

РАХУНКОВА ПАЛАТА

ЗАТВЕРДЖЕНО
рішенням Рахункової палати
від 15.11.2017 № 23-4

ЗВІТ

про результати аудиту ефективності виконання повноважень територіальними органами Державної фіскальної служби України у Вінницькій і Хмельницькій областях щодо забезпечення повноти та своєчасності сплати податків, зборів, платежів суб'єктами господарювання в сільському господарстві

Київ 2017

ЗМІСТ

ПРЕАМБУЛА.....	3
ВСТУП.....	5
1. НОРМАТИВНО-ПРАВОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ СПЛАТИ ПОДАТКІВ, ЗБОРІВ, ПЛАТЕЖІВ СУБ'ЄКТАМИ ГОСПОДАРЮВАННЯ В СІЛЬСЬКОМУ ГОСПОДАРСТВІ.....	6
2. СТАН ВИКОНАННЯ ТЕРИТОРІАЛЬНИМИ ОРГАНАМИ ДФС ПОВНОВАЖЕНЬ ЩОДО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПОВНОТИ ТА СВОЄЧАСНОСТІ СПЛАТИ ПОДАТКІВ, ЗБОРІВ, ПЛАТЕЖІВ СУБ'ЄКТАМИ ГОСПОДАРЮВАННЯ В СІЛЬСЬКОМУ ГОСПОДАРСТВІ.....	14
2.1. <i>Аналіз забезпечення надходжень податків, зборів, платежів за результатами діяльності суб'єктів господарювання в сільському господарстві та експорту сільськогосподарських товарів.....</i>	<i>14</i>
2.2. <i>Аналіз функціонування спеціального режиму оподаткування податком на додану вартість у сільському господарстві.....</i>	<i>17</i>
2.3. <i>Стан виконання контролюючими органами повноважень з питань повноти та своєчасності сплати до державного бюджету податків, зборів, платежів суб'єктами господарювання в сільському господарстві.....</i>	<i>24</i>
2.4. <i>Оцінка дотримання законодавства в частині надання відшкодування податку на додану вартість суб'єктам господарювання в сільському господарстві.....</i>	<i>32</i>
3. ОЦІНКА ЕФЕКТИВНОСТІ УПРАВЛІНСЬКИХ РІШЕНЬ В ЧАСТИНІ СПРАВЛЯННЯ ПОДАТКІВ СУБ'ЄКТАМИ ГОСПОДАРЮВАННЯ В СІЛЬСЬКОМУ ГОСПОДАРСТВІ.....	36
ВИСНОВКИ.....	39
ПРОПОЗИЦІЇ.....	43
Додатки.....	45

ПРЕАМБУЛА

Підстава проведення аудиту: стаття 98 Конституції України, статті 4, 7, 10 Закону України від 02.07.2015 № 576 „Про Рахункову палату”, План роботи Рахункової палати на II півріччя 2017 року.

Мета аудиту: встановлення фактичного стану та надання оцінки ефективності виконання повноважень територіальними органами Державної фіскальної служби у Вінницькій і Хмельницькій областях в частині забезпечення повноти та своєчасності сплати до державного бюджету податків, зборів, платежів суб'єктами господарювання в сільському господарстві, дотримання ними вимог чинного законодавства.

Предмет аудиту:

законодавчі, нормативно-правові, розпорядчі акти та інші документи щодо організації забезпечення територіальними органами ДФС повноти і своєчасності сплати до державного бюджету сільгосппідприємствами податків;

надходження до державного бюджету податків за кодами класифікації доходів бюджету (далі – **ККДБ**): 11020000 „Податок на прибуток підприємств”, 14010100 „Податок на додану вартість із вироблених в Україні товарів (робіт, послуг)”, 14060100 „Податок на додану вартість з вироблених в Україні товарів (робіт, послуг)” (з 01.01.2016), 14060900 „Податок на додану вартість сільськогосподарських підприємств за операціями з сільськогосподарськими товарами/послугами (крім операцій із зерновими і технічними культурами та операцій з продукцією тваринництва)” (з 01.01.2016), 14061000 „Податок на додану вартість сільськогосподарських підприємств за операціями із зерновими і технічними культурами” (з 01.01.2016), 14061100 „Податок на додану вартість сільськогосподарських підприємств за операціями з продукцією тваринництва” (з 01.01.2016), 15020000 „Вивізне мито”; 14010200 „Бюджетне відшкодування податку на додану вартість грошовими коштами”, 14060200 „Бюджетне відшкодування податку на додану вартість” (з 01.01.2016);

управлінські рішення територіальних органів ДФС у Вінницькій і Хмельницькій областях, розрахункові та інші документи щодо обґрунтованості прогнозування, повноти та своєчасності сплати сільгосппідприємствами податків до державного бюджету;

фінансова, статистична, податкова та митна звітність, інтегровані картки платників податків – сільгосппідприємств (картки особових рахунків); у разі наявності податкових пільг зі сплати податків – документи, що підтверджують право на пільги;

дані територіальних органів ДФС у Вінницькій і Хмельницькій областях стосовно донарахованих сум податків, штрафних (фінансових) санкцій і пені за результатами камеральних і документальних перевірок сільгосппідприємств та їх сплата, акти перевірок, матеріали адміністративного і судового оскарження донарахованих сум; висновки щодо проведення бюджетного відшкодування ПДВ; рішення про надання розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань та/або податкового боргу;

інша інформація, що стосується предмета аудиту.

Об'єкти аудиту: Головне управління (далі – ГУ) ДФС у Вінницькій області, ГУ ДФС у Хмельницькій області, Вінницька митниця ДФС та Хмельницька митниця ДФС.

Направлення запитів: ДФС, Державній казначейській службі України (далі – **Казначейство**), ГУ Казначейства у Вінницькій області, ГУ Казначейства у Хмельницькій області, ГУ статистики у Вінницькій області, ГУ статистики у Хмельницькій області, ГУ Державної служби України з питань геодезії, картографії та кадастру (далі – **Держгеокадастр**) у Вінницькій області, ГУ Держгеокадастру у Хмельницькій області, Департаменту агропромислового розвитку Вінницької обласної державної адміністрації (далі – **ОДА, облдержадміністрація**), Департаменту агропромислового розвитку Хмельницької ОДА, Головним управлінням Держпродспоживслужби у Вінницькій та Хмельницькій областях, Державному підприємству „Агентство з ідентифікації та реєстрації тварин”, Подільській дослідній станції садівництва Інституту садівництва Національної академії аграрних наук України (далі – **НААН**), Хмельницькій державній сільськогосподарській дослідній станції Інституту кормів та сільського господарства Поділля НААН, ТОВ „ПК „Зоря Поділля”, ПАТ „Продовольча компанія „Поділля”, ПП „Валентина”, ТОВ „Агрокомплекс „Зелена долина”, Корпорації „Сварог Вест Груп”, ТОВ „Агрохімічна компанія „ВІТАГРО”, ТОВ СП „Агропромтехніка”, ТОВ „Енселко–Агро”, ТОВ „Нові аграрні технології”.

Критерії аудиту:

законність – відповідність управлінських рішень і розпорядчих документів, прийнятих територіальними органами ДФС у Вінницькій та Хмельницькій областях, вимогам чинного законодавства в частині виконання повноважень щодо повноти та своєчасності сплати до державного бюджету податків сільгоспідприємствами, правомірності проведення бюджетного відшкодування ПДВ;

повнота та своєчасність – відповідність стану нарахування і сплати до державного бюджету податків сільгоспідприємств вимогам чинного законодавства;

результативність – ступінь відповідності фактичних результатів діяльності територіальних органів ДФС у Вінницькій і Хмельницькій областях з наповнення державного бюджету доведеним індикативним показником в частині контролю за повнотою нарахування та своєчасністю сплати до державного бюджету податків сільгоспідприємствами;

ефективність – оцінка результатів діяльності територіальних органів ДФС у Вінницькій і Хмельницькій областях щодо забезпечення своєчасності нарахування та повноти сплати до державного бюджету податків сільгоспідприємствами, погашення податкового боргу (грошових зобов'язань) та попередження його зростання, надання розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань та/або податкового боргу, правомірності проведення бюджетного відшкодування ПДВ.

Початкові обмеження щодо проведення аудиту: 2015–2016 роки та І півріччя 2017 року (для відображення в динаміці окремих показників досліджуються їх значення за 2014 рік).

Методи збирання даних: моніторинг нормативно-правових актів, розпорядчих, інших актів та документів, пов'язаних з предметом аудиту, а також організація забезпечення повноти і своєчасності надходжень до державного бюджету податків; перевірка та аналіз документів щодо організації роботи та виконання покладених на об'єкти контролю повноважень і завдань; дані інформаційних систем органів державної влади; аналіз інформації, отриманої на запити контрольної групи; ознайомлення, опитування, вивчення документів, інших матеріалів, їх зіставлення; опрацювання статистичної, аналітичної інформації, матеріалів засобів масової інформації з досліджуваного питання.

В ході проведення аудиту складено чотири акти, один з яких містить зауваження інформативного та уточнюючого характеру, опрацьовано 17 інформаційних листів.

ВСТУП

У сучасних умовах сільськогосподарське виробництво є одним із важливих секторів національної економіки. Стабільний розвиток суб'єктів господарювання в сільському господарстві формує ефективний ресурс зовнішньоекономічної діяльності, створює надійне джерело надходжень податків до державного бюджету і потужний виробничо-економічний потенціал для сталого розвитку економіки держави загалом.

За даними Державної служби статистики України¹ протягом 2015–2016 років у складі валового внутрішнього продукту України обсяги вартості продукції сільськогосподарського виробництва становили в середньому майже **12,0 відс.**, або **260,0 млрд грн**, що свідчить про вагомість вказаного сегмента виробництва для економіки України. При цьому діяльність у досліджених регіонах у перевіреному періоді мала значний вплив на обсяги сільськогосподарського виробництва, зокрема, у 2015–2016 роках у Вінницькій і Хмельницькій областях частка виробництва зернових та зернобобових культур від загальних обсягів виробництва таких культур по Україні становила в середньому – **7,4 і 4,7 відс.**, або **4,7 і 3,0 млн тонн** відповідно.

Європейський досвід свідчить про потребу застосування у сільськогосподарському виробництві зваженої політики державного протекціонізму. У зв'язку з цим в Україні понад 10 років функціонував спеціальний режим оподаткування ПДВ діяльності у сфері сільського господарства. Так, за даними Казначейства², у 2015–2016 роках на спеціальних рахунках сум ПДВ у розпорядженні сільгосппідприємств акумульовано загалом **понад 45,0 млрд гривень**.

У 2016 році надходження до державного бюджету ПДВ за результатами діяльності сільгосппідприємств Вінницької і Хмельницької областей становили

¹ За даними веб-ресурсу Державної служби статистики України – www.ukrstat.gov.ua.

² Лист від 28.08.2017 № 12-08/750-14293.

близько **40 і 30 відс.** відповідно загальних надходжень такого податку у вказаних областях, при тому, що загалом по Україні³ питома вага надходжень ПДВ до державного бюджету від вказаної групи суб'єктів господарювання становила **лише 2,4 відсотка.**

Адміністрування податків, зборів, платежів за результатами діяльності підприємств у сфері сільського господарства супроводжувалось такими негативними явищами, як: складність, непрозорість, постійні зміни порядку застосування спеціального режиму оподаткування у сільському господарстві, порушення ринкової мотивації одержувачів непрямой державної підтримки, внаслідок чого мали місце порушення податкового законодавства та неефективне адміністрування надходжень ПДВ до державного бюджету.

Враховуючи зазначене, питання дослідження ефективності виконання повноважень територіальними органами ДФС у Вінницькій і Хмельницькій областях щодо забезпечення повноти та своєчасності сплати податків суб'єктами господарювання в сільському господарстві набуває важливості та актуальності.

1. НОРМАТИВНО-ПРАВОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ СПЛАТИ ПОДАТКІВ, ЗБОРІВ, ПЛАТЕЖІВ СУБ'ЄКТАМИ ГОСПОДАРЮВАННЯ В СІЛЬСЬКОМУ ГОСПОДАРСТВІ

Основи державної політики у бюджетній, кредитній, цінovій, регуляторній та інших сферах державного управління щодо стимулювання виробництва сільськогосподарської продукції та розвитку аграрного ринку визначає Закон України від 24.06.2004 № 1877 „Про державну підтримку сільського господарства України” (із змінами від 20.12.2016 № 1791, далі – Закон № 1877).

Як вбачається із пункту 2.15 статті 2 Закону № 1877, сільськогосподарська продукція (сільськогосподарські товари) – товари, зазначені у групах 1–24 УКТ ЗЕД згідно із Законом України "Про Митний тариф України", якщо при цьому такі товари (продукція) вирощуються, відгодовуються, виловлюються, збираються, виготовляються, виробляються, переробляються безпосередньо виробником цих товарів (продукції), а також продукти обробки та переробки цих товарів (продукції), якщо вони були придбані або вироблені на власних або орендованих потужностях (площах).

Компетенцію контролюючих органів, повноваження і обов'язки їх посадових осіб під час здійснення податкового контролю за адмініструванням податків, зборів, платежів, зокрема, одержаних в результаті діяльності суб'єктів господарювання у сфері сільського господарства, а також відповідальність за порушення податкового законодавства визначені Податковим кодексом України від 02.12.2010 № 2755 (із змінами).

Довідково. Згідно зі статтею 55 Господарського кодексу України від 16.01.2003 № 436 суб'єктами господарювання є учасники господарських відносин, які здійснюють господарську діяльність, реалізуючи господарську компетенцію, мають відокремлене майно і несуть відповідальність за своїми зобов'язаннями в межах цього майна, крім випадків,

³ За даними Звіту Казначейства про виконання Державного бюджету України.

передбачених законодавством. Найбільш поширеними в сучасних економічних умовах за організаційно-правовими формами суб'єктами господарювання у сфері сільського господарства, зокрема, є такі типи підприємств: приватні, державні, акціонерні товариства різного типу, селянські фермерські, підсобні господарства тощо.

Відповідно до пункту 209.6 статті 209 Податкового кодексу **сільськогосподарським вважається підприємство**, основною діяльністю якого є постачання вироблених (наданих) ним сільськогосподарських товарів (послуг) на власних або орендованих основних фондах, а також на давальницьких умовах, питома вага вартості яких становить не менш як 75 відс. вартості всіх товарів/послуг, поставлених протягом попередніх 12 послідовних звітних податкових періодів сукупно.

Сільгоспідприємства є платниками, зокрема, податку на прибуток, ПДВ та вивізного мита.

Порядок обчислення і сплати податку на прибуток визначені розділом III, ПДВ – розділом V Податкового кодексу. При цьому протягом 2015–2016 років та I півріччя 2017 року базова ставка податку на прибуток становила 18 відс. (стаття 136), ПДВ – 20 відс. (стаття 193) від бази оподаткування.

Водночас до 01.01.2017 відповідно до пункту 209.1 статті 209 Податкового кодексу резидент, який провадив підприємницьку діяльність, зокрема, у сфері сільського господарства та рибальства і відповідав критеріям, встановленим у пункті 209.6 цієї статті, міг обрати **спеціальний режим оподаткування ПДВ** (далі – **спецрежим з ПДВ**).

При цьому механізм функціонування такого спецрежиму протягом 2015–2016 років постійно змінювався.

Так, у 2015 році (до 01.01.2016) згідно із пунктом 209.2 статті 209 Податкового кодексу **сума ПДВ**, нарахована сільгоспідприємством на вартість поставлених ним сільськогосподарських товарів/послуг, **не підлягала сплаті до бюджету та повністю залишалася в розпорядженні такого 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.

Перераховані суми ПДВ акумулювалися сільгоспідприємствами на спеціальних рахунках, відкритих в установах банків та/або в органах, які здійснювали казначейське обслуговування бюджетних коштів (далі – **спецрахунки**) у порядку, затвердженому Кабінетом Міністрів України⁴.

Незважаючи на норму підпункту 4.1.9 пункту 4.1 статті 4 Податкового кодексу, якою передбачено, що зміни до будь-яких елементів податків та зборів можуть вноситися не пізніше як за шість місяців до початку нового бюджетного періоду, в якому будуть діяти нові правила та ставки, на підставі внесених змін до Податкового кодексу Законом України від 24.12.2015 № 909⁵ (далі –

⁴ Порядок акумулювання сільськогосподарськими підприємствами сум податку на додану вартість на спеціальних рахунках, відкритих у банках та/або органах, затверджено постановою Кабінету Міністрів України від 12.01.2011 № 11.

⁵ „Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2016 році”, набрав чинності з 01.01.2016.

Закон № 909), крім іншого, були внесені зміни щодо встановлення нового механізму справляння ПДВ при застосуванні спецрежиму.

Так, згідно з пунктом 209.2 статті 209 Податкового кодексу (з 01.01.2016) позитивна різниця між сумою податкових зобов'язань звітного (податкового) періоду та сумою податкового кредиту звітного (податкового) періоду, визначена сільгоспідприємством:

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

- до державного бюджету – у розмірі **50 відсотків**;

- на спеціальні рахунки, відкриті сільгоспідприємствам – суб'єктам спеціального режиму оподаткування в установах банків та/або в органах, що здійснюють казначейське обслуговування бюджетних коштів, – у розмірі 50 відсотків;

б) за операціями із зерновими і технічними культурами підлягала перерахуванню:

- до державного бюджету – у розмірі **85 відсотків**;

- на спеціальні рахунки, відкриті сільгоспідприємствам – суб'єктам спеціального режиму оподаткування в установах банків та/або в органах, що здійснюють казначейське обслуговування бюджетних коштів, – у розмірі 15 відсотків;

в) за операціями з продукцією тваринництва підлягала перерахуванню:

- до державного бюджету – у розмірі **20 відсотків**;

- на спеціальні рахунки, відкриті сільгоспідприємствам – суб'єктам спеціального режиму оподаткування в установах банків та/або в органах, що здійснюють казначейське обслуговування бюджетних коштів, – у розмірі 80 відсотків.

Відповідно до пункту 209.7 статті 209 Податкового кодексу сільськогосподарськими вважаються товари, зазначені у товарних групах 1–24 товарних позицій 4101, 4102, 4103, 4301 згідно з УКТ ЗЕД, та послуги, отримані в результаті здійснення діяльності, на яку поширюється дія спеціального режиму оподаткування у сфері сільського господарства, а також рибальства, якщо такі товари вирощуються, відгодовуються, виловлюються або збираються, а послуги надаються, безпосередньо платником податку – суб'єктом спеціального режиму оподаткування (крім придбання таких товарів/послуг у інших осіб), які поставляються зазначеним платником податку – їх виробником.

