

РАХУНКОВА ПАЛАТА

ЗАТВЕРДЖЕНО
рішенням Рахункової палати
від 23.10.2018 № 27-4

ЗВІТ

**про результати аудиту ефективності виконання
повноважень органами державної влади в частині повноти
та своєчасності сплати податків суб'єктами господарювання
в сільському господарстві**

Київ 2018

ЗМІСТ

ПРЕАМБУЛА	3
ВСТУП	5
1. НОРМАТИВНО-ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ ПИТАНЬ ОПОДАТКУВАННЯ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ В СІЛЬСЬКОМУ ГОСПОДАРСТВІ ТА НАДАННЯ БЮДЖЕТНОЇ ДОТАЦІЇ ДЛЯ РОЗВИТКУ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ТОВАРОВИРОБНИКІВ	6
2. АНАЛІЗ ТА ОЦІНКА ФУНКЦІОНУВАННЯ СПЕЦІАЛЬНОГО РЕЖИМУ ОПОДАТКУВАННЯ ДІЯЛЬНОСТІ У СФЕРІ СІЛЬСЬКОГО ГОСПОДАРСТВА	13
3. СТАН ТА ОЦІНКА ВИКОНАННЯ ПОВНОВАЖЕНЬ ДФС ТА ЇЇ ТЕРИТОРІАЛЬНИМИ ОРГАНАМИ У ЧАСТИНІ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПОВНОТИ ТА СВОЄЧАСНОСТІ СПЛАТИ ПОДАТКІВ СУБ'ЄКТАМИ ГОСПОДАРЮВАННЯ В СІЛЬСЬКОМУ ГОСПОДАРСТВІ	17
<i>3.1. Стан обліку та аналіз показників податкової звітності суб'єктів господарювання в сільському господарстві.....</i>	<i>17</i>
<i>3.2. Стан розрахунків із державним бюджетом суб'єктів господарювання в сільському господарстві.....</i>	<i>19</i>
<i>3.3. Оцінка ефективності управлінських рішень та результативності виконання органами ДФС повноважень з контролю за справлянням податків суб'єктами господарювання в сільському господарстві</i>	<i>25</i>
4. ОЦІНКА ЕФЕКТИВНОСТІ ДІЮЧИХ МЕХАНІЗМІВ ТА ВПЛИВ ДЕРЖАВНОЇ ПІДТРИМКИ НА ФІНАНСОВИЙ СТАН СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ТОВАРОВИРОБНИКІВ ТА СТИМУЛЮВАННЯ ВИРОБНИЦТВА СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОЇ ПРОДУКЦІЇ	30
ВИСНОВКИ	34
ПРОПОЗИЦІЇ	39
Додатки	41

ПРЕАМБУЛА

Підстава проведення аудиту: стаття 98 Конституції України, статті 4, 7 і 10 Закону України від 02.07.2015 № 576 „Про Рахункову палату”, План роботи Рахункової палати на 2018 рік.

Мета аудиту: встановлення фактичного стану та оцінка ефективності виконання повноважень органами державної влади в частині забезпечення контролю за повнотою нарахування і своєчасністю сплати до державного бюджету податків суб'єктами господарювання в сільському господарстві, дотримання такими суб'єктами вимог чинного законодавства, результативності прийнятих управлінських рішень щодо надання державної підтримки для розвитку сільськогосподарських товаровиробників та стимулювання виробництва сільськогосподарської продукції, її вплив на фінансовий стан суб'єктів господарювання та справляння ними податків до державного бюджету.

Предмет аудиту:

нормативно-правові, розпорядчі акти та інші документи в частині нарахування, сплати та контролю за повнотою і своєчасністю сплати податків до державного бюджету суб'єктами господарювання в сільському господарстві;

інформація про надходження до державного бюджету, зокрема за кодами класифікації доходів бюджету (далі – ККДБ): 11020000 „Податок на прибуток підприємств”, 14060100 „Податок на додану вартість з вироблених в Україні товарів (робіт, послуг)”, 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)”, 14061000 „Податок на додану вартість сільськогосподарських підприємств за операціями із зерновими і технічними культурами”, 14061100 „Податок на додану вартість сільськогосподарських підприємств за операціями з продукцією тваринництва”, 15020000 „Вивізні мито”; 14060200 „Бюджетне відшкодування податку на додану вартість”;

управлінські рішення органів державної влади, розрахункові та інші документи щодо обґрунтованості прогнозування, повноти нарахування та своєчасності сплати суб'єктами господарювання в сільському господарстві податків до державного бюджету;

фінансова, статистична, податкова, митна та інша звітність, індивідуальні картки платників податків – суб'єктів господарювання в сільському господарстві (картки особових рахунків); у разі наявності податкових пільг зі сплати податків – документи, що підтверджують право на пільги;

дані Державної фіскальної служби України (далі – ДФС) щодо донарахованих сум податкових надходжень, штрафних (фінансових) санкцій і пені за результатами камеральних і документальних перевірок суб'єктів господарювання в сільському господарстві та їх сплата, акти перевірок, матеріали адміністративного і судового оскарження донарахованих сум; висновки щодо проведення бюджетного відшкодування податку на додану вартість (далі – ПДВ);

рішення про надання розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань та/або податкового боргу;

інша інформація, що стосується предмета аудиту.

Об'єкти аудиту: ДФС, Головне управління (далі – ГУ) ДФС у Запорізькій області, ГУ ДФС у Київській області, ГУ ДФС у Житомирській області, ГУ ДФС у Полтавській області, Запорізька митниця ДФС, Житомирська митниця ДФС, Полтавська митниця ДФС.

