

Радова О.В., к.е.н., доцент
Одеський національний економічний університет

ОСОБЛИВОСТІ ПІЛЬГОВОГО ОПОДАТКУВАННЯ АГРАРНИХ ПІДПРИЄМСТВ

Радова О.В. Особливості пільгового оподаткування аграрних підприємств. У статті розглянуто єдиний податок четвертої групи, надано його характеристику, розкрито нововведення стосовно даного податку в поточному році. Проведено дослідження питання щодо ефективності застосування спеціального режиму оподаткування як одного з інструментів податкового стимулювання розвитку сільського господарства України. Виявлено недоліки та розроблено напрями його реформування.

Ключові слова: єдиний податок, альтернативна система, державна підтримка розвитку агропромислового комплексу, спеціальні режими і механізми оподаткування, стимулювання, сільське господарство.

Радова Е.В. Особенности льготного налогообложения аграрных предприятий. В статье рассмотрен единый налог четвертой группы, дана его характеристика, раскрыто нововведение относительно данного налога в текущем году. Проведено исследование вопроса эффективности применения специального режима налогообложения как одного из инструментов налогового стимулирования развития сельского хозяйства Украины. Выявлены недостатки и разработаны направления его реформирования.

Ключевые слова: единый налог, альтернативная система, государственная поддержка развития агропромышленного комплекса, специальные режимы и механизмы налогового стимулирования, сельское хозяйство.

Radova O.V. Features preferential tax agricultural enterprises. The article deals with a single tax fourth group, given the characteristic disclosed innovations with respect to this tax in the current year. A study of the effectiveness of the special tax regime as a tool for tax incentives for the development of agriculture in Ukraine, revealed shortcomings and developed areas of reform.

Keywords: single tax, the alternative system, state support development of agriculture, special tax regimes and mechanisms stimulyuvannya agriculture.

Постановка проблеми. Історія та розвиток податкової системи кожної країни завжди зводяться до пошуків оптимального оподаткування, яке буде задовольняти інтереси як органів державної влади, так і суб'єктів підприємницької діяльності та членів суспільства. Фіскальна політика має бути сприятливою як для країни в цілому, так і для кожного окремого платника податків. Податкова система впливає на розвиток будь-якої галузі економіки, у тому числі сільського господарства, яке в Україні має стратегічне значення та потребує значної державної підтримки.

Підвищення ефективності діяльності сільськогосподарських товаровиробників є однією з основних проблем національної економіки. Проте через недосконалі економічні відносини та низький рівень розвитку продуктивних сил в аграрному секторі забезпечити рентабельну діяльність сільськогосподарським товаровиробникам досить важко.

За цих умов одним із найбільш дієвих інструментів державної підтримки сільськогосподарських товаровиробників можуть стати податки. При цьому кількість податків та їх розмір не повинні зменшувати зацікавленість та ділову активність сільськогосподарських товаровиробників, а навпаки, створювати спонукальні мотиви до підвищення результативності своєї діяльності.

Аналіз останніх досліджень і публікацій.

Питання оподаткування в галузі сільського господарства висвітлювали у своїх працях багато науковців, серед яких: Н. Анісімова, В. Андрущенко, П. Герасим, М. Дем'яненко, В. Завгородній, І. Журавська, Ю. Іванов, М. Кучерявенко, П. Лайко, П. Мельник, В. Мурзов, С. Осадчий, Є. Опря, О. Олійник, В. Сенік, Г. Тимошина та ін.

Основна увага вчених приділялася оцінці впливу вибору системи оподаткування на ефективність господарювання у сфері сільського господарства, дослідженню спеціальних режимів як елементів системи державної підтримки та розгляду підходів до її реформування.