У зв'язку з цим з метою застосування пункту 209.2 і підпункту 209.15.1 пункту 209.15 статті 209 Податкового кодексу доповнено пунктом 209.19⁶ такого змісту:

- **зернові культури** – зернові культури товарних позицій 1001– 1008 згідно з УКТ ЗЕД;

- **технічні культури** – технічні культури товарних позицій 1205 і 1206 00 згідно з УКТ ЗЕД;

⁶ У редакції Закону № 909.

- **продукція тваринництва** – продукція товарних позицій 0102 і 0401 згідно з УКТ ЗЕД.

Отже, у 2016 році спецрежим з ПДВ зазнав суттєвих змін, якими передбачалася сплата ПДВ до державного бюджету залежно від видів операцій із сільськогосподарською продукцією, при цьому до переліку зернових, технічних культур та продукції тваринництва віднесено лише товарні позиції за УКТ ЗЕД за вказаними видами продукції.

На виконання змін, внесених Законом № 909, з січня 2016 року Казначейством було додатково відкрито рахунки в системі електронного адміністрування ПДВ на доповнення до вже відкритих суб'єктами спецрежиму з ПДВ рахунків, на які перераховувалися кошти для розрахунків з бюджетом (3751) та для перерахування коштів на спецрахунки (3752).

Довідково. У разі якщо товари/послуги, основні фонди, виготовлені та/або придбані, використовуються сільгоспідприємством частково для виробництва зернових культур і технічних культур, та/або частково для виробництва продукції тваринництва, та/або частково для інших сільськогосподарських товарів/послуг, сума сплаченого (нарахованого) податкового кредиту розподіляється виходячи з питомої ваги вартості таких зернових і технічних культур, продукції тваринництва та інших сільськогосподарських товарів/послуг у загальній вартості усіх сільськогосподарських товарів/послуг, поставлених за 12 попередніх послідовних звітних (податкових) періодів (підпункт 209.15.1 пункту 209.15 статті 209 Податкового кодексу).

Водночас нормами пункту 209.16 та підпункту 209.17.17 пункту 209.17 статті 209 Податкового кодексу визначено, що **обробка чи переробка продукції, одержаної в результаті діяльності платника податку у сфері сільського господарства і рибальства, вважається діяльністю у сфері сільського господарства і рибальства за умови, якщо така продукція вирощується, відгодовується, виловлюється або збирається (заготовлюється) безпосередньо платником податку (крім їх придбання в інших осіб).**

Нормами Податкового кодексу не була передбачена відповідальність сільгоспідприємств, зокрема, за порушення строків щодо перерахування сум ПДВ з поточного рахунка на спецрахунок. При цьому, враховуючи, що суми ПДВ, які акумулювалися на спецрахунках, не були визначені в розумінні Податкового кодексу як грошові та/або податкові зобов'язання, це дозволяло уникати застосування штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) за порушення правил сплати (перерахування) податків до державного бюджету.

Доцільно зазначити, що **норми Податкового кодексу не регулювали відносини щодо здійснення операцій із перерахування сільгоспідприємствами, які обрали спецрежим з ПДВ, авансових платежів на спецрахунки цих підприємств.**

Отже, складність та нормативно-правова неврегульованість спецрежиму з ПДВ, який діяв у 2015–2016 роках, призводили до некоректного визначення платниками такого спецрежиму обсягів перерахування ПДВ до державного бюджету та на відповідні спецрахунки за такими операціями.

Згадані особливості функціонування механізму спецрежиму з ПДВ діяли до 01.01.2017, а з 01.01.2017 стаття 209 Податкового кодексу визнана такою, що

втратила чинність (підпункт 4 пункту 2 розділу XIX Податкового кодексу), тобто сільгосппідприємства **почали сплачувати ПДВ на загальних підставах.**

Довідково. Законом України від 20.12.2016 № 1791 „Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2017 році” з 01.01.2017 запроваджено надання бюджетної дотації для розвитку сільгосптоваровиробників та стимулювання виробництва сільськогосподарської продукції.

Механізм здійснення бюджетного відшкодування⁷ ПДВ також **був складним і недосконалим та зазнавав постійних змін.**

Так, порядок визначення суми податку, що підлягає сплаті (перерахуванню) до державного бюджету або відшкодуванню з державного бюджету (бюджетному відшкодуванню), та строки проведення розрахунків щодо сплати вказаного податку регулюється статтею 200 Податкового кодексу.

Довідково. Процедура проведення перевірки контролюючим органом сум заявленого бюджетного відшкодування ПДВ встановлена пунктами 200.7–200.17 статті 200 Податкового кодексу, автоматичного бюджетного відшкодування пунктами 200.18⁸–200.21⁹ статті 200 Податкового кодексу.

Контролюючий орган зобов'язаний протягом п'яти робочих днів після закінчення перевірки¹⁰ **подати** органу, що здійснює казначейське обслуговування бюджетних коштів (далі – **орган Казначейства**), **висновок** із зазначенням суми, що підлягає відшкодуванню з бюджету (пункт 200.12 статті 200 Податкового кодексу, який втратив чинність з 01.01.2017).

Орган Казначейства, на підставі отриманого висновку відповідного контролюючого органу, **надає платнику** податку зазначену в ньому **суму бюджетного відшкодування** шляхом перерахування коштів з бюджетного рахунка на поточний банківський рахунок платника податку в обслуговуючому банку протягом **п'яти операційних днів** після отримання висновку контролюючого органу (пункт 200.13 статті 200 Податкового кодексу, який втратив чинність з 01.01.2017).

Довідково. У період дії автоматичного бюджетного відшкодування (до 01.02.2016), відповідно до пункту 200.18 статті 200 Податкового кодексу, камеральна перевірка проводилась протягом 20 календарних днів, наступних за граничним терміном отримання

⁷ Відповідно до підпункту 14.1.18 пункту 14.1 статті 14 Податкового кодексу бюджетне відшкодування – це відшкодування від'ємного значення ПДВ на підставі підтвердження правомірності сум бюджетного відшкодування ПДВ за результатами перевірки платника, в тому числі автоматичне бюджетне відшкодування в порядку та за критеріями, визначеними у розділі IV цього Кодексу.

⁸ З 01.02.2016 пункт 200.18 виключено згідно із Законом № 909.

⁹ Пункти 200.19–200.21 статті 200 Податкового кодексу виключені згідно із Законом України від 21.12.2016 № 1797, „Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо покращення інвестиційного клімату в Україні”.

¹⁰ Протягом 30 календарних днів, що настають за граничним терміном отримання податкової декларації, контролюючий орган проводить камеральну перевірку заявлених у ній даних. В подальшому, за наявності достатніх підстав, контролюючий орган має право провести документальну позапланову виїзну перевірку платника протягом 30 календарних днів, що настають за граничним терміном проведення камеральної перевірки (пункт 200.10 статті 200 Податкового кодексу).

податкової декларації, при цьому **висновок** із зазначенням суми контролюючий орган **подавав** органу Казначейства **протягом трьох робочих днів** після закінчення перевірки.

У період з 01.01.2015 по 01.04.2017 механізм взаємодії органів ДФС та органів Казначейства в процесі відшкодування податку на додану вартість визначався Порядком, затвердженим постановою Кабінету Міністрів України від 17.01.2011 № 39¹¹ (далі – **Порядок № 39**), а також Порядком формування та надсилання узагальноної інформації про обсяги сум бюджетного відшкодування податку на додану вартість, визначені у висновках¹², затверджений наказом ДПА, Казначейства від 03.02.2011 № 68/23 (далі – **Порядок № 68/23**).

Довідково. Відповідно до норм пункту 2 Порядку № 68/23, органи ДПС, зокрема, протягом місяця забезпечували подання до центрального органу узагальноної інформації про можливі загальні обсяги відшкодування ПДВ коштами у кожному регіоні у розрізі платників за деклараціями, сума заявленого бюджетного відшкодування ПДВ за якими становить 100 тис. грн і більше. При цьому відомості про суми бюджетного відшкодування менше 100 тис. грн опрацьовувались на рівні областей. Подання висновків органам Казначейства здійснювалося органами ДПС лише після отримання від центрального органу ДПС такої узагальноної інформації.

Проте у зазначеному періоді вимоги Порядку № 39 та Порядку № 68/23 **щодо наявності узагальноної інформації** про обсяги сум бюджетного відшкодування ПДВ, як однієї із умов його надання, **суперечили** (не відповідали) **механізму** надання бюджетного відшкодування ПДВ, встановленого пунктом 200.12 і підпунктом 200.18.1 пункту 200.18¹³ статті 200 Податкового кодексу.

Вказаними нормативно-правовими актами затверджено процедуру надання бюджетного відшкодування ПДВ, яка не відповідала вимогам, встановленим статтею 200 Податкового кодексу, та призводила до порушення строків здійснення такого відшкодування.

Також у період з 01.02.2016 по 01.01.2017 мала місце **процедурна невідповідність платника податку критеріям**, визначеним пунктом 200.19 статті 200 Податкового кодексу, в ході надання платникам бюджетного відшкодування ПДВ.

Так, відповідно до пункту 200.20 статті 200 Податкового кодексу (в редакції, яка діяла з 01.02.2016) порядок визначення відповідності платника податку критеріям, зазначеним у пункті 200.19 цієї статті, затверджується

¹¹ „Про затвердження Порядку взаємодії органів державної податкової служби та органів державної казначейської служби в процесі відшкодування податку на додану вартість”, який згідно з постановою Кабінету Міністрів від 25.01.2017 № 26 „Про затвердження Порядку ведення Реєстру заяв про повернення суми бюджетного відшкодування податку на додану вартість” втратив чинність 01.04.2017.

¹² Затверджений наказом Державної податкової адміністрації України, Державного казначейства України від 03.02.2011 № 68/23, зареєстрованим в Мін'юсті 16.02.2011 за № 199/18937.

¹³ З 01.02.2016 пункт 200.18 виключений згідно із Законом № 909.

центрального органу виконавчої влади, що формує державну фінансову політику¹⁴.

Мінфіном на виконання пункту 200.20 статті 200 Податкового кодексу затверджено Порядок визначення відповідності платника податку на додану вартість критеріям, які дають право на отримання автоматичного бюджетного відшкодування ПДВ, затверджений наказом Мінфіну від 14.11.2014 № 1128¹⁵ (далі – **Порядок № 1128**).

Довідково. Відповідно до пунктів 6 і 7 Порядку № 1128 за результатами проведення автоматизованої звірки відповідності даних платника ПДВ критеріям на автоматичне відшкодування центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику, не пізніше 15-го календарного дня після граничного терміну подачі звітності, формує два переліки платників ПДВ:

перелік платників ПДВ, що відповідають критеріям, та мають право на автоматичне бюджетне відшкодування ПДВ;

перелік платників ПДВ, які не відповідають критеріям, та не мають права на автоматичне бюджетне відшкодування ПДВ.

Зазначені переліки не пізніше 15-го календарного дня після граничного терміну подачі звітності доводяться до відома територіальних органів ДФС та використання ними в роботі.

У той же час підпунктом 200.7.1 пункту 200.7 статті 200 Податкового кодексу (у редакції з 01.02.2016) передбачено, що **центрального органу виконавчої влади**, який реалізує податкову та митну політику, **формує та веде** Реєстр заяв про повернення суми бюджетного відшкодування платникам податку, які відповідають, та Реєстр заяв про повернення суми бюджетного відшкодування платникам податку, які не відповідають критеріям, визначеним пунктом 200.19 цієї статті.

Довідково. Заяви про повернення сум бюджетного відшкодування автоматично вносяться до відповідного Реєстру заяв про повернення суми бюджетного відшкодування протягом операційного дня їх отримання у хронологічному порядку їх надходження. На виконання вказаних вимог Кабінетом Міністрів України постановою від 22.02.2016 № 68 затверджено Порядок ведення реєстрів заяв про повернення суми бюджетного відшкодування податку на додану вартість (який втратив чинність згідно з постановою Кабінету Міністрів України від 25.01.2017 № 26).

У 2017 році значно спрощено процедуру бюджетного відшкодування ПДВ. Так, постановою Кабінету Міністрів України від 25.01.2017 № 26 запроваджено Порядок ведення Реєстру заяв про повернення суми бюджетного відшкодування податку на додану вартість (який набрав чинності з 01.04.2017, далі – **Порядок № 26**).

Довідково. Механізм надання інформації ДФС та Казначейством для її оприлюднення на офіційному веб-сайті Мінфіну та інформаційної взаємодії Мінфіну з ДФС та Казначейством у процесі формування Реєстру заяв про повернення сум бюджетного відшкодування податку на додану вартість регламентовано Порядком інформаційної взаємодії Мінфіну з ДФС та Казначейством у процесі формування Реєстру заяв про повернення сум бюджетного відшкодування податку на додану вартість, затвердженого

¹⁴ Перевірка відповідності платника податку зазначеним критеріям проводиться в автоматизованому режимі протягом 15 календарних днів після граничного терміну подачі звітності.

¹⁵ Зареєстрований в Мін'юсті 17.11.2014 за № 1454/26231, втратив чинність з 01.03.2017.

наказом Мінфіну від 03.03.2017 № 326, зареєстрованим у Мін'юсті 20.03.2017 за № 376/30244.

Порядок **переміщення через митний кордон** України товарів, зокрема експорту сільськогосподарської продукції, а також правила оподаткування товарів митом (зокрема вивізним митом) встановлюються Митним кодексом України¹⁶.

Згідно зі статтею 273 Митного кодексу вивізне мито встановлюється окремим законом на українські товари, що вивозяться за межі митної території України, а відповідно до частини сьомої статті 280 – нараховується за ставками, встановленими законом.

Так, законами України¹⁷ встановлено ставки вивізного (експортного) мита на живу худобу та шкіряну сировину, а також насіння деяких видів олійних культур.

Розстроченням, відстроченням грошових зобов'язань або податкового боргу у розумінні пункту 100.1 статті 100 Податкового кодексу є перенесення строків сплати платником податків його грошових зобов'язань або податкового боргу під відсотки.

Підставою для розстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу платника податків є надання ним достатніх доказів існування обставин, перелік яких визначається Кабінетом Міністрів України, що свідчать про наявність загрози виникнення або накопичення податкового боргу такого платника податків, а також економічного обґрунтування, яке свідчить про можливість погашення грошових зобов'язань та податкового боргу (пункт 100.4 стаття 100 Податкового кодексу).

Перелік обставин, що свідчать про наявність загрози виникнення або накопичення податкового боргу та доказів існування таких обставин, затверджено постановою Кабінету Міністрів України від 27.12.2010 № 1235 (далі – **Перелік № 1235**).

Відповідно до пункту 3.1 розділу III Порядку розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань (податкового боргу) платників податків, затвердженого наказом Міндоходів від 10.10.2013 № 574¹⁸ (далі – **Порядок № 574**), для розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань (податкового боргу) **платник податків звертається** до органу доходів і зборів за місцем свого обліку або за місцем обліку такого грошового зобов'язання (податкового боргу) **з письмовою заявою**, до якої, зокрема, **додається економічне обґрунтування**, яке складається з переліку обставин, що свідчать про наявність загрози виникнення або накопичення податкового боргу, **і доказів існування таких обставин**; аналізу фінансового стану; графіка погашення розстрочених (відстрочених) сум.

¹⁶ Від 13.03.2012 № 4495 (із змінами та доповненнями).

¹⁷ Закон України від 07.05.1996 № 180 „Про вивізне (експортне) мито на живу худобу та шкіряну сировину”, Закон України від 10.09.1999 № 1033 „Про ставки вивізного (експортного) мита на насіння деяких видів олійних культур”.

¹⁸ Зареєстрованим у Мін'юсті 31.10.2013 за № 1853/24385.

Таким чином, питання нормативно-правового забезпечення повноти та своєчасності сплати податків суб'єктами господарювання у сільському господарстві було складним та неузгодженим.

Механізм спеціального режиму оподаткування ПДВ, зокрема у сфері сільського господарства, який діяв до 01.01.2017, постійно змінювався, що ускладнювало контроль з боку територіальних органів ДФС у зазначеній сфері та не сприяло своєчасному та у повному обсязі наповненню дохідної частини державного бюджету.

2. СТАН ВИКОНАННЯ ТЕРИТОРІАЛЬНИМИ ОРГАНАМИ ДФС ПОВНОВАЖЕНЬ ЩОДО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПОВНОТИ ТА СВОЄЧАСНОСТІ СПЛАТИ ПОДАТКІВ, ЗБОРІВ, ПЛАТЕЖІВ СУБ'ЄКТАМИ ГОСПОДАРЮВАННЯ В СІЛЬСЬКОМУ ГОСПОДАРСТВІ

2.1. Аналіз забезпечення надходжень податків, зборів, платежів за результатами діяльності суб'єктів господарювання в сільському господарстві та експорту сільськогосподарських товарів

Механізм визначення індикативних показників прогнозних надходжень податків, зборів, платежів до державного бюджету, які адміністрували органи ДФС, у дослідженому періоді регламентувався низкою організаційно-розпорядчих документів, прийнятих ДФС. Подібні розпорядчі документи приймалися також територіальними органами ДФС в областях.

Довідково. У дослідженому періоді питання організації діяльності щодо прогнозування та забезпечення надходжень до державного бюджету визначалось наказом ДФС від 11.11.2014 № 262 (зі змінами та доповненнями), яким було затверджено Концепцію організації діяльності ДФС із прогнозування та забезпечення надходження до бюджету та єдиного внеску і Порядок визначення показників прогнозних надходжень та підготовки проекту наказу ДФС про індикативні показники доходів та єдиного внеску, а також наказом ДФС від 27.04.2017 № 305 „Про організацію діяльності Державної фіскальної служби України із визначення індикативних показників із забезпечення надходжень платежів”.