Направлення запитів з питань аудиту: Міністерству фінансів України (далі – Мінфін), Міністерству аграрної політики та продовольства України (далі – Мінагрополітики), Державній казначейській службі України (далі – Казначейство), Державній службі України з питань геодезії, картографії та кадастру, департаментам агропромислового розвитку обласних державних адміністрацій, Державній службі України з питань безпечності харчових продуктів та захисту споживачів, Київській митниці ДФС, Державному підприємству „Агентство з ідентифікації і реєстрації тварин”.

Критерії оцінки:

законність – відповідність управлінських рішень і розпорядчих документів, виданих органами державної влади, вимогам чинного законодавства в частині забезпечення повноти нарахування та своєчасності сплати до державного бюджету податків суб'єктами господарювання в сільському господарстві, дотримання ними вимог податкового законодавства;

повнота та своєчасність – зарахування на Єдиний казначейський рахунок податків, сплачених суб'єктами господарювання в сільському господарстві до державного бюджету, в повному обсязі та терміни, визначені податковим законодавством;

результативність – ступінь впливу державної підтримки сільськогосподарських товаровиробників на їх фінансовий стан і взаємовідносини з державним бюджетом;

ефективність – оцінка діяльності органів державної влади щодо забезпечення своєчасності та повноти сплати до державного бюджету податків суб'єктами господарювання в сільському господарстві, погашення податкового боргу (грошових зобов'язань) та попередження його зростання, надання розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань та/або податкового боргу; надання державної підтримки для розвитку сільськогосподарських товаровиробників та стимулювання виробництва сільськогосподарської продукції; вплив фіскальної системи на розвиток сільського господарства в Україні.

Початкові обмеження щодо проведення аудиту: 2016–2017 роки та I півріччя 2018 року (для відображення в динаміці окремих показників досліджуються їх значення за 2015 рік).

Методи збирання даних: моніторинг нормативно-правових актів, розпорядчих, інших актів і документів, пов'язаних з предметом аудиту; перевірка та аналіз документів щодо організації роботи і виконання покладених на об'єкти контролю повноважень і завдань; дані інформаційних систем органів державної влади; аналіз інформації, отриманої на запити Рахункової палати;

ознайомлення, опитування, вивчення документів, інших матеріалів, їх порівняння; опрацювання статистичної, аналітичної інформації, матеріалів засобів масової інформації з питань, що досліджується.

ВСТУП

Сільське господарство в Україні є однією з провідних галузей економіки та значним джерелом валютних надходжень. Саме ця галузь гарантує продовольчу безпеку держави, яка є складовою частиною економічної безпеки України. У сільському господарстві зосереджено понад 19 відс. трудових ресурсів, 71,2 відс. земельного фонду і 92 відс. сільськогосподарських угідь, 5,6 відс. основних засобів.

Частка сільського господарства у ВВП України становить 12 відс. (у 2013 році це значення складало лише 8,8 відс.), а експорт сільськогосподарської продукції у 2016–2017 роках становив понад 40 відс. усього експорту.

На сьогодні в агропромисловому комплексі (далі – АПК) відбуваються істотні зміни, зокрема інтеграція у світове господарство та адаптація до вимог міжнародних організацій. До держави висувуються чіткі вимоги щодо ведення справ у сільському господарстві Світовою організацією торгівлі та Міжнародним валютним фондом¹.

Протягом останніх років державна підтримка АПК зазнала значних змін. Раніше це були невеликі обсяги прямої державної підтримки та спеціальний режим оподаткування ПДВ. Так, протягом 2015–2016 років майже 14 тис. суб'єктів господарювання в сільському господарстві скористалися правом та отримали пільгу з ПДВ у сумі 47,1 млрд гривень.

З 01.01.2017 дію спеціального режиму оподаткування ПДВ відмінено. На сьогодні механізм державної підтримки аграрного сектору регулюється законами України „Про державний бюджет України” і „Про державну підтримку сільського господарства України”, а порядок витрачання бюджетних коштів щорічно визначається окремими постановами Кабінету Міністрів України.

Досвід провідних країн світу свідчить про зростання показників АПК завдяки дієвим напрямкам державної підтримки сільськогосподарських підприємств через, зокрема, надання державних субсидій фермерам, використання пільгового кредитування, розробку й виконання національних і галузевих програм розвитку сільського господарства.

Слід зазначити, що Рахунковою палатою у 2017 році було проведено аудит ефективності виконання повноважень територіальними органами ДФС у Вінницькій і Хмельницькій областях щодо забезпечення повноти та своєчасності сплати податків, зборів, платежів суб'єктами господарювання в сільському господарстві², під час якого встановлено факти неефективного адміністрування

¹ Україна: Меморандум про економічну і фінансову політику. Листи про наміри від 01.06.2016 та 02.03.2017.

² Рішення Рахункової палати від 15.11.2017 № 23-4.

органами ДФС зазначених областей та неналежний системний контроль за справлянням податків сільськогосподарськими підприємствами.

Як засвідчили матеріали аудиту, ДФС не виконано наданих Рахунковою палатою рекомендацій у повному обсязі, зокрема, не забезпечено належної координації дій її територіальних органів і вжиття дієвих заходів щодо проведення поглибленого аналізу показників діяльності та відпрацювання податкових ризиків суб'єктів господарювання, які використовували спеціальний режим оподаткування ПДВ, стягнення та списання податкового боргу, прийняття рішень про повернення з державного бюджету помилково та/або надмірно сплачених податків. Якість та ефективність контрольно-перевірочної роботи територіальних органів ДФС з питань адміністрування податків за результатами діяльності суб'єктів господарювання в сільському господарстві залишається низькою.

