чинності з 10.02.2012 р., різниці спецрежимного ПДВ рекомендуємо відображати у такій кореспонденції рахунків (табл. 2):

Таблиця 2

№ п/п	Господарська операція	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1.	Перевищення суми податкового зобов'язання з ПДВ над сумою податкового кредиту з ПДВ, що визначається за спецрежимом оподаткування, яке залишилось у розпорядженні підприємства	641 "Розрахунки за податками", аналітичний рахунок "Розрахунки за спецрежимним ПДВ"	484 "Цільове фінансування за операціями із спеціальним режимом оподаткування"
2.	Перерахування зазначених сум ПДВ з поточного рахунку на спеціальний рахунок	313 "Інші рахунки в банку в національній валюті"	311 "Поточні рахунки в національній валюті"
3.	Використання цільового фінансування	484 "Цільове фінансування за операціями із спеціальним режимом оподаткування"	719 "Інші доходи від операційної діяльності"
4.	Перевищення суми податкового кредиту з ПДВ над сумою податкового зобов'язання з ПДВ, яка зараховується до складу податкового кредиту наступного звітного (податкового) періоду	641 "Розрахунки за податками", аналітичний рахунок "Розрахунки за спецрежимним ПДВ"	644 "Податковий кредит" рахунку 64 "Розрахунки за податками й платежами"

*ПДВ-компенсація за поставлені молоко або м'ясо в живій вазі.* Товаровиробникам с.г. продукції, які здають на переробку молоко або м'ясо у живій вазі, слід звернути увагу на той факт, чи здійснює переробник постачання продукції, виготовленої з цієї сировини, у митному режимі експорту, оскільки це впливає на розмір ПДВ-компенсації. Нагадаємо, що відповідно до ч. 6 п. 1 підрозділ 2 розділ XX Податкового кодексу переробник веде окремий облік за операціями з переробки поставленої тваринницької сировини і складає окрему «переробну» декларацію, у рядку 17 якої відображається різниця між сумою податкових зобов'язань звітного (податкового) періоду та сумою податкового кредиту. У поточному році 70 % цієї різниці (рядок 17.1 «переробної» декларації) спрямовується на спеціальний рахунок переробника для виплати ПДВ-компенсації (сплачується до 15 числа місяця, наступного за звітним). Зважаючи на те, що відповідно до ч. 5 п.1 підрозд 2 розд. XX Податкового кодексу переробник відображає операції з експорту продукції в «загальній», а не «переробній» декларації, такі операції не є джерелом виплати ПДВ-компенсації с.г. товаровиробникам. Це підтверджується і змінами в порядок заповнення податкової звітності, внесеними наказом Міністерства фінансів України від 10.02.2012 р. № 143, згідно з якими переробник, який відобразив податковий кредит по закупці тваринницької сировини у «переробній» декларації, а потім здійснив експорт готової продукції, повинен перенести цю суму з рядка 12.3 «переробної» декларації в рядок 16.3 «загальної» декларації.

Сума ПДВ-компенсації розподіляється між с.г. товаровиробниками переробником щомісяця згідно з Розрахунком розподілу суми компенсації у Порядку, затвердженому наказом Мінагрополітики від 02.03.2012 р. № 101. Підтвердженням виплати с.г. товаровиробникам компенсації є Відомості про виплачені суми компенсації с.г. товаровиробникам, які заповнюються переробником у цьому ж Порядку. Виходячи з того, що п. 1 підрозділу 2 розділу XX Податкового кодексу не встановлює напрями використання ПДВ-компенсації, кошти, які надійшли, поповнюють обігові кошти с.г. виробників і можуть використовуватись без обмежень (це підтвердила у телефонній розмові начальник управління ПДВ ДПСУ М.С. Альбіна). Разом з тим, для контролю цих сум в бухгалтерському обліку їх доцільно відображати на субрахунок 485 «ПДВ-компенсації».

Інші 30 % різниці (рядок 17.2) «переробної» декларації перераховуються до спеціального фонду держбюджету (сплачуються протягом 10 календарних днів після граничного строку подання місячної звітності

з ПДВ). Ці кошти з бюджету спрямовуються на державну підтримку галузі тваринництва. Напрями їх використання с.г. виробниками визначені постановою Кабінету Міністрів України від 02.03.2011 р. № 246. Такі суми можна відображати на субрахунку 486 «Державна підтримка».