При цьому **визначення прогнозних надходжень податків до державного бюджету окремо за результатами діяльності сільгосппідприємств, а також експорту сільськогосподарських товарів не передбачається.**

Протягом 2014–2016 років **темпи зростання кількості платників, які сплачували до державного бюджету податки, випереджали темпи зростання загальної кількості сільгосппідприємств, що перебували на обліку в територіальних органах ДФС у Вінницькій і Хмельницькій областях.**

Так, у Вінницькій області **кількість сільгосппідприємств, які сплачували податки до державного бюджету, збільшилася на 321 од., або 18,2 відс.** (з 1762 од. у 2014 році до 2083 од. у 2016 році), при тому, що загальна чисельність сільгосппідприємств, які перебували на обліку в податкових інспекціях, – лише на 5,1 відсотка. У Хмельницькій області, за сталої кількості сільгосппідприємств, **кількість підприємств, які сплачували податки до державного бюджету, збільшилася на 6,2 відс.** (з 955 од. у 2014 році до 1014 од. у 2016 році). При цьому **майже третина сільгосппідприємств Вінницької і Хмельницької областей були зареєстровані платниками ПДВ** (табл. 1).

Таблиця 1

Динаміка зростання кількості сільгоспідприємств, які перебували на обліку в ГУ ДФС у Вінницькій і Хмельницькій областях у 2014–2016 роках та I півріччі 2017 року
одиниць

Період, роки	Загальна кількість сільгоспідприємств	Кількість суб'єктів, які сплачували податки до державного бюджету	Кількість суб'єктів спецрежиму з ПДВ	Питома вага суб'єктів спецрежиму з ПДВ, %	Кількість суб'єктів, які сплачували податки до місцевих бюджетів
Вінницька область					
2014	3761	1762	965	54,8	2487
2015	3832	1979	983	49,7	2623
2016	3953	2083	941	45,2	2679
I півріччя 2017	3998	2338	х	х	2609
Темпи зростання 2014 р. +/- до 2016 р., од./%	+192/+5,1	+321/+18,2	-24/-2,6	-9,6	+192/+7,7
Хмельницька область					
2014	1580	955	429	44,9	1520
2015	1567	1007	429	42,6	1430
2016	1579	1014	416	41,0	1452
I півріччя 2017	1541	1325	х	х	873
Темпи зростання 2014 р. +/- до 2016 р., од./%	-1/0	+59/+5,8	-13/-3,0	-3,9	-68/-4,5

Встановлено, що протягом 2014–2016 років лише **50,4 і 63,0 відс. сільгоспідприємств** Вінницької і Хмельницької областей із загальної кількості сільгоспідприємств **сплачували податки до державного бюджету**.

При цьому **майже половина сільгоспідприємств** перевірених областей, які сплачували податки (в середньому 963 і 425 од.), **були зареєстровані як суб'єкти спецрежиму з ПДВ**.

Довідково. Протягом 2014–2016 років у середньому близько 70,0 і 90,0 відс. (або 2596 і 1497 од.) загальної кількості сільгоспідприємств Вінницької і Хмельницької областей відповідно були платниками податків, зборів, платежів до відповідних місцевих бюджетів.

У I півріччі 2017 року питома вага сільгоспідприємств Вінницької і Хмельницької областей, які здійснювали сплату податків до державного бюджету, збільшилася до 58,5 і 86,0 відс. (або 2 338 і 1 325 од.) від їх загальної чисельності, або на 5,8 і 21,8 відс. пункти відповідно, порівняно з 2016 роком.

Аудитом у Вінницькій і Хмельницькій митницях ДФС встановлено, що експортні операції сільськогосподарських товарів за товарними групами 01–24 УКТ ЗЕД здійснювали в середньому 412 та 197 суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності відповідно. При цьому, за інформацією ГУ ДФС перевірених областей, у досліджуваному періоді операції з вивезення за межі митної території України сільськогосподарських товарів із числа безпосередніх товаровиробників (сільгоспідприємств) здійснювали лише **11 і 30 підприємств**, або 2,7 і 15,2 відс. відповідно загальної кількості експортерів сільськогосподарських товарів у вказаних областях.

Зміни щодо порядку дії спецрежиму з ПДВ вплинули на зміну кількості платників, а також обсягів надходжень податків до державного бюджету.

Так, сільгосп підприємствами Вінницької і Хмельницької областей сплачено 2 047,1 і 1574,7 млн грн податків, або 22,2 і 28,0 відс. відповідно загальних надходжень до державного бюджету, в тому числі: у 2015 році – 213,6 і 262,5 млн грн, у 2016 році – 1 102,4 і 733,3 млн грн та у I півріччі 2017 року – 731,0 і 578,9 млн грн відповідно (додаток 1).

У 2016 році сільгосп підприємствами Вінницької і Хмельницької областей **забезпечено** надходжень податків, зборів, платежів до державного бюджету **у 5,2 раза** (або на 888,8 млн грн) **та у 2,8 раза** (або на 470,8 млн грн) **більше**, ніж у 2015 році (або 213,6 і 262,5 млн грн відповідно).

Усього у 2016 році із загальної кількості платників ПДВ у Вінницькій і Хмельницькій областях близько **20,0 і 12,0 відс. сільгосп підприємств** – юридичних осіб платників ПДВ, або 941 і 416 підприємств **забезпечували надходження ПДВ** в сумах 762,5 і 281,3 млн грн, або **44,6 і 29,3 відс.** відповідно загальних надходжень вказаного податку у зазначених областях.

Аудитом встановлено, що **в структурі фактичних надходжень** податків до державного бюджету, які адміністрували ГУ ДФС у Вінницькій і Хмельницькій областях, **найбільші обсяги займали** надходження з **ПДВ і податку на прибуток підприємств**, що становили близько **50 відс.** у 2015 році **та 60 відс.** у 2016 році. Подібна тенденція мала місце і у I півріччі 2017 року (додаток 2).

Загальна сума сплаченого вивізного мита при експорті сільськогосподарських товарів суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності за результатами митного оформлення на Вінницькій і Хмельницькій митницях, на які у відповідності з вимогами чинного законодавства передбачено застосування ставок вивізного мита, **становила 1,5 і 9,7 млн грн** (з них у 2015 році – 0,4 і 3,4 млн грн, у 2016 році – 0,5 і 3,8 млн грн та у I півріччі 2017 року – 0,6 і 2,5 млн грн відповідно).

При цьому **обсяги умовно нарахованого вивізного мита** при здійсненні суб'єктами господарювання експортних операцій сільськогосподарських товарів до країн, з якими Україною укладено міжурядові угоди, та країн Європейського союзу становили за вказаний період **2,0 і 2,3 млн грн відповідно.**

Загалом, у 2015–2016 роках та I півріччі 2017 року ГУ ДФС у Вінницькій і Хмельницькій областях до державного бюджету забезпечено надходження податків в обсягах 9 204,4¹⁹ і 5 623,4²⁰ млн грн, відповідно, у зв'язку з чим рівень виконання індикативних показників, доведених ДФС, в середньому становив 108,2 і 105,2 відс. відповідно.

В той же час, за **загального виконання** індикативних показників надходжень до державного бюджету податків, **в окремих випадках мало**

¹⁹ У 2015 році – 3 083,9 тис. грн, у 2016 році – 3 755,1 тис. грн та у I півріччі 2017 року – 2 365,4 тис. гривень.

²⁰ У 2015 році – 1 827,8 тис. грн, у 2016 році – 2 262,5 тис. грн та у I півріччі 2017 року – 1 533,1 тис. гривень.

місце незабезпечення територіальними органами ДФС виконання доведених ДФС індикативних показників **за окремими податками**. Так, ГУ ДФС у Вінницькій і Хмельницькій областях у I півріччі 2017 року **не забезпечено виконання** доведених ДФС індикативних показників **надходжень ПДВ у сумах – 25,7 і 43,2 млн грн**, внаслідок чого **рівень виконання** індикативних показників надходжень вказаного податку **становив, 97,9 і 94,0 відс.** відповідно. Також у 2015 році ГУ ДФС у Вінницькій області **не забезпечено виконання** індикативного показника **з податку на прибуток у сумі 6,4 млн грн** (виконано 97,9 відсотка).

Таким чином, **майже третина сільгоспідприємств перевірених областей була зареєстрована платниками податку на додану вартість, при цьому близько половини підприємств, які сплачували податки до державного бюджету у 2015–2016 роках, були зареєстровані як суб'єкти спецрежиму з ПДВ. Близько 16 відс. сільгоспідприємств Вінницької і Хмельницької областей у 2016 році забезпечили майже половину та третину відповідно надходжень ПДВ у вказаних областях, що дає підстави розглядати сільськогосподарську галузь як бюджетоутворюючу.**

2.2. Аналіз функціонування спеціального режиму оподаткування податком на додану вартість у сільському господарстві

Аудитом встановлено, що у 2014–2016 роках **на спецрахунки підприємств** Вінницької і Хмельницької областей, суб'єктів спецрежиму з ПДВ, **мало місце перерахування коштів у значних обсягах, що за умови особливостей зміни дії такого режиму у 2016 році, а також відсутності достовірної інформації про обсяги надходжень на такі рахунки створювало ризики втрати належного контролю за такими операціями і, як наслідок, ненадходження до державного бюджету належних йому платежів.**

Так, за даними ГУ ДФС у Вінницькій і Хмельницькій областях, за податковий період 2014–2016 років, **на спецрахунки сільгоспідприємств – суб'єктів спецрежиму з ПДВ фактично надійшло понад 5,0 і 3,0 млрд грн ПДВ, які залишилися у їх розпорядженні (додаток 3).**

Довідково. У 2015 році на такі рахунки надійшло понад 90,0 і 68,0 відс. загальних обсягів надходжень податків до державного бюджету у перевірених областях (2 835,1 і 1 384,5 млн грн відповідно).

Водночас із загальних обсягів надходжень на спецрахунках відповідно **майже 60,0 і 65,0 відс. коштів залишились у розпорядженні 2,0 і 5,0 відс. великих сільгоспідприємств із найбільшими обсягами доходів (виручки) від реалізації товарів, робіт, послуг Вінницької і Хмельницької областей (зокрема – агрохолдингов²¹) – суб'єктів спецрежиму з ПДВ.**

²¹ Як вбачається із статті 126 Господарського кодексу України від 16.01.2003 № 436, холдингова компанія – публічне акціонерне товариство, яке володіє, користується, а також розпоряджається холдинговими корпоративними пакетами акцій (часток, паїв) двох або більше корпоративних підприємств (крім пакетів акцій, що перебувають у державній власності).

Наприклад, ТОВ „Вінницька птахофабрика” у 2014–2016 роках на спецрахунки перераховано **1 038,5 млн грн ПДВ**, що в середньому становить **21,1 відс. загальних надходжень на спецрахунках платників – суб’єктів спецрежиму з ПДВ**. Подібна ситуація має місце і з платниками Хмельницької області.

Довідково. За інформацією Департаменту агропромислового розвитку, екології та природних ресурсів Вінницької ОДА²² та Департаменту агропромислового розвитку Хмельницької ОДА²³ протягом 2015–2016 років з державного бюджету надано державну підтримку 71 і 55 сільгосппідприємствам областей за бюджетною програмою „Фінансова підтримка заходів в агропромисловому комплексі шляхом здешевлення кредитів” на загальну суму 66,6 і 44,6 млн грн відповідно. У I півріччі 2017 року через вказані Департаменти державна підтримка сільгосптоваровиробників Вінницької і Хмельницької областей взагалі не здійснювалась. При цьому майже 80 і 60 відс., або 53,8 і 27,4 млн грн вказаної державної фінансової підтримки, надано у вказаному періоді чотирьом і трьом суб’єктам господарювання в сільському господарстві – агрохолдингам та великим сільгосппідприємствам відповідно.

Отже, чинна у 2014–2016 роках **нормативно-правова база дозволяла найбільші обсяги непрямой державної підтримки** (у вигляді спецрежиму з ПДВ через акумулювання коштів ПДВ на спецрахунках), **а також прямої державної підтримки** (з державного бюджету, зокрема, шляхом здешевлення кредитів) **спрямовувати великим сільгосппідприємствам та агрохолдингам**.

Встановлено, що **відсутність взаємодії територіальних органів ДФС та органів Казначейства на регіональному та центральному рівнях в частині контролю за обсягами надходжень сум ПДВ на спеціальні рахунки сільгосппідприємств – суб’єктів спецрежиму з ПДВ Вінницької і Хмельницької областей створювало ймовірність опосередкованих втрат надходжень до державного бюджету**.

Так, ГУ ДФС у Вінницькій і Хмельницькій областях **до аудиту не надано відомостей щодо фактичних обсягів надходжень сум ПДВ на спеціальні рахунки сільгосппідприємств – суб’єктів спецрежиму з ПДВ**, що залишились у їх користуванні, зокрема **за 2016 рік за джерелами надходжень²⁴**, а також за грудень 2014, 2015 та 2016 років²⁵.

ГУ Казначейства у Вінницькій і Хмельницькій²⁶ областях **повідомлено також щодо відсутності інформації** про обсяги надходжень сум ПДВ на спецрахунки сільгосппідприємств вказаних областей у 2014–2016 роках і I півріччі 2017 року та **запропоновано одержати таку інформацію на рівні Казначейства**.

В той же час Казначейством²⁷ відомостей щодо кількості сільгосппідприємств, акумульованих ними сум податку на спецрахунках,

²² Лист від 18.08.2017 № 05-01-27/24.

²³ Лист від 06.09.2017 № 14.2-10/1101.

²⁴ За операціями: із зерновими і технічними культурами; з продукцією тваринництва та сільськогосподарськими товарами/послугами (крім операцій із зерновими і технічними культурами та операцій з продукцією тваринництва).

²⁵ До аудиту надано лише фактичні загальні обсяги надходжень за період січень-грудень 2014, 2015 та 2016 років.

²⁶ Листи від 08.08.2017 № 05-08/729-3168; від 05.09.2017 № 05-09/1350-6076 відповідно.

²⁷ Лист від 28.08.2017 № 12-08/750-14293.

відкритих в органах Казначейства за звітні періоди, а також за регіонами (у тому числі у Вінницькій і Хмельницькій областях) **не надано**²⁸ та запропоновано звернутись до ДФС.

Довідково. За інформацією Казначейства, у 2015–2016 роках на підставі реєстрів ДФС в системі електронного адміністрування ПДВ платникам податку сільгоспідприємствам – суб'єктам спецрежиму з ПДВ загалом по Україні відкрито 16 862 і 16 308 рахунків відповідно, призначених для перерахування коштів на їх спецрахунки, відкриті в установах банків та/або органах Казначейства. На вказані спецрахунки надійшло у 2015 році – 27 245,1 млн грн, у 2016 році – 18 533,5 млн грн, у тому числі: за операціями з постачання зернових і технічних культур – 7 387,8 млн грн. (або 39,9 відс. загальних надходжень), за операціями з постачання продукції тваринництва – 4 454,9 млн грн (або 24,0 відс.) та за іншими операціями – 6 690,8 млн грн (або 36,1 відсотка).

Подібну інформацію на запит Рахункової палати ДФС²⁹ також не надано.

Отже, як на центральному рівні, так і на рівні перевірених областей відсутні достовірні відомості щодо обсягів надходжень сум ПДВ на спецрахунки сільгоспідприємств – суб'єктів спецрежиму з ПДВ, які залишались у їх розпорядженні, що за відсутності взаємодії територіальних органів ДФС з органами Казначейства послаблює рівень ефективності контролю за дотриманням податкового законодавства.

Внаслідок зазначеного, в ході аудиту досліджувались дані податкової звітності з ПДВ за платниками, які обрали спецрежим з ПДВ у сфері сільського господарства, **щодо сум податку, нарахованого для перерахування на спецрахунки за 2014–2016 роки, у тому числі за грудень відповідного звітного періоду** (додаток 4).

Довідково. В структурі обсягів нарахованих у 2016 році сум ПДВ на спецрахунки, який залишається у розпорядженні сільгоспідприємств – суб'єктів спецрежиму з ПДВ Вінницької і Хмельницької областей, найбільшу питому вагу займають нарахування ПДВ за операціями:

- з сільськогосподарськими товарами/послугами (крім операцій із зерновими і технічними культурами та операцій з продукцією тваринництва) – 70,1 і 70,9 відс., або 464,3 і 275,4 млн грн;
- з продукцією тваринництва – 15,0 і 20,7 відс., або 99,1 і 80,4 млн грн;
- із зерновими і технічними культурами – 14,9 і 8,4 відс., або 98,7 і 32,5 млн грн, відповідно.

Незважаючи на те, що у більшості сільгоспідприємств Вінницької і Хмельницької областей **було визначено основний вид діяльності (КВЕД) 01.11. „Вирощування зернових культур (крім рису), бобових культур і насіння олійних культур”**, окремі платники – суб'єкти спецрежиму з ПДВ у 2016 році **не декларували надходження сум ПДВ** за такими операціями.

Так, вибірковою перевіркою встановлено, що 47 сільгоспідприємств Хмельницької області у **2016 році взагалі не декларували надходження за операціями із основної діяльності (із зерновими і технічними культурами)**, за якими передбачено найбільший відсоток (85 відс.) нарахувань до державного

²⁸ Пояснюючи зазначене тим, що ведення обліку рахунків в розрізі суб'єктів господарювання, регіонів України, а також акумульованих ними сум ПДВ за звітні періоди, не передбачено нормами Податкового кодексу та Порядку електронного адміністрування податку на додану вартість.

²⁹ Лист від 23.08.2017 №14649/5/99-99-12-03-01-16.

бюджету, а не на спецрахунки таких платників. При цьому, за даними ГУ ДФС у Хмельницькій області, **за такими платниками із загальної суми обсягів виробництва 1 381,6 млн грн питома вага за операціями із зерновими і технічними культурами становить майже 50,0 відс.** (або 687,5 млн гривень). Аналогічна ситуація спостерігається також і у Вінницькій області.

Зазначене **свідчить про можливість некоректного декларування у 2016 році такими платниками обсягів надходжень на спецрахунки та до державного бюджету за операціями із зерновими і технічними культурами, зважаючи на втрати таких надходжень до державного бюджету.**

Матеріали аудиту засвідчили про перерахування **сільгоспідприємствами** Вінницької і Хмельницької областей сум ПДВ на відповідні **спецрахунки коштів на власний розсуд**, в обсягах, які значно перевищували нараховані та в окремих випадках нерегулярно (лише у грудні), **що відбувалось за неналежного контролю з боку перевірених територіальних органів ДФС** в умовах функціонування вказаного режиму оподаткування ПДВ.