1. НОРМАТИВНО-ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ ПИТАНЬ ОПОДАТКУВАННЯ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ В СІЛЬСЬКОМУ ГОСПОДАРСТВІ ТА НАДАННЯ БЮДЖЕТНОЇ ДОТАЦІЇ ДЛЯ РОЗВИТКУ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ТОВАРОВИРОБНИКІВ

Відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів, визначення вичерпного переліку податків та зборів, що справляються в Україні, порядку їх адміністрування, платників податків та зборів, їх права та обов'язки, компетенцію контролюючих органів, повноваження і обов'язки їх посадових осіб під час здійснення податкового контролю, а також відповідальність за порушення податкового законодавства регулюються Податковим кодексом України від 02.12.2010 № 2755 (далі – Податковий кодекс).

До 01.01.2017³ діяв спеціальний режим оподаткування діяльності у сфері сільського господарства, визначений статтею 209 Податкового кодексу, згідно з якою резидент, який провадив підприємницьку діяльність у сфері сільського господарства та відповідав критеріям, встановленим у пункті 209.6 цієї статті, міг обрати спеціальний режим оподаткування ПДВ (далі – спецрежим з ПДВ).

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

Згідно із пунктами 209.7 і 209.8 статті 209 Податкового кодексу сільськогосподарськими вважалися товари, зазначені у товарних групах 1–24, товарних позиціях 4101, 4102, 4103, 4301 згідно з УКТ ЗЕД, та послуги, які були отримані в результаті провадження діяльності, на яку

³ З 01.01.2017 втратила чинність відповідно до підпункту 4 пункту 2 розділу XIX „Прикінцеві положення” Податкового кодексу.

відповідно до пункту 209.17 цієї статті поширювалася дія спецрежиму з ПДВ, зокрема, у сфері сільського господарства, якщо такі товари вирощувалися, відгодовувалися, виловлювалися або збиралися (заготовлялися), а послуги надавалися, безпосередньо платником податку – суб'єктом спецрежиму з ПДВ (крім придбання таких товарів/послуг у інших осіб), які поставлялися зазначеним платником податку – їх виробником.

Норми цієї статті не поширювалися на виробників підакцизних товарів, крім підприємств первинного виноробства, які поставляли виноматеріали (коди згідно з УКТ ЗЕД 220429–220430, пункт 209.8 статті 209 Податкового кодексу).

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

Відповідно до 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).*

До сільськогосподарської продукції (товарів) також належать відходи, отримані при виробництві сільськогосподарської продукції (товарів), визначеної у групах 1–24 УКТ ЗЕД згідно із Законом України „Про Митний тариф України”, а саме: органічні добрива (гній, перегній, пташиний послід, а також полова, бадилля тощо), суміші органічних та мінеральних добрив, у яких частка органічних добрив становить більше 50 відс. загальної ваги таких сумішей, а також усе біологічне паливо та енергія, отримані при переробці та утилізації сільськогосподарської продукції (товарів) та їх відходів (біогаз, біодизель, етанол, тверде біопаливо, у виробництві якого була використана сільськогосподарська продукція (її відходи) у більшому розмірі).

Отже, **норми пункту 2.15 статті 2 Закону № 1877 містили більш ширше визначення переліку сільськогосподарських товарів (продукції), ніж норми пунктів 209.7 та 209.8 статті 209 Податкового кодексу.**

Слід зазначити, що до 01.01.2016 (згідно з пунктом 209.2 статті 209 Податкового кодексу) в рамках дії спецрежиму 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.

Зазначені суми ПДВ акумулювалися сільгоспприємствами на спеціальних рахунках (далі – спецрахунки), відкритих в банках та/або в органах, які здійснюють казначейське обслуговування бюджетних коштів, у порядку, затвердженому постановою Кабінету Міністрів України від 12.01.2011 № 11⁴ (далі – Порядок № 11).

Відповідно до пункту 4 Порядку № 11 сума ПДВ, що акумулювалася на спецрахунку, не підлягала вилученню до державного бюджету і використовувалася сільгоспприємством відповідно до пункту 209.2 статті 209 Податкового кодексу, починаючи з 01.01.2017, перераховується на поточний рахунок сільгоспприємства.

У зв'язку із набранням чинності змін, внесених до Податкового кодексу Законом України від 24.12.2015 № 909⁵ (далі – Закон № 909), з **01.01.2016** позитивна різниця між сумою податкових зобов'язань звітного (податкового) періоду та сумою податкового кредиту звітного (податкового) періоду, визначена сільгоспприємством, підлягала перерахуванню:

а) **за операціями з сільськогосподарськими товарами/послугами** (крім операцій із зерновими і технічними культурами та операцій з продукцією тваринництва): до державного бюджету – у розмірі **50 відс.**; на спецрахунки, відкриті в банках та/або в органах, які здійснюють казначейське обслуговування бюджетних коштів, – у розмірі **50 відс.**;

б) **за операціями із зерновими і технічними культурами** – **85 і 15 відс.** відповідно;

в) **за операціями з продукцією тваринництва** – **20 і 80 відс.** відповідно.

