

УДК 657.446:631.11

Антонова М.В.

Кузик Н.П., к.е.н., доцент

Національний університет біоресурсів
і природокористування України

ОБЛИКОВО–ФИНАНСОВИЙ МЕХАНІЗМ СПРАВЛЕННЯ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ У СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

У статті розкрито проблемні аспекти обліку податку на додану вартість у сільськогосподарських підприємствах за спеціальним режимом. Особлива увага приділена питанням нарахування та сплати фінансових санкцій у разі порушення порядку ведення обліку з ПДВ.

Ключові слова: податок на додану вартість, спеціальний режим оподаткування, сільськогосподарське підприємство, штрафні санкції.

Antonova M., Kuzyk N.

ACCOUNTING AND FINANCE MECHANISM FOR COLLECTING VALUE ADDED TAX IN AGRICULTURAL ENTERPRISES

In the article the problematic aspects of the accounting value added tax in the agricultural enterprises under the special regime. Particular attention is paid to the calculation and payment of financial penalties in case of violation of the order of accounting for VAT.

Keywords: value-added tax, special tax treatment, agricultural business, penalties.

Антонова М.В., Кузык Н.П.

УЧЕТНО–ФИНАНСОВЫЙ МЕХАНИЗМ ВЗЫМАНИЯ НАЛОГА НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ В СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ПРЕДПРИЯТИЯХ

В статье раскрыто проблемные аспекты учета налога на добавленную стоимость в сельскохозяйственных предприятиях по специальному режиму. Особое внимание уделено вопросам начисления и уплаты финансовых санкций в случае нарушения порядка ведения учета по НДС.

Ключевые слова: налог на добавленную стоимость, специальный режим налогообложения, сельскохозяйственное предприятие, штрафные санкции

Постановка проблеми у загальному вигляді і її зв'язок з важливими науковими та практичними завданнями. Суттєвим впливом на взаємовідносини сільськогосподарських підприємств із податковими органами стало прийняття Податкового кодексу України. Саме тому стало актуальним дослідження сучасних проблемних питань обліку та адміністрування податку на додану вартість (далі — ПДВ) за вимогами ПКУ та визначення можливих шляхів їх врегулювання. Від вирішення проблеми формування ефективного механізму справляння ПДВ залежить не лише стабільність формування дохідної частини державного бюджету, а й сталість розвитку окремих галузей народного господарства, в першу чергу — агропромислового сектора.

Аналіз останніх досліджень, у яких започатковано вирішення проблеми. Теоретичні засади формування механізму справляння ПДВ в ринкових умовах викладено у працях С. Алексашенко, В. Андрущенко, В. Буряковського, В. Геєця, М. Дем'яненка, І. Луніної, В. Мельника, В. Опаріна, А. Соколовської, В. Суторміної, Л. Тарангул, В. Федосова, М. Шпилько, Л. Шаблитої та інших науковців. Проблемам обліку та адмініструванню ПДВ в сільському господарстві, присвячували свої праці В. Березовський, Д. Дема, С. Осадчий, В. Синчак, Л. Синявська, Л. Тулуш, Н. Ущипівська та інші вітчизняні дослідники.

Незважаючи на значну кількість наукових праць щодо даної проблематики, ряд питань обліку ПДВ у сфері агропромислового виробництва потребують поглибленого дослідження.

Цілі статті. Метою статті є дослідження проблемних питань щодо організації і методики обліку розрахунків з ПДВ та порядку стягнення штрафних санкцій з сільськогосподарських підприємств.

Викладення основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. Податковим кодексом України передбачено два механізми справляння ПДВ у сфері сільського господарства: оподаткування на загальних підставах та спеціальний режим (надалі — спецрежим).

Мета запровадження спецрежиму з ПДВ — зменшення податкового тягара та стимулювання розвитку вітчизняного сільськогосподарського виробництва. Згідно із спеціальним режимом оподаткування сума податку на додану вартість, нарахована сільськогосподарським підприємством на вартість поставлених ним сільськогосподарських товарів/послуг, не підлягає сплаті до бюджету та повністю залишається в розпорядженні такого сільськогосподарського підприємства для відшкодування суми податку, сплаченої (нарахованої) постачальнику на

вартість виробничих факторів, за рахунок яких сформовано податковий кредит, а за наявності залишку такої суми податку – для інших виробничих цілей [2].