Так, за даними ГУ ДФС у Вінницькій і Хмельницькій областях, **сільгоспідприємствами – суб'єктами спецрежиму з ПДВ за податковий період грудень 2014 року – листопад 2015 року було нараховано за деклараціями з ПДВ для перерахування на спецрахунки на 770,7 і 483,0 млн грн відповідно менше, ніж такими платниками було фактично перераховано на спецрахунки за терміном сплати за вказаний період у 2015 році (або 137,3 і 153,6 відс. відповідно обсягів нарахованих сум ПДВ).**

Довідково. У Хмельницькій області в окремих випадках надходження на спецрахунки учасників спецрежиму з ПДВ становили більше 40 відс. загальних обсягів задекларованих такими платниками доходів. Так, ТОВ „Україна 2001” та ТОВ „Фермерське господарство Грант” у 2015 році **перераховано на спецрахунок 252,1 і 13,3 млн грн, або 42,0 і 107,0 відс. відповідно загальних обсягів одержаних у вказаному періоді такими платниками доходів (виручки) від реалізації товарів, робіт, послуг.** При цьому у 2015 році такими сільгоспідприємствами загалом сплачено 9,6 і 0,8 млн грн податків до державного та місцевих бюджетів відповідно, або 3,8 і 6,0 відс. обсягів надходжень ПДВ на спецрахунки.

Подібна ситуація мала місце і у Вінницькій області. При цьому причин наявності вказаних випадків перевіреними ГУ ДФС областей до аудиту не надано.

У перевіреному періоді також **мало місце зростання питомої ваги обсягів нарахування за податковими деклараціями ПДВ за грудень на спецрахунки сільгоспідприємств – суб'єктів спецрежиму з ПДВ.** Так, у 2016 році **питома вага обсягів нарахування ПДВ за податковими деклараціями за грудень 2016 року на спецрахунки збільшилася майже у 3,0 і 2,3 рази**, або на 24,5 і 25,0 відсоткових пункти, порівняно з 2014 роком (з 12,4 і 19,7 відс. у 2014 році до 36,9 і 44,7 відс. за 2016 рік відповідно). При цьому за окремими платниками нарахування за грудень майже дорівнювали річним обсягам.

Довідково. АПНВП „Візит” (Вінницька область) за даними податкової декларації за грудень 2015 року на спецрахунок платника задекларовано до перерахування 37,2 млн грн, що **становить 65,4 відс. загальних обсягів нарахувань за період січень–грудень 2015 року.** Так само, ТОВ „Нью Агро Поділля” (Хмельницька область) за грудень 2015 року **задекларовано до перерахування на спецрахунок платника 5,9 млн грн, що дорівнює річним обсягам нарахувань за 2015 рік.** Указані випадки непоодинокі, а також мали місце за іншими платниками і 2016 року.

Усього вибірковою перевіркою встановлено, що за даними податкових декларацій за грудень 2015 та 2016 років 93 і 57 сільгосппідприємствами Вінницької і Хмельницької областей загалом за грудень **задекларовано до перерахування на спецрахунки таких платників 227,6 і 283,2 млн грн відповідно, що становить майже 70,0 відс. загальних обсягів нарахувань за вказаний період, тобто від 50 до 100 відс. річних обсягів таких нарахувань припадало на грудень відповідного періоду.**

Отже, **неконтрольоване перерахування сум ПДВ на спецрахунки сільгосппідприємств за грудень 2015–2016 років, зокрема за одержаними авансовими платежами у значних обсягах, створювало ризики зниження обсягів розрахунків з державним бюджетом за вказаним податком у наступних звітних (податкових) періодах.**

Незважаючи на зростання у 2016 році обсягів надходжень до державного бюджету податків за результатами діяльності сільгосппідприємств – суб'єктів спецрежиму з ПДВ, існувала можливість оптимізації вказаного податку, внаслідок чого державним бюджетом недоотримувалися надходження у значних обсягах.

Так, у 2016 році сільгосппідприємствами Вінницької і Хмельницької областей сплачено до державного бюджету ПДВ та **перераховано суми податку на спецрахунки загалом на 1 366,3 і 355,9 млн грн відповідно менше, ніж такими платниками за вказаними джерелами спрямовувалось у 2015 році, що свідчить про оптимізацію системи оподаткування ПДВ окремими суб'єктами спецрежиму, а також значні резерви надходжень вказаного податку в областях за результатами господарської діяльності таких підприємств.**

Довідково. **Вибірковою перевіркою ГУ ДФС у Вінницькій і Хмельницькій областях встановлено, що тільки у 42 і 25 сільгосппідприємствах перевірених областей в 2016 році за результатами господарської діяльності оптимізовано сплату ПДВ до державного бюджету та на спецрахунки платників в загальній сумі 714,2 і 729,1 млн грн відповідно, порівняно із аналогічним обсягом надходжень за 2015 рік. Так, ТОВ „Хмельницьке” (Вінницька область) у 2016 році сплачено до державного бюджету ПДВ та перераховано ПДВ на спецрахунки на 111,9 млн грн менше, ніж у 2015 році. При цьому у 2016 році обсяг доходів (виручки) від реалізації товарів (робіт, послуг) збільшився на 27,1 відс., або на 375,8 млн грн, порівняно з 2015 роком (з 1 385,3 млн грн у 2015 році до 1 761,2 млн грн у 2016 році). Вказані випадки непоодинокі та мали місце і у Хмельницькій області.**

Вказані випадки мали місце в основному у сільгосппідприємствах – суб'єктах спецрежиму з ПДВ, з обсягом доходів (виручки) від реалізації товарів (робіт, послуг) понад 50 млн грн, в той же час щодо підприємств з обсягом доходів 30–50 млн грн такі випадки були відсутні або навпаки мало місце зростання обсягів надходжень ПДВ, які перевищували надходження великих сільгосппідприємств/агрохолдингів.

Довідково. **ТОВ „Поділля” (Вінницька область) у 2016 році, як суб'єктом спецрежиму з ПДВ, сплачено до державного бюджету та перераховано на спецрахунки на 2,2 млн грн ПДВ більше, ніж таким платником за вказаними джерелами спрямовувалось у 2015 році. При цьому у 2016 році вказаним підприємством (із загальною кількістю працюючих 30 осіб та річним обсягом доходів (виручки) від реалізації товарів (робіт, послуг) 29,8 млн грн) сплачено до державного бюджету понад 2 млн грн ПДВ, що дорівнює обсягам сплати вказаного податку агрохолдингом ТОВ „Хмельницьке” (із кількістю працюючих понад 1100 осіб), у якого річний обсяг доходів становив у 2016 році – 1 761,2 млн грн та перевищував обсяг доходів ТОВ „Поділля” у 59,1 раза. Вказані випадки**

непоодинокі та мали місце і в інших сільгосппідприємствах Хмельницької області.

Необхідно зазначити, що ГУ ДФС у Вінницькій і Хмельницькій областях протягом 2016 року та I півріччя 2017 року або не здійснювали документальних перевірок суб'єктів сільськогосподарських підприємств за період, у якому мали місце вищенаведені випадки, або в актах таких перевірок **належним чином не відображалось дослідження питання щодо випадків нерівномірного нарахування сум ПДВ на спеціальні рахунки таких платників, поповнення рахунків в системі електронного адміністрування ПДВ, наявності виробничих потужностей** для забезпечення відповідних обсягів постачання тощо.

Довідково. Пунктом 5 наказу ДФС від 24.06.2016 № 556 „Про результати перевірок” було передбачено розроблення алгоритму відпрацювання підприємств спеціального режиму оподаткування, а також визначення критеріїв відбору сільськогосподарських підприємств для їх відпрацювання. Проте матеріали аудиту засвідчили, що перевіреним Головним управлінням такий алгоритм та критерії ДФС не направлялись.

Розпорядженням ДФС від 18.08.2015 № 288-р „Про аналіз показників роботи суб'єктів господарювання – виробників та переробників сільськогосподарської продукції” (далі – Розпорядження ДФС № 288-р) також передбачено відпрацювання ризикових виробників та переробників сільськогосподарської продукції, проте таким розпорядженням не регламентовано процедуру відпрацювання сільськогосподарських підприємств, яким здійснено поповнення рахунку в системі електронного адміністрування ПДВ (далі – СЕА) до етапу реєстрації податкових накладних. Розпорядження ДФС № 288-р (пункти 2, 3) зобов'язувало керівників територіальних органів ДФС забезпечити організацію роботи з поглибленого аналізу показників діяльності та відпрацювання податкових ризиків сільськогосподарських підприємств. Подібні розпорядження приймались перевіреними територіальними органами ДФС, зокрема: розпорядженням ГУ ДФС у Хмельницькій області від 25.09.2015 № 271-р та від 24.09.2015 № 334-р, а також створювались відповідні робочі групи з метою поглибленого аналізу показників діяльності суб'єктів господарювання – виробників та переробників сільгосппродукції, які працюють у спецрежимі з ПДВ, та комплексного їх відпрацювання.

Отже, за неналежного контролю з боку перевірених ГУ ДФС та в умовах відсутності взаємодії та координації роботи з органами Казначейства, окремі сільгосппідприємства – суб'єкти спецрежиму з ПДВ Вінницької і Хмельницької областей мали можливість використовувати такий режим оподаткування на власний розсуд шляхом необґрунтованого спрямування коштів ПДВ на відповідні спецрахунки, що дало можливість оптимізувати у 2016 році надходження ПДВ у перевірених областях загалом на суму 1 722,0 млн грн, проте існували ризики опосередкованих втрат державним бюджетом надходжень вказаного податку. При цьому ГУ ДФС у Вінницькій і Хмельницькій областях не забезпечили належного виконання організаційно-розпорядчих документів ДФС в частині проведення поглибленого аналізу показників діяльності та відпрацювання податкових ризиків суб'єктів господарювання, які використовували спецрежим з ПДВ.

Встановлено також відображення окремими сільгосппідприємствами – суб'єктами спецрежиму з ПДВ операцій з продукцією тваринництва (за відсутності у таких платників худоби), яка б відносилась до вказаних операцій (у розумінні Податкового кодексу), що дало змогу таким суб'єктам

господарювання занизити суму надходжень ПДВ до державного бюджету.

Довідково. Статтею 6 Закону України від 04.06.2009 № 1445 „Про ідентифікацію та реєстрацію тварин” передбачено, що до органів, які здійснюють державне управління у сфері ідентифікації та реєстрації тварин, відносяться Кабінет Міністрів України та центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну аграрну політику.

Згідно з Положеннями про ідентифікацію і реєстрацію тварин (великої рогатої худоби, коней, свиней, овець і кіз), затвердженими відповідно наказами Міністерства аграрної політики України від 17.09.2003 № 342, від 31.12.2004 № 496, від 31.12.2004 № 497, від 31.12.2004 № 498³⁰, адміністратором Інформаційної системи „Єдиний державний реєстр тварин” (далі – Реєстр тварин) є ДП „Агентство з ідентифікації та реєстрації тварин”, що здійснює ідентифікацію тварин, їх реєстрацію, ведення Реєстру тварин, відповідає за збереження даних у Реєстрі тварин тощо.

Так, за інформацією згаданого Агентства та головних управлінь Держпродспоживслужби у Вінницькій і Хмельницькій областях³¹ встановлено, що у п'яти та двох сільгосп підприємств – суб'єктів спецрежиму з ПДВ перевірених областей, відповідно, у 2016 році були відсутні ідентифіковані та зареєстровані тварини в Реєстрі тварин, або взагалі такі підприємства не були зареєстровані в Реєстрі тварин як власники, при цьому три платники (ТОВ „Україна – Т”, СВКП „Колос”, ПСП „Добробут”) у Вінницькій області та ФГ „Чернишова Івана Гавриловича” у Хмельницькій області не мали тварин, які віднесені до продукції тваринництва (*товарних позицій 0102 і 0401 згідно з УКТ ЗЕД*) у розумінні пункту 209.19 статті 209 Податкового кодексу.

У 2016 році окремими сільгосп підприємствами Вінницької і Хмельницької областей порушувалися **вимоги пунктів 209.2 і 209.17 статті 209 Податкового кодексу** в частині дотримання розміру розподілу ПДВ. Як наслідок, при здійсненні ними операцій із сільськогосподарськими товарами/послугами та за відсутності у таких платників ідентифікованих та зареєстрованих тварин в Реєстрі тварин та/або тварин, які віднесені до продукції тваринництва (*товарних позицій 0102 і 0401 згідно з УКТ ЗЕД*), а також ураховуючи співвідношення перерахування сум ПДВ до державного бюджету та на спецрахунки, державним бюджетом, за розрахунками, недоотримано **1 089,0 і 659,7 тис. грн** відповідно, у тому числі:

у Вінницькій області:

- суб'єктами господарювання, які перебували на обліку в Гайсинській ОДПІ, на суму 1 050,8 тис. грн, з них: ТОВ „Козинецьке” – 584,9 тис. грн, СТОВ „Довжок” – 465,9 тис. грн;

- суб'єктами господарювання, які перебували на обліку в Жмеринській ОДПІ, на суму 33,8 тис. грн, з них: ФГ „Ясована” – 11,6 тис. грн, ПП „Бонас” – 22,2 тис. грн;

- ПП „Фатіма-Агро”, яке перебувало на обліку в Могилів-Подільській ОДПІ, в сумі 4,4 тис. грн;

у Хмельницькій області:

- ФГ „Агросад-2012”, яке перебувало на обліку в Могилів-

³⁰ Зареєстрованими у Мін'юсті 09.10.2003 за № 909/8230; 06.04.2005 за № 362/10642; 26.01.2005 за № 103/10383; 26.01.2005 за № 102/10382.

³¹ Листи від 29.09.2017 № 647/7-11; від 01.09.2017 № 04/2801; від 18.09.2017 № 22/04.04-07/819 відповідно.

Подільській ОДПІ, в сумі 630,1 тис. грн;

- суб'єктами господарювання, які перебували на обліку в Кам'янець-Подільській ОДПІ, на суму 29,6 тис. грн, з них: ТОВ „Сатанов Аграр” – 13,3 тис. грн, ФГ „Чернишова Івана Гавриловича” – 16,3 тис. гривень.

У ході проведення аудиту ПП „Бонас”, ТОВ „Сатанов Аграр” і ФГ „Чернишова Івана Гавриловича” **подано уточнюючі розрахунки** податкових зобов'язань з ПДВ у зв'язку з виправленням самостійно виявлених помилок та **подано звітні податкові декларації з ПДВ за 2016 рік**, а також визначено розмір податкового зобов'язання за вказаний період у сумах **59,3 і 86,3 тис. грн** відповідно, які сплачено до державного бюджету в повному обсязі.

Отже, за відсутності належного контролю з боку ГУ ДФС перевірених областей за дотриманням суб'єктами спецрежиму з ПДВ порядку розподілу ПДВ за видами діяльності, зокрема із операціями з продукцією тваринництва, допущено порушення окремими суб'єктами норм податкового законодавства і, як наслідок, у 2016 році, за розрахунками, державним бюджетом недоотримано загалом 1,7 млн грн ПДВ, з яких майже 10 відс., або 0,15 млн грн, платниками податку самостійно враховано під час перерахування до державного бюджету шляхом подання уточнюючих розрахунків, які сплачено в повному обсязі.

2.3. Стан виконання контролюючими органами повноважень з питань повноти та своєчасності сплати до державного бюджету податків, зборів, платежів суб'єктами господарювання в сільському господарстві

Матеріали аудиту засвідчили наявність низки порушень податкового законодавства та організаційних прорахунків перевіреними територіальними органами ДФС у Вінницькій і Хмельницькій областях в ході забезпечення контролю за повнотою та своєчасністю справляння до державного бюджету податків за результатами діяльності сільгоспідприємств у вказаних областях.

Так, мали місце окремі випадки безпідставного (зайвого) списання штрафних санкцій за результатом порушення сільгоспідприємствами термінів реєстрації податкових накладних в Єдиному реєстрі податкових накладних (далі – ЄРПН).

Довідково. Порядок складання, подання податкових накладних, а також коригування вартісних та кількісних показників таких накладних у період 2015–2016 років і I півріччя 2017 року регламентовано статтею 201 Податкового кодексу, Порядком ведення Реєстру отриманих та виданих податкових накладних, затвердженим наказом Мінфіну від 22.09.2014 № 958 (далі – Порядок № 958) та Порядком ведення Єдиного реєстру податкових накладних, затвердженим постановою Кабінету Міністрів України від 29.12.2010 № 1246.

За результатами вибіркового дослідження повноти застосування штрафних санкцій за порушення граничних термінів реєстрації податкових накладних щодо 17 платників податків (сільгоспідприємств) у Хмельницькій області за період з 01.07.2015 по 31.12.2016 встановлено, що у двох випадках, або у понад 10 відс. перевірених, штрафні санкції за несвоєчасну реєстрацію податкових накладних на загальну суму ПДВ – 4 099,4 тис. грн не застосовано.

Наприклад, податкова накладна від 24.12.2015 № 61/2, що видана ТОВ ІВК „Рідний край”, на суму ПДВ 4 056,0 тис. грн, зареєстрована в ЄРПН 09.01.2016 (повинна була 08.01.2016), чим порушено строк реєстрації на один день, встановлений абзацом одинадцятим пункту 201.10 статті 201 Податкового кодексу. При цьому Ізяславським відділенням Славутської ОДПІ (Хмельницька область), на обліку якої перебував вказаний платник, **штрафну санкцію, передбачену статтею 120¹ Податкового кодексу (10 відс. суми ПДВ, зазначеної у накладній, зареєстрованій з порушенням) – 405,6 тис. грн, не застосовано.** Інформацію про застосування штрафної санкції до аудиту не надано.

Зазначену штрафну санкцію було необґрунтовано (безпідставно) списано відповідно до протоколу засідання робочої групи від 30.11.2016 за № 10/1201, затвердженого заступником начальника ОДПІ – начальником Ізяславського відділення, посилаючись на факт помилкової виписки податкової накладної.

Довідково. Повноваження щодо можливості списання штрафних санкцій на рівні податкових інспекцій не визначені ні Податковим кодексом, ні іншими нормативно-правовими чи організаційними документами на центральному та регіональному рівнях. Порушень своєчасності реєстрації податкових накладних за вказаний вище період актом документальної перевірки ТОВ ІВК „Рідний край” не встановлено. При цьому до аудиту надано копію службової записки головного державного ревізора – інспектора відділу аудиту Славутської ОДПІ (яка проводила вказану перевірку), в якій зазначається про відсутність підстав для нарахування штрафних санкцій за несвоєчасну реєстрацію податкових накладних, що не підтверджено матеріалами проведеної перевірки.