Довідково. З метою застосування пункту 209.2 і підпункту 209.15.1 пункту 209.15 статті 209 Податкового кодексу з 01.01.2016 Законом № 909 доповнено пунктом 209.19 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; **продукція тваринництва** – продукція товарних позицій 0102 і 0401 згідно з УКТ ЗЕД.

Слід зазначити, що у зв'язку із втратою чинності з 01.01.2017 статті 209 Податкового кодексу, **Порядок № 11**, розроблений на виконання зазначеної статті, з метою правового врегулювання потребує також визнання таким, **що втратив чинність.**

Водночас Податковим кодексом **не була передбачена відповідальність** сільгоспприємств, зокрема, **за порушення строків**, встановлених статтею 209 Податкового кодексу, для **перерахування сум ПДВ з поточного рахунка на спецрахунок; неподання або несвоєчасне подання** контролюючим органам

⁴ Порядок акумулювання сільськогосподарськими підприємствами сум податку на додану вартість на спеціальних рахунках, відкритих у банках та/або органах, які здійснюють казначейське обслуговування бюджетних коштів.

⁵ „Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2016 році”, відповідно до яких пункт 209.2 статті 209 Податкового кодексу викладено в новій редакції.

копії платіжних доручень про фактично зараховані на спецрахунок суми ПДВ за кожний звітний (податковий) період. Крім того, суми ПДВ, які акумулювалися сільгосппідприємствами на спецрахунках, не були грошовими та/або податковими зобов'язаннями в розумінні Податкового кодексу. Як наслідок, **штрафні (фінансові) санкції (штрафи) за порушення правил сплати (перерахування) податків до державного бюджету не підлягали застосуванню.**

Отже, з **01.01.2016** змінами, внесеними до Податкового кодексу, передбачено диференційовану сплату ПДВ до державного бюджету суб'єктами спецрежиму з ПДВ залежно від видів операцій із сільськогосподарською продукцією, при цьому законодавча невизначеність відповідальності платника за недотримання норм Податкового кодексу не сприяла прозорості визначення обсягів перерахування платниками такого спецрежиму ПДВ до державного бюджету та на відповідні спецрахунки і призводила до ймовірних недонадходжень цього податку до державного бюджету.

З **01.01.2017** стаття 209 Податкового кодексу визнана такою, що втратила чинність, тобто сільгосппідприємства **почали сплачувати ПДВ на загальних підставах**, а Законом України від 20.12.2016 № 1791⁶ запроваджено надання бюджетних дотацій для розвитку сільгосптоваровиробників та стимулювання виробництва сільськогосподарської продукції.

Статтею 16¹ Закону № 1877 передбачено, що сільськогосподарський товаровиробник, основною діяльністю якого є постачання сільськогосподарських товарів, вироблених ним на власних або орендованих основних засобах, причому питома вага вартості сільськогосподарських товарів становить не менше 75 відс. вартості всіх товарів, поставлених ним протягом попередніх 12 послідовних звітних податкових періодів сукупно (далі – сільгосптоваровиробник), який здійснює види діяльності, визначені пунктом 16^{1.3} цієї статті, має право на бюджетну дотацію для розвитку сільськогосподарських товаровиробників та стимулювання виробництва сільськогосподарської продукції (далі – бюджетна дотація) після його внесення контролюючим органом до Реєстру отримувачів бюджетної дотації (далі – Реєстр).

Довідково. Відповідно до пункту 2 статті 18 Закону № 1877 щорічно, при розробці проекту державного бюджету, Кабінет Міністрів України зобов'язаний: визначати розмір видатків на реалізацію заходів, передбачених цим Законом, а також доцільність запровадження окремих видів режимів дотацій (субсидій) та їх розмір; встановлювати форми статистичної та фінансової звітності, достатньої для визначення розміру мінімальної або максимальної ціни, дотації (субсидії), розробляти програму моніторингу цін аграрного ринку України.

Пунктом 51 підрозділу 2 розділу XX Податкового кодексу встановлено, що з 01.01.2017 по 01.01.2022 платники – сільгосптоваровиробники, внесені до Реєстру відповідно до Закону № 1877, у порядку та строки, встановлені цим Кодексом, подають податкову декларацію з ПДВ з додатком, у якому зазначають

⁶ „Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2017 році”.

обсяг податкових зобов'язань з ПДВ з постачання товарів за результатами діяльності за операціями, визначеними пунктом 16¹.3 статті 16¹ Закону № 1877, розрахований за даними податкових накладних за відповідний звітний податковий період, зареєстрованих у Єдиному реєстрі податкових накладних, а також розрахунок питомої ваги вартості сільськогосподарських товарів, поставлених протягом попередніх 12 послідовних звітних податкових періодів (місяців).

Механізм розподілу коштів, передбачених Мінагрополітики у державному бюджеті за бюджетною програмою за КПКВК 2801580 „Фінансова підтримка сільгосптоваровиробників”, які спрямовуються за напрямом „Бюджетна дотація сільськогосподарським товаровиробникам для розвитку сільськогосподарських товаровиробників та стимулювання виробництва сільськогосподарської продукції”, визначає Порядок розподілу бюджетної дотації для розвитку сільськогосподарських товаровиробників та стимулювання виробництва сільськогосподарської продукції у 2017 році, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 08.02.2017 № 83⁷ (далі – Порядок № 83).