Незважаючи на це, потребує вивчення вплив податкових змін та нововведень на діяльність сільськогосподарських підприємств. Ураховуючи економічну ситуацію в країні й орієнтацію на європейські стандарти, не втрачає актуальності та потребує подальшого дослідження питання щодо ефективності застосування спеціального режиму оподаткування як одного з інструментів податкового стимулювання розвитку сільського господарства України, виявлення недоліків та розробки напрямів його реформування.

Постановка завдання. Метою статті є окреслення особливостей оподаткування суб'єктів гос-

подарювання в галузі сільського господарства в Україні та його змін у зв'язку з уведенням нових законодавчих актів. Актуальним є висвітлення особливостей застосування пільг в оподаткуванні сільськогосподарських підприємств, а саме єдиного податку четвертої групи та податку на додану вартість відповідно до Податкового кодексу України.

Виклад основних результатів. Сільське господарство було й є важливим важелем в економіці країни, саме тому дана галузь користується неабиякими пільгами та привілеями.

Оподаткування сільськогосподарського підприємства відрізняється від оподаткування будь-якого іншого торговельного або виробничого підприємства, має свою специфіку. Зокрема, оподаткування податком на прибуток даної категорії платників має такі особливості: виробник продукції сільського господарства як платник податку може самостійно обирати систему оподаткування податком на прибуток: або єдиний податок (четверта група), або на загальних підставах.

Запровадження спеціального режиму оподаткування сільськогосподарських товаровиробників як основного на певному етапі розвитку економіки України було обґрунтованим і дало змогу врахувати специфіку сільськогосподарського виробництва під час встановлення об'єкта оподаткування та строків сплати податку, що, своєю чергою, дало можливість спростити систему оподаткування та податковий облік, знизити податкове навантаження для підприємств аграрного сектору, стимулювати раціональне використання землі. Тобто основною функцією чинної системи оподаткування, яка реалізується на сучасному етапі в аграрному секторі економіки, є стимулююча.

У цьому році у платників єдиного податку четвертої групи відбулися деякі зміни. Платниками єдиного податку четвертої групи в 2016 р. можуть бути юридичні особи – сільськогосподарські товаровиробники, питома вага продажу сільськогосподарських товарів за попередній податковий (звітний) рік у яких не менше 75%.

Згідно з п. 292.1 ПКУ (зі змінами), з 2016 р. виключено абзац, де вказано, що «права власності (користування) земельними ділянками повинні бути оформлені та зареєстровані відповідно до законодавства», тому для тих підприємств, в яких є земельні ділянки, які було передано в постійне користування (а це велика кількість фермерських господарств, зареєстрованих до 2002 р.), або ж право власності (оренди) оформляється, але ще не зареєстровано в Державній реєстраційній службі, усунута перешкода для реєстрації платником єдиного податку четвертої групи.

До податкового законодавства внесено вимогу про обов'язкову реєстрацію договорів, якими передбачаються право власності та право користування земельними ділянками, у тому числі на умовах

оренди, адже згідно з п. 292.3, підставою для нарахування єдиного податку платниками четвертої групи є дані Державного земельного кадастру, дані з Державного реєстру речових прав на нерухоме майно. Відповідно, площа земельних ділянок, інформація про які не внесена до Державного земельного кадастру, фактично не включатиметься в базу оподаткування єдиного податку.

Згідно з п. 291.5 ПКУ, не можуть бути платниками четвертої групи єдиного податку суб'єкти господарювання:

- в яких більше 50% доходу, отриманого від продажу сільськогосподарській продукції власного виробництва та продуктів її переробки, становить дохід від реалізації декоративних рослин (за винятком зрізаних квітів, вирощених на угіддях, що належать сільськогосподарському товаровиробнику на праві власності або наданих йому в користування, і продуктів їх переробки), диких тварин та птиць, хутряних виробів та хутра (крім хутрової сировини);
- які здійснюють діяльність із виробництва підакцизних товарів, окрім виноматеріалів виноградних (коди згідно з УКТ ЗЕД 2204, 29-2204, 30), вироблених на підприємствах первинного виноробства для підприємств вторинного виноробства, які використовують такі виноматеріали для виробництва готової продукції;
- які станом на 01 січня звітного року мають податковий борг, за винятком безнадійного податкового боргу, що виник унаслідок дії обставин непереборної сили (форс-мажорних обставин).