Зазначеним вище протоколом необґрунтовано списано також штрафну санкцію у сумі 4,3 тис. грн у результаті порушення строків реєстрації в ЄРПН податкової накладної ТОВ Компанія „Укрелітагро” від 26.10.2015 № 32/2.

Усього, у 2016 році, **в результаті необґрунтованого (безпідставного) списання штрафних санкцій посадовими особами Ізяславського відділення Славутської ОДПІ, по двох сільгосп підприємствах відповідно до вимог статті 120¹ Податкового кодексу не застосовано штрафних санкцій за несвоєчасну реєстрацію податкових накладних в ЄРПН, внаслідок чого до державного бюджету не надійшло 409,9 тис. грн ПДВ.**

Матеріали проведеного аудиту засвідчили, що ГУ ДФС перевірених областей **не забезпечено належної результативності** контрольно-перевірочної роботи, внаслідок чого **надходження до державного бюджету донарахованих податків залишаються на низькому рівні.**

Так, протягом 2015–2016 років та I півріччя 2017 року контролюючими органами вказаних областей **донараховано грошових зобов’язань 50,7 і 130,0 млн грн** за результатами проведення 195 і 86 документальних перевірок, з яких **узгоджено** відповідно 17,1 і 39,1 млн грн, або **33,7 і 30,1 відс.** суми донарахованих зобов’язань. Надходження до державного бюджету у Вінницькій і Хмельницькій областях становлять відповідно 17,0 і 10,6 млн грн, або **33,5 і 8,2 відс.** донарахованих сум (додаток 5).

У результаті цього ГУ ДФС перевірених областей **не забезпечено надходження** до державного бюджету відповідно **0,1 і 28,5 млн грн узгоджених грошових зобов'язань** за матеріалами проведених документальних перевірок.

За результатами адміністративного та судового оскарження по ГУ ДФС у Вінницькій області скасовано донарахованих податків загалом **10,1 відс.**, або 5,1 млн грн, водночас по ГУ ДФС у Хмельницькій області – **47,2 відс.**, або 61,3 млн грн, з них 51,1 млн грн, або **39,3 відс.** – в адміністративному порядку.

При цьому з донарахованих грошових зобов'язань за матеріалами проведених у перевіреному періоді документальних перевірок у Вінницькій і Хмельницькій областях **на оскарженні в судах перебуває 53,1 і 22,8 відс.** (26,9 і 29,6 млн грн) відповідно, зокрема з причини неоднозначного застосування чинного податкового та іншого законодавства.

Отже, **низька якість контрольно-перевірочної роботи** за дотриманням сільгоспідприємствами вимог податкового та іншого законодавства, серед іншого, **стала причиною незначного рівня узгодження сум** донарахованих грошових зобов'язань.

Подібні випадки щодо незначного рівня узгоджених сум донарахованих грошових зобов'язань та їх надходження до державного бюджету **мали місце у ГУ ДФС у Хмельницькій області і за матеріалами проведених камеральних перевірок.** Так, територіальним органом ДФС у Хмельницькій області у 2015–2016 роках та I півріччі 2017 року проведено 23,9 тис. камеральних перевірок податкової звітності з ПДВ та податку на прибуток, за результатами яких донараховано грошових зобов'язань у загальній сумі 0,8 млн гривень.

При цьому з **узгоджених сум** донарахованих грошових зобов'язань за вказаний період у Хмельницькій області 357,0 тис. грн до державного бюджету **надійшло 250,3 тис. грн, або 70,1 відс.** узгоджених сум. Водночас, за результатами проведених камеральних перевірок у 2015 році у Вінницькій області³² донараховані грошові зобов'язання в сумі 51,6 тис. грн сплачено сільгоспідприємствами в повному обсязі.

Загальна сума узгоджених грошових зобов'язань за результатами камеральних перевірок, яка **не надійшла до державного бюджету**, у Хмельницькій області за перевірений період становить **0,1 млн гривень.**

Матеріали аудиту засвідчили **наявність порушень** щодо недотримання в деяких випадках митних формальностей під час митного оформлення експорту сільськогосподарських товарів, **які не вплинули на розрахунки з бюджетом.**

Довідково. Як вбачається з положень статті 319 Митного кодексу, митний контроль та митне оформлення товарів, що переміщуються через митний кордон України, завершується тільки після проведення встановлених законами України для кожного товару державних видів контролю. Листом ДФС від 21.04.2016 № 14345/7/99-99-24-02-02-17 привернуто увагу митниць ДФС на те, що митне оформлення товарів, які підлягають державному контролю, має завершуватись тільки за умови обов'язкової наявності відбитків штампів на відповідних товаросупровідних (товарно-транспортних) документах. У відповідності із пп. 4.5.7 п. 4.5 розділу IV Порядку виконання митних формальностей при здійсненні митного оформлення товарів із застосуванням митної декларації на бланку

³² За 2016 рік і I півріччя 2017 року донарахування грошових зобов'язань за матеріалами проведених камеральних перевірок у ГУ ДФС у Вінницькій області відсутні.

єдиного адміністративного документа³³ (далі – Порядок № 631), при здійсненні митного оформлення митної декларації (далі – МД), серед іншого виконуються митні формальності щодо перевірки дотримання встановлених до задекларованих товарів заходів нетарифного регулювання (відсутність визначених законодавством заборон щодо переміщення або поміщення у відповідний митний режим задекларованих товарів; наявність відповідних документів, наявність в МД відомостей про відповідні документи).

Так, за результатами митного оформлення у 2015 році експорту ТОВ НП „Технопак” сорго зернового червоного в кількості 22 тонни статистичною вартістю 59,4 тис. грн посадовими особами Вінницької митниці не забезпечено належного дотримання вимог підпункту 4.5.7 пункту 4.5 розділу IV Порядку № 631 щодо перевірки наявних відомостей про відмітки у товаросупровідних документах відсутності визначених законодавством заборон щодо переміщення або поміщення у відповідний митний режим задекларованих товарів, внаслідок чого до митного оформлення прийнято міжнародну товарно-транспортну накладну, яка містить відбиток печатки Держжарантин „Вивезення з України дозволено” без зазначення дати та підпису інспектора, яким зроблено вказаний відбиток.

Подібні випадки встановлено і по Хмельницькій митниці при оформленні митних декларацій щодо експорту ТОВ „ЦЕЙФЕЙ ГРУП” зерна зернових культур статистичною вартістю 628,0 тис. грн та ФОП „Захаренков Денис Артурович” щодо експорту зерна гречки статистичною вартістю 473,6 тис. грн, яким, за інформацією Головного управління Держпродспоживслужби у Хмельницькій області, взагалі не видавались фітосанітарні сертифікати на вказану партію, що також не підтверджувалось прийнятою до митного оформлення, за даними АСМО „Інспектор”³⁴, міжнародною товарно-транспортною накладною щодо проходження фітосанітарного контролю.

Отже, Вінницькою і Хмельницькою митницями за результатами митного оформлення трьома суб’єктами зовнішньоекономічної діяльності сільськогосподарських товарів статистичною вартістю 59,4 і 1 101,6 тис. грн не забезпечено належного дотримання вимог підпункту 4.5.7 пункту 4.5 розділу IV Порядку № 631 щодо проведення перевірки наявності у товаросупровідних документах відміток про відсутність визначених законодавством заборон з переміщення задекларованих товарів, зокрема в частині проходження фітосанітарного контролю.

Як встановлено аудитом, у перевіреному періоді мали місце випадки порушення митних правил при здійсненні експорту сільськогосподарської продукції³⁵, зокрема горіхів волоських. Так, Вінницькою митницею у лютому 2017 року складено три протоколи про порушення митних правил при

³³ Затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 30.05.2012 № 631, зареєстрованим у Мін’юсті 10.08.2012 за № 1360/21672.

³⁴ АСМО „Інспектор” введено в постійну експлуатацію відповідно до наказу Державної митної служби України від 25.01.2007 № 48 „Про введення в дослідну та постійну експлуатацію програмно-інформаційного комплексу „Інспектор-2006”.

³⁵ За даними Вінницької і Хмельницької митниць ДФС у 2015–2016 роках та I півріччі 2017 року, товарні групи 01–24 згідно з УКТ ЗЕД до системи аналізу управління ризиками „Заходи оперативного реагування на регіональному рівні” зазначеними митницями не вносились.

здійсненні експортних операцій з горіхами волоськими ТОВ „Трудово-реабілітаційний центр бійців АТО”, ТОВ „64 Плюс” та ТОВ „Віта-Нут”, за результатами судового розгляду справ яких накладено штрафи **на загальну суму 118,0 млн грн** та стягнення вартості продукції на суму 96,4 млн гривень.

Довідково. За результатами відпрацювання орієнтування ГУ ДФС у Вінницькій області ТОВ „Торговий дім „Юнігрейн” встановлено, що вказаним суб'єктом для митного оформлення сільськогосподарських товарів надавались контракти, укладені з іноземним контрагентом після його фактичної ліквідації та припинення діяльності, предметом яких були експортні операції зернових культур та насінневої продукції на загальну суму 75,3 млн гривень. Згідно з інформацією ГУ ДФС у Вінницькій області, проведеною перевіркою ТОВ „Торговий дім „Юнігрейн” донараховано податку на прибуток у загальній сумі 2,7 млн гривень. За результатами розгляду позову, поданого ГУ до Вінницького окружного адміністративного суду, прийнято рішення щодо визнання контрактів та додаткових угод, укладених між ТОВ „Торговий дім „Юнігрейн” та нерезидентом, недійсними, та стягнення в дохід держави коштів у сумі 21,9 млн грн, що надійшли на рахунок товариства за вказаними вище контрактами. Виконання рішення суду передано до органів державної виконавчої служби.

Так само Хмельницькою митницею складено протокол про порушення митних правил керівником ТОВ „Текстиль-Поділля” щодо вчинення дій, спрямованих на переміщення товарів з приховуванням від митного контролю, шляхом подання органу доходів і зборів документа, який містить неправдиві дані, де вартість предмета правопорушення – горіхів волоських – становить 56,5 тис. гривень.

Отже, за 2015–2016 роки та I півріччя 2017 року перевірені митницями порушувались справи за митними правопорушеннями лише щодо експорту горіхів волоських, в той же час товарні групи щодо експорту сільськогосподарської продукції (01–24 згідно з УКТ ЗЕД) не включались до системи аналізу управління ризиками на рівні ГУ ДФС.

Таким чином, низька якість контрольно-перевірочної роботи за дотриманням суб'єктами господарювання в сільському господарстві вимог податкового та іншого законодавства стала причиною надходження до державного бюджету донарахованих грошових зобов'язань за результатами проведених перевірок на рівні 33,5 відс. по Вінницькій області та 8,2 відс. по Хмельницькій області. При цьому перевірені митницями в окремих випадках допускались процедурні порушення в частині виконання митних формальностей при здійсненні митного оформлення експорту сільськогосподарських товарів, які не вплинули на розрахунки з бюджетом.

Крім того, аудитом виявлені окремі порушення податкового законодавства, допущені територіальними органами ДФС у Вінницькій і Хмельницькій областях, в ході повернення сільгоспідприємствам з державного бюджету помилково та/або надміру сплачених податків.

Довідково. У перевіреному періоді повернення з державного бюджету помилково та/або надміру сплачених податків, зборів, платежів визначалось Порядком взаємодії територіальних органів Міністерства доходів і зборів України, місцевих фінансових органів та територіальних органів Державної казначейської служби України у процесі повернення платникам податків помилково та/або надміру сплачених сум грошових зобов'язань, затвердженим наказом

Міндоходів України та Міністерства фінансів України від 30.12.2013 № 882/1188³⁶ (далі – Порядок № 882/1188), та Порядком взаємодії територіальних органів Державної фіскальної служби України, місцевих фінансових органів та територіальних органів Державної казначейської служби України у процесі повернення платникам податків помилково та/або надміру сплачених сум грошових зобов'язань, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 15.12.2015 № 1146³⁷ (далі – Порядок № 1146).

Так, окремими **податковими інспекціями за відсутності належного контролю** з боку ГУ ДФС у Вінницькій і Хмельницькій областях, у 2015–2016 роках та I півріччі 2017 року під час прийняття рішення щодо повернення з державного бюджету сільгосп підприємствам **помилково та/або надміру сплачених сум податків допущено порушення строків**, встановлених пунктом 43.5 статті 43 Податкового кодексу, пункту 7 Порядку № 882/1188, пункту 8 Порядку № 1146 **щодо подання до органів Казначейства висновків про такі повернення** на поточні рахунки суб'єктів в установах банків та в рахунок погашення грошових зобов'язань відповідно у **6 та 15 випадках на загальну суму 1 112,4 і 813,7 тис. грн**, у тому числі:

у Вінницькій області (у 2015 році – 48,7 тис. грн, у 2016 році – 937,2 тис. грн, у I півріччі 2017 року – 126,5 тис. грн), з них:

- Могилів-Подільською ОДПІ (48,7 тис. грн) та Погребищенським відділенням Калинівської ОДПІ (637,2 тис. грн) щодо повернення помилково та/або надміру сплаченого податку на доходи фізичних осіб;

- Вінницькою (300,0 тис. грн) та Жмеринською (96,4 тис. грн) ОДПІ щодо повернення помилково та/або надміру сплаченого ПДВ;

- Калинівською ОДПІ (30,1 тис. грн) щодо повернення помилково та/або надміру сплаченого податку на прибуток;

у Хмельницькій області (у 2015 році – 336,2 тис. грн, у 2016 році – 54,5 тис. грн, у I півріччі 2017 року – 423,0 тис. грн), з них:

- Городоцькою (45,1 тис. грн), Дунаєвецькою (49,5 тис. грн), Красилівською (2,2 тис. грн) та Хмельницькою (213,6 тис. грн) ОДПІ щодо повернення помилково та/або надміру сплаченого податку на прибуток;

- Ярмолинецьким відділенням Городоцької ОДПІ (25,9 тис. грн), Старокостянтинівським відділенням Красилівської ОДПІ (52,2 тис. грн), Славутською ОДПІ (420,7 тис. грн) та ДПІ у м. Хмельницькому (4,5 тис. грн) щодо повернення помилково та/або надміру сплаченого ПДВ.

Наприклад, за заявою платника ТОВ „Терра-2014” від 20.04.2016 № 01/01/2004 (зареєстрована 27.04.2016) щодо повернення надміру сплачених грошових зобов'язань з ПДВ Вінницькою ОДПІ **передано** 22.06.2016 до органів Казначейства реєстр висновків за платежами з державного бюджету за № 246 на загальну суму 300,0 тис. грн та на 33 робочих дні пізніше строку, визначеного пунктом 8 Порядку № 1146.

Подібні випадки непоодинокі та мали місце щодо інших платників, а також у ГУ ДФС у Хмельницькій області.

³⁶ Зареєстрованим у Мін'юсті 23.01.2014 за № 146/24923 (був чинним до 22.01.2016).

³⁷ Зареєстрованим у Мін'юсті 31.12.2015 за № 1679/28124 (набрав чинності з 22.01.2016).

У досліджуваному періоді **встановлено повернення** окремим платникам коштів з державного бюджету за наявності у них податкового боргу внаслідок невизначення бюджетним і податковим законодавством³⁸ дати, на яку встановлюється вимога відсутності такого податкового боргу³⁹.

Так, Ярмолинецьким відділенням Городоцької ОДПІ та Деражнянським відділенням Красилівської ОДПІ (Хмельницька область) **прийнято рішення** (висновки) **щодо повернення** СТОВ „Хорост-Плюс” та ПАТ „Деражнянське хлібоприймальне підприємство” помилково та/або надміру зарахованих до державного бюджету ПДВ та податку на прибуток за 2015 та 2016 роки в сумах **60,0 і 49,0 тис. грн** відповідно з **недотриманням вимог** пункту 43.1 статті 43 Податкового кодексу, пункту 3 Порядку № 882/1188, пункту 3 Порядку № 1146 за наявності у таких платників податкового боргу на дату прийняття рішення та повернення вказаних коштів, які фактично виконані органами Казначейства.

Наприклад, Ярмолинецьким відділенням Городоцької ОДПІ на підставі заяв СТОВ „Хорост-Плюс” передано 25.11.2015 та 30.11.2015 до органів Казначейства висновки щодо повернення помилково сплачених грошових зобов'язань з ПДВ на загальну суму 60,0 тис. грн за наявності у цього платника податкового боргу в сумі 0,1 тис. грн на вказані вище дати.

Встановлено також випадки **надання розстрочення** грошових зобов'язань перевіреними територіальними органами ДФС **за відсутності достатніх підстав** існування обставин, **що свідчать про наявність загрози** виникнення або накопичення податкового боргу.

Зокрема, в окремих випадках ГУ ДФС у Вінницькій області та податковими інспекціями Вінницької і Хмельницької областей **приймались рішення про надання розстрочення** зі сплати грошових зобов'язань (податкового боргу) з ПДВ та податку на прибуток сільгосппідприємствам у загальних сумах **4 582,5 тис. грн, 1 116,5 тис. грн. і 294,3 тис. грн** відповідно **за відсутності** документального підтвердження витрат (зобов'язань), **достатніх доказів** існування обставин, що свідчать про наявність загрози виникнення або накопичення податкового боргу, чим порушено вимоги пункту 100.4 статті 100 Податкового кодексу, пунктів 2 та 4 розділу 1 Переліку № 1235, пункту 3.1 розділу III Порядку № 574, у тому числі:

у Вінницькій області (у 2015 році – 481,9 тис. грн, у 2016 році – 5217,1 тис. грн), з них:

– ГУ ДФС у Вінницькій області при наданні розстрочення грошових зобов'язань з ПДВ СТОВ „Агрокряж” в сумі 4210,2 тис. грн та ФГ „Слобідське” – 372,3 тис. грн;

– Могилів-Подільською, Жмеринською, Крижопільською, Гайсинською ОДПІ при наданні розстрочення грошових зобов'язань відповідно (з ПДВ) СТОВ „Агрокряж” в сумі 110,9 тис. грн, СФГ „Банаха” – 115,4 тис. грн, ПСП „Перемога” – 58,6 тис. грн, ФГ Задорожний В. М. – 160,7 тис. грн; (з податку на прибуток) СВК „Залузький” – 247,6 тис. грн, ТОВ „Кузьминецьке” –

³⁸ Статтею 45 Бюджетного кодексу, статтями 43 і 102 Податкового кодексу, Порядком № 882/1188 (був чинним до 22.01.2016) та Порядком №1146 (набрав чинності з 22.01.2016).