Відповідно до пункту 4 Порядку № 83 розподіл бюджетної дотації здійснюється за такими напрямками:

- бюджетна дотація товаровиробникам, які займаються розведенням свійської птиці та/або виробництвом м'яса свійської птиці та/або виробництвом яєчних продуктів, яєчного альбуміну, яєчного порошку (КВЕД 01.47, 10.12 та 10.80);

- бюджетна дотація іншим товаровиробникам, які провадять види діяльності, визначені в пункті 16¹.3 статті 16¹ Закону № 1877 (крім КВЕД 01.47, 10.12 та 10.80).

Довідково. При цьому щомісячний розмір бюджетної дотації товаровиробникам, які займаються птахівництвом, не може перевищувати 50 відс. виділених асигнувань на бюджетну дотацію у поточному місяці.

Нормами Порядку № 83 передбачено, що **ДФС, зокрема:** щомісячно протягом трьох робочих днів після граничного терміну сплати ПДВ відповідно до Реєстру та поданої податкової звітності з ПДВ **визначає суму коштів** для кожного отримувача із застосуванням коефіцієнтів пропорційності (пункт 9); надсилає до Казначейства та Мінагрополітики⁸ Реєстр із зазначенням інформації про отримувача та суми бюджетної дотації, яка підлягає перерахуванню останньому (пункт 12). На підставі отриманого від ДФС Реєстру, **Казначейство** в автоматичному режимі **перераховує** відповідним отримувачам суми бюджетної дотації з небюджетного рахунка Мінагрополітики (пункт 13).

Довідково. Мінфіном відповідними наказами затверджено форми заяв про внесення сільгосптоваровиробника до Реєстру та про зняття сільгосптоваровиробника з реєстрації як

⁷ Набрав чинності з 22.02.2017 (із змінами від 23.08.2017 № 636).

⁸ З 24.06.2017 абзац перший пункту 12 Порядку № 83 доповнено словом „Мінагрополітики” у зв'язку із набранням чинності змін, внесених постановою Кабінету Міністрів України від 21.06.2017 № 427 „Про внесення змін до Порядку розподілу бюджетної дотації для розвитку сільськогосподарських товаровиробників та стимулювання виробництва сільськогосподарської продукції у 2017 році”.

отримувача бюджетної дотації (наказ від 23.02.2017 № 275⁹) і декларації з ПДВ та додатків до неї (наказ від 23.02.2017 № 276¹⁰).

Порядок ведення та форма Реєстру отримувачів бюджетної дотації, а також Порядок надання Державною фіскальною службою та Державною казначейською службою інформації стосовно бюджетної дотації, яка підлягає перерахуванню отримувачам бюджетної дотації, затверджені постановою Кабінету Міністрів України від 21.02.2017 № 179, що набрала чинності з 24.03.2017.

Слід зазначити, що відповідно до пункту 7 Порядку використання коштів, передбачених у державному бюджеті для фінансової підтримки сільськогосподарських товаровиробників¹¹, складення та подання фінансової і бюджетної звітності про використання бюджетних коштів, а також контроль за їх цільовим та ефективним витрачанням здійснюються в установленому законодавством порядку.

У 2018 році постановами Кабінету Міністрів України затверджено відповідні порядки використання коштів, передбачених у державному бюджеті для надання фінансової підтримки розвитку фермерських господарств та державної підтримки галузі тваринництва.

Довідково. Відповідно до частини п'ятої статті 9 Закону України від 19.06.2003 № 973 „Про фермерське господарство” фермерським господарствам зі статусом сімейних фермерських господарств надається додаткова державна підтримка у порядку, передбаченому Законом № 1877, в тому числі на сплату єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування.

Так, відповідно до Порядку використання коштів, передбачених у державному бюджеті для надання фінансової підтримки розвитку фермерських господарств¹², для отримання фінансової підтримки¹³ фермерські господарства подають до державного банку або банку, у статутному капіталі якого 75 і більше відсотків акцій належить державі, що підписали з Мінагрополітики Меморандум про загальні засади співробітництва (далі – державний банк), заявку та підтвердні документи, одним з яких є довідка, чинна на дату подання заявки, про відсутність заборгованості з податків, зборів, платежів, контроль за справлянням яких покладено на органи доходів і зборів, у паперовому вигляді або сформовану в електронному вигляді в електронному кабінеті платника податків на офіційному веб-сайті ДФС (пункт 6).

Державні банки формують реєстри одержувачів і щомісяця подають їх до Мінагрополітики, яке на підставі таких реєстрів формує власний реєстр

⁹ „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 у Мін'юсті 28.02.2017 № 268/30136.

¹⁰ „Про затвердження змін до деяких нормативно-правових актів Міністерства фінансів України”, зареєстрований у Мін'юсті 28.02.2017 за № 269/30137.

¹¹ Затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 08.02.2017 № 77, із змінами і доповненнями від 07.02.2018 № 50.

¹² Затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 07.02.2018 № 106, набрала чинності з 28.02.2018.

¹³ Зокрема, за напрямками: часткова компенсація вартості закупленого у суб'єктів насінництва насіння сільськогосподарських рослин вітчизняної селекції; часткова компенсація вартості придбаної сільськогосподарської техніки та обладнання вітчизняного виробництва; здешевлення кредитів (пункт 5).

одержувачів компенсації та зазначає в ньому суму коштів, що підлягає компенсації, та у межах обсягу відкритих бюджетних асигнувань щомісяця на підставі такого реєстру одержувачів перераховує бюджетні кошти державному банку. Державний банк перераховує ці кошти на поточні рахунки одержувачів згідно із сумами, зазначеними у реєстрі одержувачів, сформованому Мінагрополітики (пункт 7).