У зв'язку із нововведеннями в оподаткуванні юридичних осіб, зокрема переважної кількості фермерських господарств, у 2016 р. відбулися деякі зміни в системі їх оподаткування.

Так, Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2016 році» від 24.12.2015 № 909-VIII визначено, що індекс споживчих цін за 2015 р., що використовується для визначення коефіцієнта індексації нормативної грошової оцінки сільськогосподарських угідь (ріллі, багаторічних насаджень, сіножатей, пасовищ та перелогів), застосовується із значенням 120%.

Щодо бази оподаткування та індексації єдиного податку четвертої групи, у 2016 р. визначено, зокрема, таке:

- для сільськогосподарських угідь (ріллі, сіножатей, пасовищ і багаторічних насаджень) базою оподаткування є нормативна грошова оцінка одного гектара сільськогосподарських угідь з урахуванням коефіцієнта індексації, визначеного станом на 1 січня 2015 р. відповідно до порядку, встановленого розділом XII цього Кодексу;
- для земель водного фонду (внутрішніх водойм, озер, ставків, водосховищ) базою оподаткування є нормативна грошова оцінка ріллі в Автономній

Республіці Крим або в області з урахуванням коефіцієнта індексації, визначеного станом на 1 січня 2015 р. відповідно до порядку, встановленого розділом XII цього Кодексу.

Ставки єдиного податку в 2016 р. збільшуються у 1,8 рази порівняно з 2015 р. і становлять (у % від нормативної грошової оцінки):

1. Рілля, сіножаті, пасовища:

- агальний показник – 0,81 (у 2015 р. – 0,45);
- у гірських зонах та на поліських територіях – 0,49 (у 2015 р. – 0,27);
- на закритому ґрунті – 5,4 (у 2015 р. – 3,0).

2. Багаторічні насадження:

- загальний показник – 0,49 (у 2015 р. – 0,27);
- у гірських зонах та на поліських територіях – 0,16 (у 2015 р. – 0,09).

3. Землі водного фонду – 2,43 (у 2015 р. – 1,35).

Така диференціація, вважаємо, цілком вірно враховує вплив природно-кліматичних умов на результати господарювання сільськогосподарських товаровиробників, які здійснюють її у гірських районах або ж на поліських територіях України. Що стосується підвищення ставки єдиного податку майже вдвічі, то лише подальші дослідження нададуть змогу проаналізувати їх вплив на результати господарювання аграріїв.

Слід зазначити, що збережено строки сплати єдиного податку четвертої групи. Так, сплата податку проводиться щоквартально протягом 30 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного кварталу, у таких розмірах:

- у I кварталі – 10%;
- у II кварталі – 10%;
- у III кварталі – 50%;
- у IV кварталі – 30%.

Отже, Податковим кодексом ураховано сезонність сільськогосподарського виробництва, коли основне податкове навантаження зі сплати податку покладається на аграрних товаровиробників у III кварталі відповідного року, тобто саме в той період, коли очікується основна сума надходжень від реалізації виробленої такими суб'єктами продукції.

Важливо зазначити, що спрощена система оподаткування надає суттєвого вигаду тільки прибутковим підприємствам. Для збиткових або нестабільно працюючих виробників доцільнішою може виявитися загальна система оподаткування.