³⁹ Дати подання заяви, прийняття рішення, фактичного повернення коштів з державного бюджету.

298,0 тис. грн, ТОВ „Агропромпереробка” – 125,3 тис. грн;
у Хмельницькій області (у 2015 році – 213,4 тис. грн, у 2016 році – 80,9 тис. грн), з них:

– Хмельницькою та Славутською ОДПІ при наданні розстрочень грошових зобов'язань відповідно ТОВ „Дар-Землі” в сумі 213,4 тис. грн (з податку на прибуток), ФГ „Обрій” – 24,7 тис. грн (з ПДВ), ФГ „Агро-Інвест” – 56,2 тис. грн (з ПДВ).

Для прикладу, у 2016 році ГУ ДФС у Вінницькій області та Могилів-Подільською ОДПІ надано СТОВ „Агрокряж” розстрочення грошових зобов'язань щодо сплати ПДВ у сумі 3100,9 тис. грн і податкового боргу з вказаного податку на суму 1220,2 тис. грн за відсутності достатніх підстав для їх надання.

Довідково. Згідно з поданим СТОВ „Агрокряж” балансом станом на 30.11.2016, у підприємства рахується дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги в сумі 24 259,0 тис. грн; дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом – 8 920,0 тис. грн; грошові кошти та їх еквіваленти в національній валюті – 5 545,0 тис. грн; чистий прибуток – 69 533,0 тис. гривень.

Слід відмітити, що в матеріалах розстрочень, наданих СТОВ „Агрокряж”, відсутні відомості щодо наявності у платника станом на 30.11.2016 податкового боргу з ПДВ у сумі 1220,2 тис. грн, подібні відомості не надано Головним управлінням і під час проведення контрольного заходу.

Отже, ГУ ДФС у Вінницькій області та Могилів-Подільською ОДПІ з недотриманням вимог Порядку № 574 щодо виконання повноважень в частині правомірності прийняття рішень про надання розстрочень СТОВ „Агрокряж” зі сплати ПДВ, за відсутності документального підтвердження наявності у платника податкового боргу з вказаного податку в сумі 1,2 млн грн, надано розстрочення грошового зобов'язання та податкового боргу на загальну суму 4,3 млн гривень.

Таким чином, в окремих випадках перевіреними територіальними органами ДФС рішення про надання розстрочення грошових зобов'язань та податкового боргу сільгосп підприємствам Вінницької і Хмельницької областей на загальну суму 6,0 млн грн приймалися з недотриманням вимог чинного законодавства, зокрема: щодо підтвердження і дослідження існування достатніх доказів, які б свідчили про наявність загрози виникнення або накопичення податкового боргу та надання розстрочень за межами визначених повноважень.

Унаслідок неналежного контролю з боку головних управлінь ДФС окремими податковими інспекціями, з недотриманням вимог нормативно-правових актів, прийнято рішення щодо повернення сільгосп підприємствам помилково та/або надміру сплачених до державного бюджету податків на загальну суму 1,9 млн грн за наявності у таких платників податкового боргу.

Головними управліннями ДФС перевірених областей не забезпечено вжиття ефективних заходів щодо погашення податкового боргу сільгосп підприємствами перед державним бюджетом, внаслідок чого у дослідженому періоді відбулося зростання його обсягів.

Зокрема у Вінницькій області податковий борг станом на 01.01.2017 збільшився у 2,7 раза, або на 9,6 млн грн, порівняно з 01.01.2015 (5,8 млн грн), водночас у Хмельницькій області за вказаний період, навпаки, скоротився на 15,5 відс., або на 1,9 млн грн, та станом на 01.01.2017 становив 10,9 млн гривень.

Загальна сума списаного безнадійного податкового боргу сільгоспідприємств у Вінницькій і Хмельницькій областях за 2015–2016 роки та I півріччя 2017 року становила **4,0 і 5,3 млн грн, або 20,0 і 14,1 відс. загального обсягу.**

Отже, вжиті перевірені головними управліннями ДФС заходи щодо погашення податкового боргу сільгоспідприємств виявились малорезультативними, і як наслідок, державним бюджетом у результаті списання безнадійного податкового боргу недоотримано **9,3 млн гривень.**

2.4. Оцінка дотримання законодавства в частині надання відшкодування податку на додану вартість суб'єктам господарювання в сільському господарстві

Матеріали аудиту засвідчили про наявність низки недоліків і порушень чинного законодавства при відшкодуванні ПДВ сільгоспідприємствам.

У 2015–2016 роках та I півріччі 2017 року сільгоспідприємствами Вінницької і Хмельницької областей заявлено до відшкодування з бюджету ПДВ у сумах **197 652,4 і 76 629,8 тис. грн** відповідно, з яких податковими інспекціями, підпорядкованими ГУ ДФС у Вінницькій і Хмельницькій областях, проведеними перевітками (з урахуванням результатів судового оскарження) **упереджено 61,0 і 7 107,0 тис. грн, що становить 0,1 і 9,3 відс. обсягу ПДВ, заявленого до відшкодування.** При цьому в зазначеному періоді сільгоспідприємствам Вінницької і Хмельницької областей **надано відшкодування ПДВ на загальну суму 166 585,0 і 72 495,4 тис. грн** відповідно (табл. 2).

Таблиця 2

Стан бюджетного відшкодування ПДВ сільгоспідприємствам ГУ ДФС у Вінницькій і Хмельницькій областях у 2014–2015 роках та I півріччі 2017 року

тис. грн

Показник	Вінницька			Хмельницька		
	2015 р.	2016 р.	I півріччя 2017 р.	2015 р.	2016 р.	I півріччя 2017 р.
Залишок невідшкодованих сум ПДВ	12477,9	1769,3	5005,5	10930,8	10289,4	5599,3
Заявлено до відшкодування з бюджету ПДВ	30096,4	16769,0	150787,0	48119,2	20257,9	8252,7
Упереджено перевітками**	61,0	0	0	1229,5	5787,3	90,2
Відшкодовано* ПДВ, у т. ч.:	40744,0	13532,8	112308,2	47531,1	19160,7	5803,6
на рахунки платників	23636,7	13532,8	112308,2	47531,1	19160,7	5803,6
Питома вага відшкодування ПДВ на рахунки платників до загального обсягу, %	58,0	100	100	100	100	100
Питома вага упереджених сум до відшкодованого ПДВ, %	0,1	0	0	2,6	30,2	1,6

* з урахуванням збільшення розміру від'ємного значення та суми ліміту, на яку платник має право зареєструвати податкові накладні (у Вінницькій області за 2015 рік);

** з урахуванням результатів судового оскарження упереджених перевітками сум заявленого до відшкодування ПДВ.

За даними табл. 2, у Вінницькій області у I півріччі 2017 року обсяг заявленого до відшкодування ПДВ з бюджету сільгосп підприємствам збільшився порівняно із 2016 роком майже у дев'ять разів, або на 134 018,0 тис. гривень. У той же час у Хмельницькій області обсяг заявленого до відшкодування ПДВ у I півріччі 2017 року навпаки скоротився порівняно із 2016 роком майже у 2,5 раза, або на 12 005,2 тис. гривень.

Мали місце випадки **незабезпечення своєчасного повідомлення сільгосп підприємств про рішення щодо їх невідповідності критеріям** на автоматичне бюджетне відшкодування ПДВ та відсутності у платників податків права на нього.

Так, Чернівецьким відділення Могилів-Подільської ОДПІ (Вінницька область) та Летичівським відділення Хмельницької ОДПІ і Новоушицьким відділенням Дунаєвецької ОДПІ (Хмельницька область) у 2015 році **повідомлено** СТОВ „Промінь” та ТОВ „Сварог-Дністер” і СТОВ „Чернівчанка-Агро”, відповідно, **через 18–21 календарних днів** після граничного терміну подання звітності, **чим порушено вимоги** пункту 200.21 статті 200 Податкового кодексу. При цьому **таким платникам** податків Вінницької і Хмельницької областей, за поданими контролюючим органом висновками, органами Казначейства **надано відшкодування ПДВ** на рахунки платників у **сумах 687,3 і 1 098,6 тис. грн** відповідно.

Довідково. Летичівським відділенням Хмельницької ОДПІ повідомлено СТОВ „Промінь” про рішення щодо його невідповідності критеріям, що надають право на автоматичне бюджетне відшкодування ПДВ, за січень 2015 року 10.03.2015, тобто через 18 календарних днів після граничного терміну подання звітності (20.02.2015). При цьому вказаному платнику органом Казначейства надано бюджетне відшкодування на його рахунки у сумі 1 098,6 тис. грн за поданими Хмельницькою ОДПІ висновками від 25.11.2015 №№ 12148-00, 12149-00, 12150-00.

За поясненням ГУ ДФС у Хмельницькій області, вручені сільгосп підприємствам за вказаний період повідомлення про невідповідність платника податку критеріям на автоматичне бюджетне відшкодування не оскаржувалися у встановленому порядку.

Встановлено також порушення процедури відшкодування ПДВ, визначеної Податковим кодексом. Так, Вінницькою ОДПІ у трьох випадках за податковий період травень–липень 2015 року надано бюджетне відшкодування ПДВ ТОВ „УК-ЕСКАР” та ТОВ „Вороновицьке ХПП” у загальних сумах **5 842,4 і 14 490,8 тис. гривень**. При цьому такі підприємства не були включені до переліків платників ПДВ, що відповідають та не відповідають критеріям, які доводились за вказаний період ДФС відповідно до пункту 200.20 статті 200 Податкового кодексу.

Отже, в окремих випадках податкові інспекції, підпорядковані ГУ ДФС у Вінницькій і Хмельницькій областях, не забезпечили своєчасного повідомлення сільгосп підприємствам щодо рішення про їх невідповідність критеріям, які надають право на автоматичне бюджетне відшкодування ПДВ у загальній сумі **1 785,9 тис. грн**, а також порушили порядок відшкодування ПДВ у сумі **20 332,2 тис. грн** у Вінницькій області.

Крім того, **встановлено недотримання термінів проведення перевірок сільгосп підприємств, яким здійснювалось відшкодування ПДВ, з боку окремих податкових інспекцій, підпорядкованих ГУ ДФС у Вінницькій і Хмельницькій областях.**

Так, Жмеринською ОДПІ (Вінницька область) та Кам'янець-Подільською ОДПІ (Хмельницька область), у порушення пункту 200.10 статті 200 Податкового кодексу, пункту 2 Порядку № 39, **не дотримано термінів проведення камеральних перевірок** щодо надання бюджетного відшкодування ПДВ⁴⁰ СТОВ „Мрія” і ПрАТ „Вікторійське ХПП”, які фактично проведені в строк понад 31 календарний день від граничного терміну отримання податкової декларації. При цьому, за результатами виконання висновків вказаних податкових інспекцій, **таким платникам** органами Казначейства **надано** бюджетне відшкодування ПДВ у обсягах **300,0 і 1 198,7 тис. грн** відповідно.

Також у 2015 році Вінницькою, Жмеринською та Крижопільською ОДПІ (Вінницька область) та Городоцьким відділенням Кам'янець-Подільської ОДПІ (Хмельницька область) з **порушенням строків**, встановлених пунктом 200.11 статті 200 Податкового кодексу, пункту 3 Порядку № 39, а саме: в термін від 33 до 35 календарних днів, що настали за граничним терміном проведення камеральних перевірок, **проведено документальні** позапланові виїзні **перевірки** СТОВ „КРЯЖ І К”, СТОВ „Мрія”, ТОВ „УК-ЕСКАР” та ПрАТ „Вікторійське ХПП” щодо надання таким сільгоспідприємствам бюджетного відшкодування ПДВ, за результатами яких, **на виконання висновків** вказаних податкових інспекцій, органами Казначейства **перераховано на рахунки платників** у Вінницькій та Хмельницькій областях **6 505,7 і 1 198,7 тис. грн** відповідно.

Довідково. За декларацією та заявою ТОВ „УК-ЕСКАР” за травень 2015 року, поданою платником до граничного терміну подання податкової звітності – 22.06.2015, Вінницькою ОДПІ (Вінницька область) після камеральної перевірки проведено документальну позапланову виїзну перевірку (акт від 25.08.2015 № 2258/15/37980114), або в строк понад п'ять календарних днів, що настали за граничним терміном проведення перевірки.

Таким чином, у ході надання бюджетного відшкодування ПДВ сільгоспідприємствам **окремими податковими інспекціями перевірених областей не дотримано норм податкового законодавства в частині термінів і порядку проведення камеральних та документальних перевірок платників** податків, за результатами яких **надано відшкодування ПДВ у сумі 7 704,4 тис. гривень**.

У перевіреному періоді окремими податковими інспекціями **висновки** про бюджетне відшкодування ПДВ до органів Казначейства подавались із **недотриманням строків**.

Так, **в порушення строків**, встановлених пунктом 200.12 статті 200 Податкового кодексу, пункту 7 Порядку № 39, протягом 2015–2016 років та I півріччя 2017 року (до 01.04.2017) **окремими податковими інспекціями**, підпорядкованими ГУ ДФС у Вінницькій і Хмельницькій областях, за результатами бюджетного відшкодування ПДВ за відповідною процедурою, передбаченою пунктами 200.7–200.17 статті 200 Податкового кодексу, після

⁴⁰ За відповідною процедурою, передбаченою пунктами 200.07–200.17 статті 200 Податкового кодексу.

проведення документальних позапланових виїзних і камеральних перевірок, у 19 та 17 випадках відповідно в термін від 11 до понад 306 днів від дати закінчення відповідних перевірок **подано до органів Казначейства висновків, за якими сільгоспідприємствам з державного бюджету на їх рахунки в банку повернено 38 671,4⁴¹ і 65 236,2⁴² тис. грн ПДВ** відповідно, в тому числі:

– у *Вінницькій області* – по Вінницькій ОДПІ у десяти випадках на суму 31 015,0 тис. грн, Жмеринській ОДПІ у п'яти випадках – 1 914,7 тис. грн, Могилів-Подільській ОДПІ у трьох випадках – 5 435,1 тис. грн та Калинівській ОДПІ в одному випадку – 306,6 тис. грн;

– у *Хмельницькій області* – по Красилівській ОДПІ у дев'яти випадках на суму 45 033,6 тис. грн, Кам'янець-Подільській ОДПІ у шести випадках на 3 537,2 тис. грн та ДПІ у м. Хмельницькому у двох випадках на 16 665,4 тис. гривень.

Довідково. В ході надання бюджетного відшкодування ПДВ *СТОВ „Чернівчанка-Агро”*, за відповідною процедурою, передбаченою пунктами 200.7–200.17 статті 200 Податкового кодексу, Чернівецьким відділенням Могилів-Подільської ОДПІ після проведення позапланової виїзної документальної перевірки вказаного платника (акт від 15.04.2015 № 203/15/34145135) до органу Казначейства висновок № 9499-02 щодо відшкодування **687,3 тис. грн ПДВ** (за січень 2015 року) подано лише 25.12.2015, що на **понад 200 днів** перевищує термін, встановлений пунктом 200.12 статті 200 Податкового кодексу, пунктом 7 Порядку № 39. Подібні випадки мали місце і щодо інших сільгоспідприємств та у Хмельницькій області.

За даними перевірених територіальних органів ДФС, **випадків звернення сільгоспідприємств щодо нарахування та відшкодування пені за недотримання строків бюджетного відшкодування ПДВ у перевіреному періоді не було.**

В той же час випадків недотримання строків бюджетного відшкодування ПДВ сільгоспідприємствам перевірених областей у період квітень–червень 2017 року **аудитом не встановлено.**

Порушення строків подання висновків, установлених пунктом 200.12 статті 200 Податкового кодексу, пунктом 7 Порядку № 39 у 2015–2016 роках і I півріччі 2017 року (до 01.04.2017), пояснювалось ГУ ДФС у Вінницькій і Хмельницькій областях дотриманням підпорядкованими податковими інспекціями вимог Порядку № 68/23, відповідно до якого висновки формують лише після отримання від ДФС узагальнених матеріалів.

Таким чином, в умовах недосконалого управління ДФС у 2015–2016 роках процесом бюджетного відшкодування ПДВ та за недостатнього контролю з боку ГУ ДФС у Вінницькій і Хмельницькій областях, підпорядкованими податковими інспекціями було вчинено низку порушень податкового законодавства в ході надання відшкодування ПДВ сільгоспідприємствам, зокрема щодо: своєчасного повідомлення про відшкодування **1,8 млн грн ПДВ**; порушення строків бюджетного відшкодування ПДВ загалом на **103,9 млн грн**; недотримання процедури бюджетного відшкодування ПДВ у Вінницькій області на суму **20,3 млн грн**; порушення термінів проведення камеральних і документальних перевірок платників, яким відшкодовано **7,7 млн грн ПДВ.**

⁴¹ У 2015 році – 22 629,8 тис. грн, у 2016 році – 10 733,0 тис. грн та у I півріччі 2017 року (до 01.04.2017) – 5 308,6 тис. гривень.

⁴² У 2015 році – 47 242,3 тис. грн, у 2016 році – 17 993,9 тис. гривень.

3. ОЦІНКА ЕФЕКТИВНОСТІ УПРАВЛІНСЬКИХ РІШЕНЬ В ЧАСТИНІ СПРАВЛЯННЯ ПОДАТКІВ СУБ'ЄКТАМИ ГОСПОДАРЮВАННЯ В СІЛЬСЬКОМУ ГОСПОДАРСТВІ

Сільське господарство посідає важливе місце в економіці кожної країни, створюючи робочі місця, забезпечуючи населення продуктами, а підприємства сировиною. Україна має великий потенціал для розвитку сільського господарства як однієї з основних конкуруючих галузей на світовому ринку.

Проблема розробки ефективних механізмів державного регулювання аграрного сектора економіки через систему оподаткування у всі часи була актуальною. Оскільки аграрний сектор є достатньо складною сферою виробництва, управляти якою за допомогою прямих методів непросто, виникає необхідність застосування податкових механізмів. Державне регулювання зазначеної галузі через оподаткування дозволяє сільськогосподарським підприємствам отримати за допомогою податкових пільг можливість здійснювати свою діяльність у більш сприятливих та стійких до впливу зовнішнього середовища умовах.