Процедура отримання державної підтримки¹⁴ відповідно до Порядку використання коштів, передбачених у державному бюджеті для підтримки галузі тваринництва¹⁵, сільськогосподарськими підприємствами, що провадять діяльність у галузі тваринництва, є аналогічною процедурі отримання фінансової підтримки фермерським господарством. Бюджетні кошти згідно із зазначеним Порядком спрямовуються, зокрема, з метою державної підтримки розвитку галузі тваринництва, стимулювання збільшення виробництва продукції тваринництва.

Отже, з 01.01.2017 відмінено спецрежим з ПДВ та запроваджено надання бюджетних дотацій для розвитку сільськогосподарських товаровиробників та стимулювання виробництва сільськогосподарської продукції.

Крім ПДВ, сільгосппідприємства також є платниками, зокрема, податку на прибуток та вивізного мита.

Порядок обчислення і сплати податку на прибуток визначено розділом III Податкового кодексу, протягом 2016–2017 років та I півріччя 2018 року базова (основна) ставка податку на прибуток становила 18 відс. (стаття 136).

Правила оподаткування товарів, що переміщуються через митний кордон України, визначаються цим Кодексом, крім правил оподаткування товарів митом, які встановлюються Митним кодексом України та іншими законами з питань митної справи (пункт 1.2 статті 1 Податкового кодексу).

Згідно зі статтею 273 Митного кодексу України¹⁶ (далі – Митний кодекс) вивізне мито на українські товари, що вивозяться за межі митної території України, встановлюється окремим законом та відповідно до частини сьомої статті 280 нараховується за ставками, визначеними законом.

На сьогодні законами України¹⁷ встановлено ставки вивізного (експортного) мита на живу худобу та шкіряну сировину, а також насіння деяких видів олійних культур (рижій, соняшник і льон).

¹⁴ Зокрема, за напрямками „часткова компенсація: відсоткової ставки за банківськими кредитами, залученими для покриття витрат, пов'язаних із запровадженням діяльності у галузях: вівчарство, козівництво, бджільництво, звірівництво, кролівництво, шовківництво та аквакультура; вартості будівництва та реконструкції тваринницьких ферм і комплексів, доїльних залів, підприємств з переробки сільськогосподарської продукції в частині витрат, профінансованих за рахунок банківських кредитів”.

¹⁵ Затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 07.02.2018 № 107, набрала чинності з 28.02.2018.

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

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

Таким чином, нормативно-правове забезпечення сплати податків суб'єктами господарювання у сільському господарстві було недосконалим. Законодавча невизначеність відповідальності платника за недотримання норм Податкового кодексу (у період дії спецрежиму з ПДВ) не сприяла прозорості обсягів перерахування платниками такого спецрежиму ПДВ до державного бюджету та на відповідні спецрахунки, а також призводила до недонадходжень податку до державного бюджету.

2. АНАЛІЗ ТА ОЦІНКА ФУНКЦІОНУВАННЯ СПЕЦІАЛЬНОГО РЕЖИМУ ОПОДАТКУВАННЯ ДІЯЛЬНОСТІ У СФЕРІ СІЛЬСЬКОГО ГОСПОДАРСТВА

У 2015 році Казначейством¹⁸ на підставі реєстрів ДФС у системі електронного адміністрування (далі – СЕА) ПДВ сільгосппідприємствам – суб'єктам спецрежиму з ПДВ було відкрито 16 862 спецрахунки (балансовий рахунок 3752), на які надійшло 27 245,1 млн грн (у 2015 році), 4 371 млн грн (у 2016 році) та 16,3 млн грн (у I кварталі 2017 року), залишок коштів на 01.01.2016 становив 13,7 млн грн, на 01.01.2017 – 8,2 млн гривень.

У 2016 році відповідно до Закону № 909 Казначейством додатково в СЕА ПДВ відкрито 16 308 рахунків (балансові рахунки 3753, 3754 і 3755¹⁹), на які в цілому надійшло 18 533,5 млн грн (у 2016 році) та 4 412,6 млн грн (у I кварталі 2017 року).

Довідково. У 2017 році надходження на спецрахунки здійснювалися відповідно до показників податкової декларації з ПДВ за грудень 2016 року.

Матеріали аудиту свідчать про неефективну протягом 2015–2016 років **взаємодію територіальних органів ДФС і Казначейства**, що спричинило відсутність відомостей про обсяги надходжень сум ПДВ на спецрахунки суб'єктів спецрежиму з ПДВ. Як наслідок, за неналежної координації ДФС, її територіальними органами не забезпечено контролю за правильністю перерахування сільгосппідприємствами таких надходжень.

Так, у зв'язку з отриманням суб'єктами спецрежиму з ПДВ податкової пільги²⁰, протягом 2015–2016 років до державного бюджету не надійшло

¹⁸ Лист від 01.08.2018 № 12-08/56-12477.

¹⁹ Для платників, що здійснюють операції з постачання: сільськогосподарських товарів/послуг (крім зернових і технічних культур та продукції тваринництва) (рахунок 3753), зернових і технічних культур (3754), продукції тваринництва (3755).

²⁰ Відповідно до Довідників податкових пільг у 2015–2016 роках код пільги з ПДВ 14010450 „Згідно із спеціальним режимом оподаткування сума податку на додану вартість, нарахована сільськогосподарським підприємством (суб'єкт спеціального режиму, який провадить діяльність у сфері сільського господарства) на вартість поставлених ним сільськогосподарських товарів/послуг, не підлягає сплаті до бюджету та повністю залишається в розпорядженні такого сільськогосподарського підприємства для відшкодування суми податку, сплаченої (нарахованої) постачальнику на вартість виробничих факторів, за рахунок яких сформовано податковий кредит, а за наявності залишку такої суми податку – для інших виробничих цілей”.