Особливістю спецрежиму є відсутність права на бюджетне відшкодування від'ємної різниці між сумою нарахованих податкових зобов'язань та податкового кредиту з ПДВ. У зв'язку з цим виникає питання: чи може бути ця різниця частиною собівартості у тому разі, якщо платник не відповідає вимогам спецрежиму й анулюються його реєстрація та спеціальне свідоцтво, як суб'єкта спецрежиму ПДВ, чи підлягає врахуванню (перенесенню)? Прямой вказівки щодо права платника спецрежиму з ПДВ переносити від'ємне значення скороченої декларації звітного періоду на зменшення податкових зобов'язань майбутнього місяця (тобто в загальну декларацію наступного періоду) у разі вилучення сільгосппідприємства з реєстру суб'єктів спецрежиму не має ні у ПКУ, ні в податковій декларації з ПДВ (скороченій).

Порядок ведення обліку ПДВ регулюється Інструкцією з бухгалтерського обліку податку на додану вартість №141 [1]. Згідно п. 13.1. Інструкції № 141 для аналітичного обліку зобов'язань і податкового кредиту з податку на додану вартість за операціями, що оподатковуються за спеціальним режимом оподаткування діяльності у сфері сільського і лісового господарства та рибальства, використовується аналітичний рахунок "Розрахунки за податком на додану вартість за операціями із спеціальним режимом оподаткування" субрахунку 641 "Розрахунки за податками" [1]. Однак вважаємо, що у робочому плані рахунків бухгалтерського обліку сільгосппідприємствам на субрахунках нижчого порядку необхідно відокремити діяльність за спецрежимом оподаткування ПДВ, наприклад:

6411 — «Розрахунки за ПДВ за операціями із спеціальним режимом оподаткування»;

6412 — «Розрахунки за ПДВ за операціями загальної системи оподаткування»;

6413 — «ПДВ, що підлягає розподілу».

Проблемним є питання, що виникає у разі порушення порядку ведення обліку з ПДВ, зокрема при нарахуванні та сплаті фінансових санкцій. Так, не зрозуміло чи потрібно самостійно нараховувати і сплачувати штраф при виправленні помилки пов'язаної із заниженням показника рядків 17 (сума податку на додану вартість, яка підлягає нарахуванню та залишається у розпорядженні сільськогосподарського підприємства) та 25.2 (залишається у розпорядженні

сільськогосподарського підприємства та/або спрямовується на спеціальний рахунок) декларації з ПДВ?

Оскільки штраф (3 або 5%) нараховують на суму заниженого податкового зобов'язання, однак у сільськогосподарського підприємства податкового зобов'язання не виникає, тому є усі підстави вважати відсутність об'єкта для нарахування штрафу. До того ж, у формі Уточнюючого розрахунку податкових зобов'язань із податку на додану вартість не передбачено відповідних показників. Однак в Уточнюючому розрахунку до загальної декларації є рядок «сума штрафу, нарахованого платником самостійно у зв'язку з виправленням помилки».

Проте законодавчі вимоги вказують на необхідність самостійного нарахування штрафу та відображення штрафу та пені у загальній декларації з ПДВ [5]. Хоча за часів дії ЗУ «Про податок на додану вартість» було визначено, що нараховувати самостійно штраф не потрібно (лист ДПАУ від 04.11.03 р. № 17174/7/11–1216). Важко сказати, з чим пов'язана зміна позицій з цього питання, адже її обґрунтування відсутнє.

Разом з тим, актуальним є питання, чи будуть застосовані санкції в разі виявлення заниження значень рядка 17 декларації з ПДВ при проведенні податкової перевірки. Санкції, що передбачені згідно п. 123.1 ПКУ не повинні застосовувати при будь-яких прорахунках в сумі ПДВ, що перераховується на спецрахунок. Оскільки підприємство не сплачує кошти до бюджету, а сума надходить на спецрахунок, то й відсутня база для нарахування податкового зобов'язання. Органи ДПС мають право оформити податкове повідомлення–рішення на суму донарахованого грошового зобов'язання [4]. Згідно п. 14.1.39 ПКУ під грошовим зобов'язанням визначено суму коштів, яку платник податку повинен сплатити до відповідного бюджету як податкове зобов'язання [2]. Оскільки йдеться не про сплату ПДВ до бюджету та податкового зобов'язання не має, то не має й підстав для податкового повідомлення–рішення.