В європейських країнах система оподаткування у сільському господарстві диференційована залежно від масштабів виробництва та організаційної форми ведення бізнесу. Для великого й середнього бізнесу, в тому числі й сільськогосподарського, застосовуються традиційні податкові інструменти – корпоративний прибутковий податок, універсальний акциз, майнові та соціальні податки. Для малого бізнесу (переважно фермерів сімейного типу) передбачаються альтернативні нескладні податкові механізми, метою яких є спрощення податкового адміністрування.

В Україні до 01.01.2017 сільгосппідприємства мали право обирати спецрежим з ПДВ, проте **складність та неврегульованість запровадженого режиму створювали ризики некоректного визначення платниками обсягів перерахування ПДВ до державного бюджету та на відповідні спецрахунки за відповідними операціями.**

Крім того, відсутність достовірної інформації як на рівні ДФС, так і Казначейства про обсяги надходжень, які акумулювалися на спецрахунках сільгосппідприємств, призвела до втрати належного контролю за такими операціями і, як наслідок, ненадходжень до державного бюджету належних йому платежів. Водночас у 2016 році, порівняно з 2015 роком, у результаті законодавчих змін, сільгосппідприємствами до державного бюджету сплачено ПДВ у 21,4 раза (з 35,7 до 762,5 млн грн по Вінницькій області) та у 15,7 раза (з 15,7 до 300,3 млн грн по Хмельницькій області) більше.

З 01.01.2017 для стимулювання розвитку сільського господарства та підтримки сільгосптоваровиробників на заміну спецрежиму з ПДВ запроваджено надання бюджетних дотацій, строк дії яких передбачений на п'ять років (з 01.01.2017 по 01.01.2022).

Для реалізації механізму надання бюджетних дотацій Кабінетом Міністрів України лише у лютому 2017 року була прийнята постанова від 08.02.2017 № 83 „Про затвердження Порядку розподілу бюджетної дотації для

розвитку сільськогосподарських товаровиробників та стимулювання виробництва сільськогосподарської продукції у 2017 році”. Наступними постановами Уряду затверджено Порядок ведення, форми Реєстру отримувачів бюджетної дотації та Порядок надання відповідної інформації ДФС та Казначейством (постанова Кабінету Міністрів України від 21.02.2017 № 179) і, з урахуванням затримки із запуском належного механізму, у березні 2017 року сільгосптоваровиробникам продовжено термін для надання заяви про внесення до Реєстру отримувачів бюджетної дотації за лютий (постанова Кабінету Міністрів України від 22.03.2017 № 178 „Деякі питання виплати бюджетної дотації для розвитку сільськогосподарських товаровиробників та стимулювання виробництва сільськогосподарської продукції”).

Наказами Мінфіну також затверджено форми заяв про внесення сільськогосподарського товаровиробника до Реєстру отримувачів бюджетної дотації та про зняття сільськогосподарського товаровиробника з реєстрації як отримувача бюджетної дотації (наказ від 23.02.2017 № 275⁴³) і форму декларації з ПДВ та додатків до неї (наказ від 23.02.2017 № 276⁴⁴).

Довідково. Нормативними актами передбачається, що ДФС повинна щомісячно протягом трьох робочих днів після граничного терміну сплати ПДВ відповідно до Реєстру отримувачів бюджетної дотації та поданої податкової звітності з ПДВ визначити суму коштів для кожного отримувача із застосуванням коефіцієнтів пропорційності. На підставі інформації ДФС Казначейство в автоматичному режимі повинно перераховувати відповідним отримувачам суми бюджетної дотації з небюджетного рахунка Мінагрополітики.

Відповідно до розпорядження Кабінету Міністрів України від 01.03.2017 № 124⁴⁵ обсяг бюджетної дотації для розвитку сільськогосподарських товаровиробників та стимулювання виробництва сільськогосподарської продукції за бюджетною програмою 2801580 „Фінансова підтримка сільгосптоваровиробників”, передбачений на 2017 рік, становить 4000 млн грн (923 млн грн – видатки загального фонду та 3077 млн грн – видатки спеціального фонду).

Довідково. Законом України від 21.16.2017 № 1801 „Про Державний бюджет України на 2017 рік” призначення Мінагрополітики за бюджетною програмою 2801580 затверджені в сумі 4774,3 млн грн (1473,0 млн грн – видатки загального фонду та 3301,3 млн грн – видатки спеціального фонду). Протягом січня-вересня 2017 року відповідно до звіту Казначейства про виконання Державного бюджету України за видатками за кодами програмної класифікації використано 2326,5 млн грн, або 48,7 відсотка.

Отже, механізм надання бюджетних дотацій сільгосптоваровиробникам почав функціонувати лише з березня 2017 року.

Питома вага сплачених податків суб'єктами господарювання в сільському господарстві Вінницької і Хмельницької областей протягом 2015–2016 років та I півріччя 2017 року в загальних надходженнях областей збільшилася з **6,9 до 30,9**

⁴³ „Про затвердження форм заяв про внесення сільськогосподарського товаровиробника до Реєстру отримувачів бюджетної дотації та про зняття сільськогосподарського товаровиробника з реєстрації як отримувача бюджетної дотації”, зареєстрований в Мін'юсті 28.02.2017 № 268/30136.

⁴⁴ „Про затвердження змін до деяких нормативно-правових актів Міністерства фінансів України”, зареєстрований в Мін'юсті 28.02.2017 за № 269/30137.

⁴⁵ „Про розподіл коштів, передбачених у державному бюджеті у 2017 році Міністерству аграрної політики та продовольства для фінансової підтримки сільськогосподарських товаровиробників”.

та з **14,4 до 37,8 відс.** відповідно, що свідчить про вагомість галузі в зазначених областях.

Водночас територіальними органами ДФС у Вінницькій і Хмельницькій областях адміністрування надходжень до державного бюджету здійснювалося за відсутності контролю з боку центрального апарату ДФС і, як наслідок, такими органами **не забезпечено повноти нарахування та своєчасності сплати податків сільгосп підприємствами.**

Унаслідок **невжиття ефективних заходів** ГУ ДФС у Вінницькій області податковий борг сільгосп підприємств протягом досліджуваного періоду збільшився у **2,7 рази**, а в результаті списання ГУ ДФС у Вінницькій і Хмельницькій областях податкового боргу державний бюджет недоотримав **9,3 млн грн** належних йому платежів.

Так, **унаслідок неефективного адміністрування податків за результатами діяльності сільгосп підприємств ГУ ДФС у Вінницькій і Хмельницькій областях:**

- допущено порушення окремими платниками спецрежиму з ПДВ норм податкового законодавства в частині розподілу сум ПДВ за операціями з продукцією тваринництва, відповідно державним бюджетом недоотримано **1,7 млн грн;**

- не застосовано штрафні санкції за несвоєчасну реєстрацію податкових накладних у сумі **0,4 млн грн;**

- прийнято рішення про повернення **0,1 млн грн** помилково та/або надмірно сплачених до державного бюджету податків за наявності у платників податкового боргу;

- рішення про надання розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань (податкового боргу) платників податків з ПДВ та податку на прибуток приймалися з недотриманням вимог чинного законодавства на загальну суму **6,0 млн гривень.**

Недостатня якість контрольно-перевірочної роботи в частині дотримання сільгосп підприємствами вимог податкового законодавства в ГУ ДФС у Хмельницькій області призвела до скасування в адміністративному та судовому порядкух **47,2 відс.** донарахованих сум податків за податковими повідомленнями-рішеннями.

В умовах недосконалого управління ДФС процесами щодо бюджетного відшкодування ПДВ та за недостатнього контролю з боку ГУ ДФС у Вінницькій і Хмельницькій областях, підпорядкованими податковими інспекціями протягом досліджуваного періоду було вчинено низку порушень податкового законодавства у процесі надання відшкодування ПДВ сільгосп підприємствам, зокрема Вінницькою ОДПІ надано бюджетне відшкодування ПДВ двом платникам податку, які взагалі не були включені до відповідних переліків, на загальну суму **20,3 млн гривень.**

Таким чином, **в умовах постійних законодавчих змін в частині оподаткування сільгосп підприємств органами державної влади не було забезпечено ефективного адміністрування та системного контролю за справлянням податків підприємствами у сфері сільського господарства, що створювало ризики недонадходжень доходів до державного бюджету.**

ВИСНОВКИ

1. Головними управліннями ДФС у Вінницькій і Хмельницькій областях та Вінницькою і Хмельницькою митницями ДФС через неналежний контроль з боку Державної фіскальної служби України протягом 2014–2016 років і I півріччя 2017 року не створено ефективного механізму адміністрування податкових надходжень суб'єктами господарювання в сільському господарстві, внаслідок чого не забезпечено: повноти та своєчасності таких надходжень до державного бюджету; результативної контрольно-перевірочної роботи; скорочення податкового боргу; відповідного контролю за формуванням і розподілом податку на додану вартість у період дії спеціального режиму оподаткування, а також законності і своєчасності його бюджетного відшкодування, що негативно впливає на виконання дохідної частини державного бюджету.

Через відсутність взаємодії між органами ДФС та органами Казначейства та належної координації їх роботи як на центральному, так і на регіональному рівні, зокрема в частині контролю за обсягами надходження сум податку на додану вартість (далі – ПДВ) на спеціальні рахунки сільськогосподарських підприємств – суб'єктів спеціального режиму оподаткування ПДВ, ГУ ДФС у Вінницькій і Хмельницькій областях не забезпечено відповідного контролю за формуванням, розподілом і використанням сум ПДВ, які надійшли на спеціальні рахунки таких платників у 2015–2016 роках (**3 577,1 і 2 167,5 млн грн** відповідно), що призвело до втрат надходжень ПДВ до державного бюджету.

2. Нормативно-правове забезпечення питань повноти та своєчасності сплати податків суб'єктами господарювання в сільському господарстві було складним і неузгодженим.

Механізм спеціального режиму оподаткування ПДВ, зокрема у сфері сільського господарства, який діяв до 01.01.2017, постійно змінювався, що ускладнювало контроль з боку територіальних органів ДФС і призводило до несвоєчасного та не в повному обсязі наповнення дохідної частини державного бюджету.

Аудитом встановлено перерахування платниками спеціального режиму оподаткування ПДВ значних сум податку за грудень 2015 і 2016 років, які в окремих випадках становили 65–100 відс. річних обсягів нарахувань ПДВ, що створювало **ризик зниження обсягів розрахунків з державним бюджетом** у наступних звітних (податкових) періодах такими платниками.

Запроваджені у 2017 році зміни до податкового законодавства значно спростили механізм надання бюджетного відшкодування ПДВ, він став більш прозорим, а після припинення дії спеціального режиму оподаткування у сфері сільського господарства зросли надходження ПДВ до державного бюджету.

Так, суб'єктами господарювання у сільському господарстві Вінницької та Хмельницької областей у 2016 році забезпечено надходжень податків до державного бюджету у **5,2 і 2,8 раз** (на 888,8 і 470,8 млн грн) більше, ніж у

2015 році (213,6 і 262,5 млн грн відповідно), питома вага надходжень за результатами господарської діяльності цих платників податків у загальних надходженнях областей зросла до третини.

3. Через відсутність належного контролю з боку ДФС за діяльністю ГУ ДФС у Вінницькій і Хмельницькій областях ними не забезпечено ефективного адміністрування податків до державного бюджету за результатом діяльності суб'єктів господарювання в сільському господарстві, внаслідок чого не дотримано вимоги законодавства в частині надходження, застосування штрафних санкцій, повернення помилково та/або надмірно сплачених податків, порядку надання бюджетного відшкодування ПДВ, надання розстрочення грошових зобов'язань платникам податків на загальну суму **78,1 і 75,0 млн грн відповідно.**

3.1. У 2014–2016 роках проведений аналіз суб'єктів господарювання в сільському господарстві Вінницької і Хмельницької областей, які були учасниками спеціального режиму оподаткування ПДВ, і сум цього податку, акумульованого на їх спеціальних рахунках, відкритих в органах Казначейства, за обсягами доходів від основної діяльності засвідчив, що майже **60,0–65,0 відс.** фінансового ресурсу залишалось у розпорядженні **2–5 відс.** великих сільськогосподарських підприємств із найбільшими обсягом доходів (виручки) від реалізації товарів, робіт і послуг (понад 50 млн грн), зокрема агрохолдингів перевірених областей.

Унаслідок недостатнього контролю з боку перевірених територіальних органів ДФС і відсутності взаємодії з органами Казначейства окремі суб'єкти господарювання у сільському господарстві Вінницької і Хмельницької областей використовували спеціальний режим оподаткування ПДВ на власний розсуд: необґрунтовано спрямовували кошти ПДВ на відповідні спеціальні рахунки, що дало можливість оптимізувати у 2016 році надходження ПДВ у сумі **1 366,3 і 355,9 млн грн** відповідно. При цьому ГУ ДФС у Вінницькій і Хмельницькій областях не забезпечили належного виконання організаційно-розпорядчих документів ДФС України в частині проведення поглибленого аналізу показників діяльності та відпрацювання податкових ризиків суб'єктів господарювання, які використовували такий режим оподаткування.

3.2. Через порушення норм податкового законодавства та неефективне адміністрування податків ГУ ДФС у Вінницькій і Хмельницькій областях державним бюджетом недоотримано, за розрахунками, **11,6 млн грн** (Вінницька область – 5,1 млн грн, Хмельницька область – 6,5 млн грн):

- окремими суб'єктами спеціального режиму оподаткування ПДВ перевірених областей не дотримано порядку розподілу сум ПДВ у розрізі видів діяльності, зокрема за операціями з продукцією тваринництва, що свідчить про порушення у 2016 році норм податкового законодавства. Як наслідок, державним бюджетом недоотримано **1,1 і 0,6 млн грн ПДВ** відповідно, з яких під час проведення аудиту майже **10 відс.** сплачено платниками податку;

- у 2016 році в результаті необґрунтованих рішень посадових осіб Ізяславського відділення Славутської ОДПІ (Хмельницька область) і в

порушення вимог статті 120¹ Податкового кодексу безпідставно списано незастосовані штрафні санкції за несвоєчасну реєстрацію податкових накладних. Як наслідок, до державного бюджету не надійшло **0,4 млн грн** ПДВ;

- у 2015–2016 роках і I півріччі 2017 року засвідчено шість випадків прийняття рішень з недотриманням податкового законодавства ГУ ДФС у Вінницькій і п'ятнадцять – у Хмельницькій областях щодо повернення суб'єктам господарювання в сільському господарстві помилково та/або надмірно сплачених до державного бюджету податків на загальну суму **1,1 і 0,8 млн грн** відповідно, у Хмельницькій області – два випадки (за наявності у платників податкового боргу на суму **0,1 млн грн**);

- протягом 2015–2016 років і I півріччя 2017 року заходи, вжиті ГУ ДФС у Вінницькій і Хмельницькій областях щодо погашення податкового боргу суб'єктів господарювання у сільському господарстві, виявилися недостатньо результативними, внаслідок чого зростали обсяги податкового боргу (Вінницька область) і в окремих випадках було його списання. Так, податковий борг суб'єктів господарювання у сільському господарстві Вінницької області протягом досліджуваного періоду зріс у **2,7 рази**. При цьому в результаті списання податкового боргу суб'єктів господарювання в сільському господарстві у Вінницькій і Хмельницькій областях державним бюджетом недоотримано **4,0 і 5,3 млн грн** відповідно належних йому платежів.

3.3. З недотриманням вимог законодавства (за відсутності підтвердження існування і дослідження достатніх доказів, які б свідчили про наявність загрози виникнення або накопичення податкового боргу та надання в окремих випадках розстрочень поза межами визначених повноважень) прийнято рішення про надання розстрочення грошових зобов'язань (податкового боргу) платникам податків з ПДВ та податку на прибуток ГУ ДФС у Вінницькій області (**4,6 млн грн**) і податковими інспекціями Вінницької (**1,1 млн грн**) і Хмельницької (**0,3 млн грн**) областей, що призвело до несвоєчасного та нерівномірного надходження податків до державного бюджету.

3.4. Через недосконалі управлінські рішення і неналежний контроль ДФС під час надання бюджетного відшкодування ПДВ підпорядкованими податковими інспекціями ГУ ДФС у Вінницькій і Хмельницькій областях не дотримані норми статті 200 Податкового кодексу:

- у 2015 році Могилів-Подільською ОДПІ (Вінницька область) та Хмельницькою і Дунаєвецькою ОДПІ (Хмельницька область) порушено норми пункту 200.21 статті 200 Податкового кодексу в частині несвоєчасного повідомлення окремих суб'єктів господарювання у сільському господарстві про рішення щодо їх невідповідності критеріям, що надають право на автоматичне бюджетне відшкодування у сумах **0,7 і 1,1 млн грн** відповідно.

Крім того, Вінницькою ОДПІ у 2015–2016 роках в окремих випадках не дотримано процедури бюджетного відшкодування ПДВ, як наслідок, надано бюджетне відшкодування ПДВ (**20,3 млн грн**) двом платникам податку, які взагалі не включалися до відповідних переліків;

- у 2015 році були випадки порушення Вінницькою, Жмеринською, Крижопільською ОДПІ (Вінницька область) і Кам'янець-Подільською ОДПІ (Хмельницька область) норми пункту 200.11 статті 200 Податкового кодексу в частині термінів проведення камеральних і документальних перевірок суб'єктів господарювання в сільському господарстві, яким здійснювалося бюджетне відшкодування ПДВ у загальних обсягах **6,5 і 1,2 млн грн** відповідно;

- податковими інспекціями, підпорядкованими ГУ ДФС у Вінницькій і Хмельницькій областях, протягом 2015–2016 років і I кварталу 2017 року порушувались норми пункту 200.12 статті 200 Податкового кодексу та пункту 7 Порядку взаємодії органів державної податкової служби та органів державної казначейської служби в процесі відшкодування податку на додану вартість, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 17.01.2011 № 39, у частині строків надання висновків про відшкодування ПДВ (**38,7 і 65,2 млн грн** відповідно).

4. Вінницькою і Хмельницькою митницями ДФС не забезпечено належного виконання вимог нормативно-правових актів при здійсненні митного оформлення експорту сільськогосподарських товарів.