47 127 млн грн ПДВ²¹. Зазначена сума пільги на 7 451,5 млн грн (13,7 відс.) менше суми ПДВ, перерахованої такими суб'єктами на свої спецрахунки (54 578,5 млн грн), що свідчить про нездійснення територіальними органами ДФС контролю за правильністю перерахування суб'єктами спецрежиму з ПДВ сум податку на свої спецрахунки та/або подання звітності про суми отриманих податкових пільг.

Слід зазначити, що відповідно до пункту 5 Порядку № 11 контроль за дотриманням вимог цього Порядку покладено на територіальні органи ДФС.

Незважаючи на зростання у 2017 році порівняно з 2016 роком обсягів надходжень ПДВ до державного бюджету (за ставкою 20 відс.), за оцінкою Рахункової палати (додаток 1), до державного бюджету у 2017 році надійшло на **27,2 та 13,4 відс.** менше загальної суми ПДВ, яка була **сплачена** до державного бюджету та **зарахована** на спеціальні рахунки у 2016 році і 2015 році відповідно.

Також сума коштів, яка надійшла на спецрахунки сільгоспідприємств у 2016 році та I кварталі 2017 року, завищена відповідно в **2,8 і 1,7 рази** щодо нарахованої суми ПДВ до державного бюджету (додаток 2), що свідчить **про нездійснення контролю за такими операціями** та несприяння повноті надходжень до державного бюджету належних платежів. Найбільше таке перевищення (7,5 рази у 2016 році та 3,4 рази у 2017 році) встановлено за операціями із зерновими і технічними культурами, за якими на спецрахунки перераховано 15 відс., до державного бюджету – 85 відсотків коштів.

Аудитом встановлено, що за грудень 2015 року сільгоспідприємства задекларували **13,8 млрд грн ПДВ** (при середньомісячних нарахуваннях січня–листопада 2015 року в сумі **2,6 млрд грн**), що дало їм можливість не сплачувати податок у 2016 році, оскільки ці кошти залишалися у розпорядженні (на спецрахунках) підприємств. Як наслідок, відбулося різке зменшення обсягів декларування податку платниками в 2016 році (середньомісячні нарахування I півріччя 2016 року – 435,4 млн грн, або 16,7 відс. середньомісячних нарахувань січня-листопада 2015 року) при загальному збільшенні обсягу виробництва (порівняно з 2015 роком) на **10 відсотків²²**.

Окремими сільгоспідприємствами у 2016 році на спецрахунки перераховано ПДВ у сумі, яка становила від **100 до 200 відс.** задекларованих ними обсягів доходів (виручки) від реалізації товарів (робіт, послуг). Наприклад, у СТОВ „Нове життя” обсяг надходжень сум ПДВ на спецрахунок становив 20,1 млн грн, або 159,8 відс. задекларованого обсягу доходів (виручки) від реалізації товарів (робіт, послуг) за відповідний період (12,6 млн гривень).

Отже, відсутність належного контролю органів ДФС за правильністю

²¹ За даними поданих платниками податків звітів про суми податкових пільг відповідно до Порядку обліку сум податків та зборів, не сплачених суб'єктом господарювання до бюджету у зв'язку з отриманням податкових пільг, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 27.12.2010 № 1233.

²² За даними Держстату обсяг виробництва сільськогосподарської продукції в сільгоспідприємствах у 2015 році становив 131 918,6 млн грн, у 2016 році – 145 119 млн гривень.

формування, розподілу і використання сум ПДВ суб'єктами спецрежиму, дала можливість останнім оптимізувати систему оподаткування податком та знизити обсяги розрахунків з державним бюджетом за результатами господарської діяльності таких суб'єктів.

Довідково. ПрАТ „Райз-Максимко” – потужна агрокомпанія, яка входить до складу груп підприємств UkLandFarming, має понад 180 тис. га землі в різних частинах України. Головними сферами діяльності підприємства є вирощування зернових і технічних культур, тваринництво, виробництво цукру. У 2015 році підприємство скористалося правом та отримало пільгу з ПДВ у сумі 2 551,7 млн грн, у 2016 році – 946,6 млн грн; до бюджету сплачено 186 млн грн ПДВ, у 2017 році – лише 50,7 млн грн ПДВ. За даними фінансової звітності підприємства, надходження від реалізації продукції при зменшенні у 2016 році порівняно з 2015 роком на 16,8 відс., у 2017 році зросли на 58,9 відсотка.

Протягом 2016 року та I кварталу 2017 року суб'єктами спецрежиму з ПДВ задекларовано **12 221,3 млн грн**, що підлягали сплаті до державного бюджету:

- за операціями із сільськогосподарськими товарами/послугами (крім операцій із зерновими та технічними культурами та операцій з продукцією тваринництва) – 4 198,3 млн грн;

- за операціями із зерновими та технічними культурами – 7 090,5 млн грн;

- за операціями із продукцією тваринництва – 932,5 млн гривень.