Окремої уваги заслуговують питання звітності платників єдиного податку четвертої групи. Так, у 2016 р., згідно зі ст. 298.8.1 ПКУ, сільськогосподарські товаровиробники для переходу на спрощену систему оподаткування або щорічного підтвердження статусу платника єдиного податку подають до 20 лютого поточного року:

- загальну податкову декларацію з податку на поточний рік щодо всієї площі земельних ділянок, з яких справляється податок (сільськогосподарських угідь (ріллі, сіножатей, пасовищ, багаторічних наса-

джень), та/або земель водного фонду внутрішніх водойм (озер, ставків та водосховищ) – контролюючому органу за своїм місцезнаходженням (місцем перебування на податковому обліку);

- звітну податкову декларацію з податку на поточний рік окремо щодо кожної земельної ділянки – контролюючому органу за місцем розташування такої земельної ділянки;

• розрахунок частки сільськогосподарського товаровиробництва – контролюючим органам за своїм місцезнаходженням та/або за місцем розташування земельних ділянок за формою, затвердженою центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної аграрної політики, за погодженням із центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову та митну політику;

- відомості (довідку) про наявність земельних ділянок – контролюючим органам за своїм місцезнаходженням та/або за місцем розташування земельних ділянок.

У відомостях (довідці) про наявність земельних ділянок зазначаються дані про кожний документ, що встановлює право власності та/або користування земельними ділянками, у тому числі про кожний договір оренди земельної частки (паю).

У деяких випадках потрібно подавати уточнену декларацію (пп. 295.9.4 та 295.9.5 ПКУ):

- у разі припинення платника єдиного податку шляхом злиття, приєднання, перетворення, поділу;
- у разі зміни площі сільськогосподарських угідь та/або земель водного фонду у зв'язку з набуттям (втратою) на неї права власності або користування.

Платники єдиного податку звільнюються від обов'язку сплати деяких податків, перелік яких наведено у п. 297.1 ПКУ. Але у пп. 298.8.4 ПКУ є умова: якщо у звітному році частка сільськогосподарського товаровиробництва становить менше 75%, особа у наступному податковому році буде сплачувати податки на загальних підставах, що означає обов'язковий перехід на загальну систему.

Важливо зазначити, що ця вимога не діє, якщо зменшення частки сільськогосподарського виробництва не залежало від самого платника єдиного податку четвертої групи і пов'язане з виникненням обставин непереборної сили. Такий факт повинен підтверджуватися рішенням Верховної Ради АР Крим, обласних рад про наявність обставин непереборної сили та переліком сільськогосподарських підприємств, що постраждали внаслідок таких обставин.

Якщо під час проведення перевірок виявиться, що сільськогосподарський товаровиробник неправомірно застосовував спрощену систему, зокрема не відповідав вимогам пп.4 п. 291.4 ПКУ або виявлено порушення будь-якої умови з п. 291.5-1 ПКУ, за весь цей період контролюючим органом нараховуються всі податки, які платник єдиного податку не спла-

чував, штрафні санкції за несплату цих податків, а також пеня. З наступного місяця після встановлення факту порушення сільгосптоваровиробник зобов'язаний перейти на загальну систему оподаткування. Повернутися до четвертої групи платників єдиного податку можна буде в загальному порядку.

Платники єдиного податку четвертої групи можуть зареєструватися платниками ПДВ. Для таких підприємств застосовується спеціальний режим оподаткування ПДВ. До 2016 р. такі платники ПДВ акумулювали всю суму ПДВ на спеціальних рахунках у банках, куди перераховувалися суми ПДВ згідно з поданими деклараціями. Після започаткування електронного адміністрування податку на додану вартість із липня 2015 р. для таких платників додатково до основного рахунку в системі електронного адміністрування (куди перераховувалися суми ПДВ за операціями не в межах спеціального режиму оподаткування) створено ще один рахунок у системі електронного адміністрування ПДВ – для операцій за спеціальним режимом оподаткування. На протязі одного операційного дня після зарахування коштів на такий рахунок уся сума ПДВ перераховувалася на спеціальні рахунки підприємства для акумулювання сум ПДВ.

Із 2016 р. замість одного рахунку по операціях у межах спеціального режиму оподаткування будуть відкриті додаткові рахунки по різних операціях.