Вінницькою і Хмельницькою митницями при митному оформленні сільськогосподарських товарів статистичною вартістю **0,06 і 1,1 млн грн** відповідно не дотримано вимоги підпункту 4.5.7 пункту 4.5 розділу IV Порядку виконання митних формальностей при здійсненні митного оформлення товарів із застосуванням митної декларації на бланку єдиного адміністративного документа, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 30.05.2012 № 631, у частині проведення перевірки наявності у товаросупровідних документах відміток про відсутність визначених чинним законодавством заборон щодо переміщення задекларованих товарів, зокрема проходження фітосанітарного контролю.

Аудитом встановлено, що митницями виявлялися факти порушення митних правил при експорті сільськогосподарської продукції лише щодо експорту горіхів волоських, оскільки інші товарні групи (01–24 згідно з УКТ ЗЕД) не включалися до системи аналізу управління ризиками на регіональному рівні.

5. Унаслідок відсутності ефективної системи контрольно-перевірочної роботи органів ДФС у Вінницькій і Хмельницькій областях зменшився відсоток узгодження грошових зобов'язань, оскарження матеріалів перевірок у судовому та адміністративному порядку, скасування донарахованих грошових зобов'язань за результатами таких оскаржень.

Узгоджені донараховані суми грошових зобов'язань за результатами проведених у 2015–2016 роках і I півріччі 2017 року документальних перевірок становили 33,7 і 30,1 відс. відповідно. При цьому надходження до державного бюджету за результатами проведених перевірок у Вінницькій і Хмельницькій областях становили відповідно **33,5 і 8,2 відс.** донарахованих грошових зобов'язань, що свідчить про недостатню якість контрольно-перевірочної

роботи за дотриманням суб'єктами господарювання в сільському господарстві вимог податкового законодавства.

На оскарженні в судах перебуває відповідно **53,1** і **22,8 відс.** (**26,9** і **29,6 млн грн**) донарахованих грошових зобов'язань за матеріалами проведених документальних перевірок у Вінницькій і Хмельницькій областях.

Водночас загальна сума скасованих податків, зборів, платежів за результатами адміністративного та судового оскарження в ГУ ДФС у Вінницькій області становила **10,1 відс.** (**5,1 млн грн**), тоді як у ГУ ДФС у Хмельницькій області – **47,2 відс.** (**61,3 млн грн**), з них **51,1 млн грн** (**39,3 відс.**) скасовано в адміністративному порядку.

ПРОПОЗИЦІЇ

1. Про результати аудиту ефективності виконання повноважень територіальними органами Державної фіскальної служби України у Вінницькій і Хмельницькій областях щодо забезпечення повноти та своєчасності сплати податків, зборів, платежів суб'єктами господарювання в сільському господарстві поінформувати Верховну Раду України.

2. Відомості у формі рішення Рахункової палати про результати аудиту ефективності виконання повноважень територіальними органами Державної фіскальної служби України у Вінницькій і Хмельницькій областях щодо забезпечення повноти та своєчасності сплати податків, зборів, платежів суб'єктами господарювання в сільському господарстві надіслати Кабінету Міністрів України та рекомендувати доручити Міністерству фінансів України і Міністерству аграрної політики та продовольства України спільно з Державною фіскальною службою України розглянути питання надання бюджетної дотації для розвитку сільськогосподарських товаровиробників та стимулювання виробництва сільськогосподарської продукції в частині удосконалення диференціації умов такого податкового стимулювання, спрямованого на розвиток пріоритетних напрямів діяльності та форм господарювання (зокрема представників малого та середнього соціально орієнтованого аграрного бізнесу).

3. Рішення Рахункової палати про результати аудиту ефективності виконання повноважень територіальними органами Державної фіскальної служби України у Вінницькій і Хмельницькій областях щодо забезпечення повноти та своєчасності сплати податків, зборів, платежів суб'єктами господарювання в сільському господарстві надіслати Державній фіскальній службі України та рекомендувати:

– вжити заходів щодо усунення недоліків і порушень, встановлених під час аудиту;

– забезпечити:

належну координацію дій територіальних органів ДФС із здійснення дієвих заходів щодо проведення поглибленого аналізу показників діяльності та відпрацювання податкових ризиків суб'єктів господарювання, які використовували спеціальний режим оподаткування податком на додану

вартість, застосування штрафних санкцій за несвоєчасну реєстрацію податкових накладних, надання розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань (податкового боргу), стягнення та списання податкового боргу, а також прийняття рішень про повернення з державного бюджету помилково та/або надмірно сплачених податків, зборів, платежів;

підвищення якості та ефективності контрольно-перевірочної роботи територіальних органів з питань адміністрування податків за результатами діяльності суб'єктів господарювання в сільському господарстві.

4. Рішення Рахункової палати та Звіт про результати аудиту ефективності виконання повноважень територіальними органами Державної фіскальної служби України у Вінницькій і Хмельницькій областях щодо забезпечення повноти та своєчасності сплати податків, зборів, платежів суб'єктами господарювання в сільському господарстві надіслати головному управлінню ДФС у Вінницькій та Хмельницькій областях і рекомендувати:

– вжити заходів щодо усунення виявлених порушень і недоліків, підвищення рівня ефективності роботи із забезпечення повноти та своєчасності сплати податків, зборів, платежів суб'єктами господарювання в сільському господарстві;

– забезпечити проведення поглибленого аналізу показників діяльності та відпрацювання податкових ризиків суб'єктів господарювання, які використовували спеціальний режим оподаткування податком на додану вартість, зокрема під час проведення документальних перевірок;

– підвищити: якість контрольно-перевірочної роботи з питань дотримання податкового законодавства суб'єктами господарювання в сільському господарстві, дієвість заходів з погашення податкового боргу та недопущення його зростання, ефективність дослідження матеріалів у разі надання розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань (податкового боргу), а також дотримання чинного законодавства при здійсненні повернення з державного бюджету помилково та/або надміру сплачених сум податків, зборів, платежів.

5. Рішення Рахункової палати та Звіт про результати аудиту ефективності виконання повноважень територіальними органами Державної фіскальної служби України у Вінницькій і Хмельницькій областях щодо забезпечення повноти та своєчасності сплати податків, зборів, платежів суб'єктами господарювання в сільському господарстві надіслати Вінницькій і Хмельницькій митницям ДФС та рекомендувати:

– вжити заходів щодо усунення недоліків і порушень, встановлених під час аудиту;

– забезпечити підвищення якості митного оформлення товарів, зокрема в митному режимі „експорт”, у частині контролю за відсутністю визначених чинним законодавством заборон при переміщенні задекларованих товарів.

Надходження з податків, зборів, платежів до державного бюджету за результатами діяльності сільгоспідприємств у 2015–2016 роках та I півріччі 2017 року та бюджетне відшкодування ПДВ за даними ГУ ДФС у Вінницькій і Хмельницькій областях

млн грн

Період/Вид податку	Фактичне надходження платежів до державного бюджету від сільгоспідприємств	Усього фактичне надходження платежів до державного бюджету	Питома вага в загальних обсягах надходжень, %
Вінницька область			
2015 рік (усього)	213,6	3 083,9	6,9
Податок на прибуток	14,1	309,6	4,5
ПДВ	35,7	1 082,8	3,3
Бюджетне відшкодування ПДВ	-23,6	-1519,9	1,6
Інші	187,4	3 211,4	5,8
2016 рік (усього)	1 102,4	3 755,1	29,4
Податок на прибуток	75,3	641,7	11,7
ПДВ (усього), в т. ч.:	762,5	1 711,0	44,6
ПДВ (14060900)	259,8	259,8	100
ПДВ (14061000)	417,5	417,5	100
ПДВ (14061100)	21,3	21,3	100
Бюджетне відшкодування ПДВ	-13,5	-1 019,6	1,3
Інші	278,1	2 422,1	11,5
I півріччя 2017 року (всього)	731,0	2 365,4	30,9
Податок на прибуток	9,6	272,9	3,5
ПДВ (усього), в т. ч.:	587,2	1 225,6	47,9
ПДВ (14060900)	204,9	204,9	100
ПДВ (14061000)	141,8	141,8	100
ПДВ (14061100)	3,6	3,6	100
Бюджетне відшкодування ПДВ	-112,3	-315,7	35,6
Інші	246,5	1 182,6	20,8
Хмельницька область			
2015 рік (усього)	262,5	1 827,8	14,4
Податок на прибуток	9,5	276,1	3,4
ПДВ	15,7	713,3	2,2
Бюджетне відшкодування ПДВ	-47,5	-466,0	10,2
Інші	284,8	1 304,4	21,8
2016 рік (усього)	733,3	2 262,5	32,4
Податок на прибуток	9,0	247,2	3,7
ПДВ (усього), в т. ч.:	300,3	958,6	2,8
ПДВ (14060900)	131,6	131,8	99,9
ПДВ (14061000)	125,0	126,0	99,3
ПДВ (14061100)	16,4	19,1	85,5
Бюджетне відшкодування ПДВ	-19,0	-300,8	6,3
Інші	443,0	1 080,5	41
I півріччя 2017 року (всього)	578,9	1 533,1	37,8
Податок на прибуток	6,7	178,3	3,7
ПДВ (усього), в т. ч.:	307,7	674,5	14,7
ПДВ (14060900)	145,2	145,2	100
ПДВ (14061000)	58,3	58,7	99,3
ПДВ (14061100)	5,1	5,1	100
Бюджетне відшкодування ПДВ	-5,8	-213,5	2,7
Інші	270,3	684,7	39,5

**Стан виконання індикативних показників надходжень до державного бюджету,
доведених ДФС України, ГУ ДФС у Вінницькій і Хмельницькій областях
у 2014–2016 роках та I півріччі 2017 року**

млн грн

Період/ Вид податку	Індикативні прогностичні показники, по Україні	Фактичне надходження платежів до державного бюджету із урахуванням повернення, по Україні	За даними ДФС України				
			індикативні показники ДФС України, по області	фактичне надходження платежів до державного бюджету із урахуванням повернення, по регіону	відхилення від індикативних показників ДФС України	виконання, %	питома вага у структурі надходжень, %
Вінницька область							
2015 рік (усього)	284 211,9	285 350,0	2 949,7	3 083,9	134,2	104,5	100,0
Податок на прибуток	36 915,0	34 776,3	307,1	300,6	-6,4	97,9	9,7
ПДВ	106 110,0	107 418,2	1 062,4	1 082,0	19,5	101,8	35,1
інші	141 186,9	143 155,5	1 580,2	1 701,3	121,1	107,7	55,2
2016 рік (усього)	392 194,0	377 423,2	3 303,0	3 755,1	452,1	113,7	100,0
Податок на прибуток	48 559,0	54 344,1	542,3	641,7	99,4	118,3	17,1
ПДВ	155 863,4	148 458,2	1 548,1	1 711,0	162,9	110,5	45,6
інші	187 771,6	174 620,8	1 212,6	1 402,4	189,9	115,7	37,3
I півріччя 2017 року (всього)	221 716,7	220 618,2	2 220,1	2 365,4	145,2	106,5	100,0
Податок на прибуток	27 245,4	31 658,4	227,9	272,9	45,0	119,7	11,5
ПДВ	92 811,3	90 322,8	1 251,3	1 225,6	-25,7	97,9	51,8
інші	101 659,9	98 637,0	740,9	866,9	126,0	117,0	36,6
Хмельницька область							
2015 рік (усього)	284 211,9	285 350,0	1 735,8	1 827,1	91,4	105,3	100,0
Податок на прибуток	36 915,0	34 776,3	260,8	276,1	15,4	105,9	15,1
ПДВ	106 110,0	107 418,2	712,7	713,3	0,5	100,1	39,0
інші	141 186,9	143 155,5	762,3	837,7	75,5	109,9	45,8
2016 рік (усього)	392 194,0	377 423,2	2 108,5	2 262,5	154,0	107,3	100,0
Податок на прибуток	48 559,0	54 344,1	204,8	247,2	42,4	120,7	10,9
ПДВ	155 863,4	148 458,2	941,1	958,6	17,6	101,9	42,4
інші	187 771,6	174 620,8	962,6	1 056,7	94,1	109,8	46,7
I півріччя 2017 року (всього)	221 716,7	220 618,2	1 490,4	1 533,1	42,6	102,9	100,0
Податок на прибуток	27 245,4	31 658,4	149,9	178,3	28,4	119,0	11,6
ПДВ	92 811,3	90 322,8	717,8	674,5	-43,2	94,0	44,0
інші	101 659,9	98 637,0	622,8	680,2	57,4	109,2	44,4

Окремі показники діяльності сільськогосподарських підприємств, які перебували на обліку в підвідомчих ОДП ГУ ДФС у Вінницькій і Хмельницькій областях та обрали спеціальний режим оподаткування ПДВ у 2014–2016 роках

Період	Загальна кількість, суб'єктів спеціального режиму оподаткування ПДВ, од.	Обсяг доходів (виручки) від реалізації товарів (робіт, послуг), млн грн	Загальна сума надходжень до державного бюджету ПДВ, млн грн	Суми ПДВ, перераховані на спеціальні рахунки сільськогосподарських підприємств та залишилися у їх розпорядженні, млн грн	Загальна кількість працюючих на сільськогосподарських підприємствах, осіб
Вінницька область					
2014 рік	965	18 421,4	31,06	1 337,3	38968
2015 рік	983	32 970,6	35,73	2 835,1	37437
2016 рік	941	33 777,6	762,51	742,0	35468
I півріччя 2017 року	x	x	x	39,8	x
Темпи зростання 2014 р. +/- до 2016 р., од/%	x	x	x	4 954,2	x
Хмельницька область					
2014 рік	429	7 930,7	14,2	816,2	13 820
2015 рік	429	13 678,0	-31,9*	1 384,5	14 277
2016 рік	416	15 568,5	281,3*	783,0	13 752
I півріччя 2017 року	x	x	x	39,8	x
Темпи зростання 2014 р. +/- до 2016 р., од/%	x	x	x	3 023,5	x

* У 2015–2016 роках суб'єктами господарювання у сфері сільського господарства Хмельницької області сплачено до державного бюджету податку на додану вартість у сумах 15,6 і 300,3 млн грн відповідно, при цьому у вказаному періоді вказаній групі платників надано бюджетне відшкодування податку на додану вартість грошовими коштами в сумах 47,5 і 19,0 млн грн відповідно.

**Податкова звітність з ПДВ щодо платників спеціального режиму оподаткування
ПДВ у сфері сільського господарства у 2014–2016 роках, за даними
ГУ ДФС у Вінницькій і Хмельницькій областях**

тис. грн

Період/Вид податку	Обсяг нарахованих сум ПДВ на спеціальні рахунки платників за результатами спеціального режиму оподаткування у сфері сільського господарства за даними податкової звітності за податковий період у січні–грудні	В тому числі за податковий період у грудні відповідного року	Питома вага нарахувань за грудень місяць у загальних річних обсягах нарахувань	Фактичне надходження платежів до державного бюджету з урахуванням повернення за рік терміном сплати за податковий період у грудні–листопаді
Вінницька область				
2014 рік	1 141 623,1	141 557,6	12,4	1 337 272,2
2015 рік	2 512 180,5	589 341,0	23,5	2 835 072,6
2016 рік, в тому числі:	662049,0	244 309,0	36,9	742 033,0
за операціями із постачання зернових і технічних культур	98 663,8	25 140,6	25,5	x
за операціями із постачання продукції тваринництва	99 053,1	14311,9	14,4	x
за іншими операціями з сільськогосподарськими товарами/послугами	464 332,2	204856,5	44,1	x
Хмельницька область				
2014 рік	754 661,7	148 607,2	19,7	816 174,0
2015 рік	1 428 070,0	675 194,4	47,2	1 384 508,3
2016 рік, в тому числі:	388 390,4	173 672,5	44,7	782 981,9
за операціями із постачання зернових і технічних культур	32 528,4	10 310,2	31,7	x
за операціями із постачання продукції тваринництва	80 445,0	19 521,3	24,3	x
за іншими операціями з сільськогосподарськими товарами/послугами	275 417,0	143 841,0	52,2	x

**Результати документальних перевірок сільгосп підприємств, проведених ГУ ДФС у
Вінницькій і Хмельницькій областях у 2015–2016 роках та I півріччі 2017 року**

млн грн

Показник	Вінницька область				Хмельницька область			
	2015 рік	2016 рік	I півріччя 2017 року	Разом	2015 рік	2016 рік	I півріччя 2017 року	Разом
Кількість проведених документальних перевірок усього, у тому числі	70	87	38	195	42	30	14	86
<i>планових</i>	<i>23</i>	<i>44</i>	<i>25</i>	<i>92</i>	<i>14</i>	<i>9</i>	<i>8</i>	<i>31</i>
<i>позапланових</i>	<i>47</i>	<i>43</i>	<i>13</i>	<i>103</i>	<i>28</i>	<i>21</i>	<i>6</i>	<i>55</i>
Усього донраховано грошових зобов'язань	11,4	11,8	27,5	50,7	57,5	22,8	49,7	130,0
Узгоджені суми донраховань	7,1	6,1	3,9	17,1	4,3	3,9	30,9	39,1
<i>Відсоток узгоджених донраховань</i>	<i>62,3</i>	<i>51,7</i>	<i>14,2</i>	<i>33,7</i>	<i>7,5</i>	<i>17,1</i>	<i>62,2</i>	<i>30,1</i>
Сплачено до бюджету	7,1	6,1	3,8	17,0	4,1	3,9	2,6	10,6
<i>Рівень сплати, відс., з них:</i>								
<i>- донрахованих сум</i>	<i>62,3</i>	<i>51,7</i>	<i>13,8</i>	<i>33,5</i>	<i>7,1</i>	<i>17,1</i>	<i>5,2</i>	<i>8,2</i>
<i>- узгоджених сум</i>	<i>100</i>	<i>100</i>	<i>97,4</i>	<i>99,4</i>	<i>95,3</i>	<i>100</i>	<i>8,4</i>	<i>27,1</i>
Неузгоджені суми донраховань	4,3	5,7	23,6	33,6	53,2	18,9	18,8	90,9
<i>Відсоток неузгоджених донраховань</i>	<i>37,7</i>	<i>48,3</i>	<i>85,8</i>	<i>66,3</i>	<i>92,5</i>	<i>82,9</i>	<i>37,8</i>	<i>69,9</i>