Слід зазначити, що, відповідно до Постанови Кабінету Міністрів України від 23.04.2012 р. № 342, до Постанови № 246 внесено зміни, згідно з якими відтепер суми, сплачені переробними підприємствами до спецфонду державного бюджету, не можуть бути використані для виплати дотацій за поставлене молоко власного виробництва. Сільськогосподарські підприємства за оновленням Порядком можуть претендувати лише на часткове відшкодування:

1. вартості закуплених племінних телиць, нетелей та корів молочного, м'ясного і комбінованого напрямку продуктивності (далі - часткове відшкодування вартості корів);
2. відсоткової ставки за кредитами, залученими на будівництво і реконструкцію тваринницьких та птахівничих ферм і комплексів, придбання технологічного обладнання та механізмів, закупівлю тварин і птиці;
3. вартості будівництва та реконструкції тваринницьких ферм і комплексів та підприємств з виробництва комбікормів, а також придбаного обладнання та механізмів вітчизняного виробництва для тваринництва і птахівництва;
4. витрат на закупівлю установки індивідуального доїння (далі - часткове відшкодування витрат на установку).

*Хто не має права на компенсацію.* Звертаємо увагу на те, що ДПСУ у Листі від 02.03.2012 р. № 3797/6/15-3315 зазначає, що виплата компенсацій переробними підприємствами не проводиться виробникам молока - юридичним особам, які не відповідають вимогам, визначеним для с.г. товаровиробника п. 209.6 ст. 209 Податкового кодексу, та с.г. товаровиробникам і фізичним особам, які постачають переробним підприємствам молоко не власного виробництва. В той же час така компенсація виплачується с.г. товаровиробнику, що поставляє молоко власного виробництва, відповідає вимогам, визначеним для с.г. товаровиробника п. 209.6 ст. 209 розділу Податкового кодексу, і при цьому не обрав спеціального режиму оподаткування. І нагадаємо, що до с.г. підприємств п. 209.6 ст. 209 Податкового кодексу відносить підприємства, основною діяльністю яких є постачання вироблених (наданих) ними с.г. товарів (послуг) на власних або орендованих виробничих потужностях, а також на давальницьких умовах, в якій питома вага вартості с.г. товарів/послуг становить не менш як 75 відсотків вартості всіх товарів/послуг, поставлених протягом попередніх 12 послідовних звітних податкових періодів сукупно.

### **Сплата земельного податку**

*Сплата земельного податку фізичними особами за земельні ділянки, передані в оренду платникам ФСП.* Відповідно до ст. 125 і 126 Земельного кодексу право оренди земельної ділянки виникає з моменту державної реєстрації цих прав. Право оренди земельної ділянки посвідчується договором оренди землі, зареєстрованим відповідно до закону. Згідно зі ст. 14 Закону України «Про оренду землі» від 06.10.1998 р. № 161-XIV договір оренди землі укладається в письмовій формі і за бажанням однієї із сторін може бути посвідчений нотаріально. Договір оренди землі набирає чинності після його державної реєстрації. Відповідно до п. 281.3 ст. 281 Податкового кодексу від сплати податку звільняються на період дії ФСП власники земельних ділянок, земельних часток (паїв) та землекористувачі за умови передачі земельних ділянок та земельних часток (паїв) в оренду платнику ФСП.

Оскільки договір оренди землі набирає чинності після його державної реєстрації, то фізичні особи не звільняються від сплати земельного податку за земельні частки (паї), передані в оренду платнику ФСП на підставі договору оренди, який не зареєстрований у державному земельному кадастрі.

*Сплата земельного податку с.г. підприємствами-платниками ФСП.* У Листі від 03.10.2011 р. № 1959/7/15-2217ф «Щодо сплати земельного податку с.г. підприємствами - платниками ФСП» ДПСУ надала роз'яснення проте, що с.г. підприємство - платник ФСП не буде сплачувати земельний податок за земельні ділянки під виробничою інфраструктурою, які є землями с.г. призначення і надані для виробництва товарного с.г. виробництва, а за земельні ділянки, які надані не для ведення товарного с.г. товаровиробництва, - сплачувати земельний податок потрібно на загальних підставах. При цьому підставою для нарахування земельного податку є дані державного земельного кадастру. У листі значиться, що землями с.г. призначення визнаються не лише землі, надані для виробництва с.г. продукції, а й для розміщення відповідної виробничої інфраструктури, для здійснення с.г. науково-дослідної та навчальної діяльності. До земель с.г. призначення належать с.г. угіддя (рілля, багаторічні насадження, сіножаті, пасовища, перелogi) та нес.г. угіддя (господарські шляхи, прогони, полезахисні лісові смуги та інші захисні насадження, крім тих, що віднесені до земель лісгосподарського призначення, землі під господарськими будівлями і дворами, землі під інфраструктурою оптових ринків с.г. продукції, землі тимчасової консервації тощо).

*Зміни в Методиці нормативної грошової оцінки земель с.г. призначення.* Відповідно до Листа ДПСУ від 16.02.2012 р. № 4790/7/15-2217ф «Про ФСП» із прийняттям Постанови Кабінету Міністрів України № 1185 «Про внесення змін до Методики нормативної грошової оцінки земель с.г. призначення та населених пунктів»,