Нагадаємо, що останнім часом почалися дебати стосовно доцільності існування цього режиму, на скасування якого наполягали МВФ та Мінфін. Проте за Угодою про асоціацію між Україною та Європейським Союзом Україна має наблизити своє податкове законодавство, зокрема щодо ПДВ, до податкового законодавства ЄС.

Нагадаємо, що в ЄС теж діє пільговий режим для оподаткування ПДВ сільського господарства, відповідно до якого платник застосовує до вартості своїх поставок компенсаційну ставку та додає суму фіксованого збору до ціни реалізації товару для відшкодування сум ПДВ, сплаченого ним у ціні придбаних виробничих ресурсів. До того ж така компенсаційна ставка не повинна забезпечувати додаткове джерело фінансування для платника, а існує тільки для компенсації суми ПДВ, сплаченої під час купівлі товару або послуги. Право на застосування такого режиму, на відміну від України, має будь-який платник податку, що здійснює діяльність у формі сільськогосподарського, лісогосподарського чи рибогосподарського підприємства.

У попередніх роках сільськогосподарські підприємства, які застосовували спеціальний режим, не сплачували ПДВ до бюджету, а перераховували 100% суми податку на свої спеціальні рахунки. Такі кошти платник міг використовувати для від-

шкодування суми ПДВ, сплаченої (нарахованої) постачальнику на вартість виробничих факторів, за рахунок яких сформовано податковий кредит, а за наявності залишку такої суми податку – для інших виробничих цілей.

Відповідно до прийнятих змін, платник залишатиме собі не всю суму ПДВ, а лише певну суму, яку використовуватиме виключно у виробництві сільськогосподарських товарів/послуг; решту суми ПДВ – перераховуватиме до бюджету. Процентне співвідношення суми ПДВ, яке залишатиметься у розпорядженні платника, залежить від виду здійснюваної сільськогосподарської діяльності, а саме:

а) за операціями із сільськогосподарськими товарами/послугами (крім операцій із зерновими і технічними культурами та операцій із продукцією тваринництва):

- до державного бюджету перераховуватиметься 50% суми ПДВ;

- на спеціальні рахунки сільськогосподарських підприємств перераховуватиметься 50% суми ПДВ;

б) за операціями із зерновими (товарні позиції 1001–1008 згідно з УКТ ЗЕД) і технічними (товарні позиції 1205 і 1206 00 згідно з УКТ ЗЕД) культурами:

- до державного бюджету – 85%;

- на спеціальні рахунки сільськогосподарських підприємств – 15%;

в) за операціями з продукцією тваринництва (товарні позиції 0102 і 0401 згідно з УКТ ЗЕД):

- до державного бюджету – 20%;

- на спеціальні рахунки сільськогосподарських підприємств – 80%.

Отже, прийняті зміни, як бачимо, стали таким собі компромісом: пільговий режим не скасували, проте й не наблизили до стандартів європейського законодавства, а непостійність нашого податкового законодавства, його залежність від тих чи інших політичних (комерційних) інтересів, унеможливають будь-які прогнози щодо того, в якому вигляді застосовуватиметься цей режим у наступному 2017 р.

Висновки. У цілому запровадження єдиного податку четвертої групи є важливим інструментом стимулювання сільськогосподарського виробництва, який зменшує податковий тиск на сільськогосподарських товаровиробників і на цій основі забезпечує стимулювання раціонального використання землі, нарощування обсягів виробництва сільськогосподарської продукції. Перспективою подальших наукових розробок у напрямі порушених проблем, зокрема щодо доцільності підвищення ставки податку для виробників сільськогосподарської продукції, може бути використання отриманих результатів, а також характеристика інших положень Податкового кодексу України в частині особливостей оподаткування сільськогосподарської діяльності.