На жаль, у 2012 році ДПС України без жодної доказової бази та не вдаючись до особливостей спецПДВ в Узагальнюючій консультації роз'яснили, що заниження ПДВ за спецрежимом, яке підлягає перерахуванню на спецрахунок, призведе до застосування штрафних санкцій, передбачених п. 123.1 ПКУ [5].

Також відкритим залишається питання щодо нарахування та сплати штрафу у разі перерахунку грошей на спецрахунок із запізненням. Згідно п. 3 Порядку акумуляування сільськогосподарськими підприємствами сум

податку на додану вартість на спеціальних рахунках, відкритих у банках та/або органах, які здійснюють казначейське обслуговування бюджетних коштів сільськогосподарське підприємство подає за місцем своєї реєстрації не пізніше останнього календарного дня місяця, що настає за звітним (податковим) періодом, органи державної податкової служби копії платіжних доручень про фактично зараховані на спеціальний рахунок суми ПДВ за кожний звітний (податковий) період [3]. Але про санкції в Порядку нічого не згадується. До того ж, незважаючи на те, що спецПДВ потрібно спрямовувати на спецрахунок у строки, установлені для сплати податкового зобов'язання з ПДВ, це не податкові і не грошові зобов'язання в розумінні ПКУ, тому віднести до даного випадку якусь штрафну норму неможливо.

В ЄБПЗ пояснено, що несвоєчасне перерахування грошей вважається їхнім нецільовим використанням і додатково до штрафу, передбаченого п. 123.1 ПКУ, стягуються в бюджет кошти, не перераховані на спецрахунок. Крім цього, за несвоєчасну сплату суми грошового зобов'язання платник податків притягується до штрафу в таких розмірах:

- при затримці до 30 календарних днів включно, наступних за останнім днем строку сплати суми грошового зобов'язання, – у розмірі 10% погашеної суми податкового боргу;
- при затримці більше 30 календарних днів, наступних за останнім днем строку сплати суми грошового зобов'язання, – у розмірі 20% погашеної суми податкового боргу.

Неврегульованим є питання щодо відповідальності за несвоєчасне подання сільськогосподарським підприємством до Державної податкової інспекції копій платіжних доручень про фактично зараховані на спеціальний рахунок суми ПДВ. У разі несвоєчасного подання сільськогосподарським підприємством копій платіжних доручень про фактично зараховані на спеціальний рахунок суми ПДВ, на посадових осіб такого підприємства накладатиметься адміністративний штраф у розмірі від п'яти до десяти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян [5].

Вважаємо, що за неподання копії платіжного доручення, яке підтверджує перерахунок грошей на спецрахунок, штрафні санкції є необґрунтованими, оскільки у жодному нормативному документі цього не передбачено. До того ж, контролери, даючи таке роз'яснення посилаються на ст. 163 Кодексу України про адміністративні правопорушення, в якій йдеться про неподання або несвоєчасне подання

платіжних доручень на перерахування належних до сплати податків та зборів (обов'язкових платежів). Оскільки у сільськогосподарського підприємства не виникає ні податкового, ні грошового зобов'язання, що підлягають сплаті до бюджету, посилання на цю статтю є некоректним.

Висновки. З проведеного аналізу зрозуміло усю складність обліку ПДВ у сільськогосподарських підприємствах. Неоднозначність вимог податкового законодавства призводить до неминучих помилок і нарахування штрафних санкцій. Сільськогосподарським підприємствам, що застосовують спецрежим з ПДВ, варто провести низку організаційно-методичних змін у обліковій політиці підприємства та побудувати облік за спецрежимною діяльністю окремо від інших видів діяльності.

1. Інструкція з бухгалтерського обліку податку на додану вартість, затверджена наказом Мінфіну України від 01.07.1997 р. № 141 і зареєстрована в Мін'юсті України 04.08.1997 р. під № 284/2088 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>
2. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755–VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>
3. Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку акумулювання сільськогосподарськими підприємствами сум податку на додану вартість на спеціальних рахунках, відкритих у банках та/або органах, які здійснюють казначейське обслуговування бюджетних коштів» від 12.01.2011 р. № 11 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>
4. Про затвердження порядку направлення органами державної податкової служби податкових повідомлень–рішень платникам податків: Затв. наказом Мінфіну України від 28.11.2012 № 1236 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>
5. Узагальнююча податкова консультація з питань забезпечення єдиного підходу до застосування штрафних санкцій: Затв. наказом ДПС України від 22.11.2012 № 1046 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.visnuk.com.ua/ua/pubs/id/4421>.