Список літератури:

1. Блашук Н.І. Спрощена система оподаткування, обліку та звітності: національний та зарубіжний досвід / Н.І. Блашук // Реформування системи сплати податків та зборів з урахуванням міжнародного досвіду : зб. наук. праць за матер. наук.-практ. круглого столу (5 жовтня 2012 р.). – К. : Алетра, 2012. – С. 32–34.
2. Войнаренко М.П. Ефективність запровадження спрощеної системи оподаткування суб'єктів малого бізнесу : практичні аспекти / М.П. Войнаренко, Л.В. Ємчук // Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки. – 2010. – Т. 3. – С. 21–25.
3. Никулкина И.В. Общая теория налогообложения : [учеб. пособ.] / И.В. Никулкина ; 2-е. изд., перераб. и доп. – М. : Эксмо, 2011. – 208 с.
4. Полятикіна Л.І. Особливості оподаткування суб'єктів малого підприємництва / Л.І. Полятикіна // Вісник Сумського національного аграрного університету. Серія «Економіка і менеджмент». – 2012. – Вип. 2(54). – С. 204–207.

УДК 657.432

Тирінов А.В., к. е. н.,
старший викладач кафедри бухгалтерського обліку
Харківський національний економічний університет
імені Семена Кузнеця

ОСОБЛИВОСТІ ВИЗНАННЯ ТА ОБЛІКОВОЇ ОЦІНКИ ДЕБІТОРСЬКОЇ ЗАБОРГОВАНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

Тирінов А.В. Особливості визнання та облікової оцінки дебіторської заборгованості підприємства. У статті визначено сутність дебіторської заборгованості, конкретизовано перелік внутрішніх та зовнішніх дебіторів підприємства, наведено критерії визнання заборгованості дебіторів, систематизовано та проаналізовано методологію облікової оцінки дебіторської заборгованості за національними та міжнародними стандартами.

Ключові слова: підприємство, дебітори, заборгованість, визнання, оцінка, вартість.

Тыринов А.В. Особенности признания и учетной оценки дебиторской задолженности предприятия. В статье определена сущность дебиторской задолженности, конкретизирован перечень внутренних и внешних дебиторов предприятия, приведены критерии признания задолженности дебиторов, систематизирована и проанализирована методология учетной оценки дебиторской задолженности по национальным и международным стандартам.

Ключевые слова: предприятие, дебиторы, задолженность, признание, оценка, стоимость.

Tyrinov A.V. Peculiarities of recognition and estimating accounts receivable of enterprises. The essence of accounts receivable has been defined, the list of internal and external enterprise debtor is specified in the article, recognition criteria of accounts receivable are proposed, the methodology of accounting estimating of accounts receivable is systematized and analyzed by national and international standards.

Key words: enterprise, debtors, debts, recognition, evaluation, cost.

Постановка проблеми. Сучасний стан розрахунків вітчизняних підприємств характеризується низьким рівнем платіжної дисципліни, нагромадженням значних обсягів заборгованостей на балансах компаній та низькою вірогідністю їх погашення у майбутньому, що загалом свідчить про наявність кризи неплатежів. Зазначене доводить недосконалість наявних систем фінансового менеджменту бізнесу та потребує вдосконалення процедур управління дебіторською заборгованістю як визначальним активом підприємства в процесі забезпечення його платоспроможності, ліквідності та фінансової стійкості загалом. Забезпечення належного рівня обліково-аналітичного забезпечення управління

дебіторською заборгованістю вимагає формування в обліку її об'єктивної вартості з метою своєчасного ухвалення ефективних управлінських рішень, спрямованих на недопущення знецінення фінансових активів підприємства, перетворення заборгованості дебіторів на безнадійні борги та втрати коштів загалом. За цих умов набувають особливої актуальності питання вивчення особливостей визнання та методики облікової оцінки дебіторської заборгованості як необхідної умови забезпечення ефективності бухгалтерського обліку фінансових активів суб'єктів господарювання.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблематика визнання та оцінки дебіторської забор-