Проте на 01.07.2018 залишились несплаченими до державного бюджету:

- **51,3 млн грн ПДВ**, нарахованих за операціями із зерновими та технічними культурами, зокрема 19,8 млн грн по ГУ ДФС у Донецькій, 13,1 млн грн – Київській, 5,7 млн грн – Львівській та 1,1 млн грн – Одеській областях, 8,6 млн грн – по Офісу великих платників податків ДФС (далі – Офіс ВПП);

- **8,7 млн грн** – за операціями із сільськогосподарськими товарами/послугами, зокрема 5,0 млн грн по ГУ ДФС у м. Києві, 1,0 млн грн – ГУ ДФС у Дніпропетровській, 0,9 млн грн – Київській та 0,6 млн грн – Львівській областях;

- **0,1 млн грн** – за операціями із продукцією тваринництва в ГУ ДФС у Дніпропетровській, Запорізькій та Рівненській областях і м. Києві.

За зазначеними операціями також обліковується **переплата з ПДВ** на загальну суму **13,4 млн грн**, зокрема 5,4 млн грн – в ГУ ДФС у м. Києві (за операціями із зерновими та технічними культурами).

Отже, територіальними органами ДФС не забезпечено належного контролю за повнотою сплати нарахованих суб'єктами спецрежиму сум ПДВ. Як наслідок, до державного бюджету не надійшло **60,1 млн гривень**.

Слід зазначити, що **нормативно-правовими актами не передбачено подання до органів ДФС сільськогосподарськими підприємствами звітності щодо цільового використання спрямованих на спецрахунки коштів**. Територіальні органи ДФС здійснювали контроль за цільовим використанням таких коштів лише під час документальних перевірок суб'єктів, що підпадали під критерії для проведення контрольно-перевірочних заходів.

Аналіз показників діяльності таких платників здійснювався згідно із розпорядженням ДФС від 18.09.2015 № 288-р „Про аналіз показників роботи суб'єктів господарювання – виробників та переробників сільськогосподарської

продукції”, яким зобов’язано керівників територіальних органів ДФС організувати роботу з відпрацювання податкових ризикових сільгоспідприємств, але не регламентовано процедуру відпрацювання платників, які поповнили рахунок в СЕА до етапу реєстрації податкових накладних.

Наказом ДФС від 24.06.2016 № 556 „Про результати перевірок” (пункт 5) було передбачено розроблення (до 01.08.2016) Департаментом моніторингу та обліково-звітних систем алгоритму відпрацювання підприємств спеціального режиму оподаткування²³ та критеріїв, за якими ризикове підприємство вважається відпрацьованим. Однак, **як засвідчили матеріали аудиту, зазначений алгоритм та критерії не визначено.**

Отже, відсутність розробленого ДФС алгоритму відпрацювання підприємств спецрежиму з ПДВ та нормативно встановлених вимог у частині звітування сільгоспідприємствами про цільове використання акумульованих на спецрахунках коштів не сприяло повноті та своєчасності надходжень податку до державного бюджету.

Незабезпечення обміну інформацією між ДФС та ДП „Агентство з ідентифікації та реєстрації тварин”²⁴, зокрема в частині даних про ідентифікованих тварин у сільгоспідприємств – суб’єктів спецрежиму з ПДВ, **призвело до втрат надходжень сум ПДВ до державного бюджету.**

Довідково. Відповідно до Закону України від 04.06.2009 № 1445 „Про ідентифікацію та реєстрацію тварин” юридичні та фізичні особи, що провадять діяльність з розведення та утримання тварин, зобов’язані, зокрема: подавати для реєстрації дані про ідентифікованих тварин, господарства їх розведення та утримання, переміщення, забій, утилізацію, загибель, надіж тварин; ідентифікувати усіх тварин у господарстві; вести облік усіх тварин у господарстві, в тому числі щодо їх народження, ідентифікаційних номерів, усіх переміщень тварин між господарствами, а також про забій, утилізацію та надіж тварин.

Так, під час опрацювання Рахунковою палатою переліків сільгоспідприємств – суб’єктів спецрежиму з ПДВ за операціями з продукцією тваринництва, наданих ДФС, та інформації, отриманої від ДП „Агентство з ідентифікації та реєстрації тварин”²⁵, встановлено **101 платник**, якими за відсутності обліку в Єдиному державному реєстрі тварин як власники тварин задекларовано до перерахування на спецрахунки **108,8 млн грн ПДВ.**

Аудитом в ГУ ДФС у Житомирській області встановлено ще **сім таких підприємств**, відсутніх у переліку ДФС, із сумою задекларованого на спецрахунок **0,9 млн грн ПДВ.**

Отже, у 2016 році 108 сільгоспідприємствами порушено вимоги

²³Порядок і дії структурних підрозділів ДФС для упередження можливості виписки податкових накладних в обсягах, неадекватних виробничим потужностям таких сільгоспідприємств, а також визначення критеріїв відбору сільськогосподарських підприємств, їх відпрацювання, зокрема стосовно дослідження джерел поповнення електронного рахунку, достатності виробничих потужностей для забезпечення відповідних обсягів постачання, правомірності перебування на спеціальному режимі оподаткування ПДВ та цільового використання коштів спецрахунку.

²⁴ Яке здійснює ідентифікацію тварин, їх реєстрацію, ведення Єдиного державного реєстру тварин, відповідає за збереження даних у Реєстрі тварин.

²⁵ Лист від 14.08.2018 № 814/7-11.

підпункту „в” пункту 209.2 статті 209 Податкового кодексу в частині розподілу ПДВ. Як наслідок, при здійсненні такими платниками операцій із сільськогосподарськими товарами/послугами за відсутності ідентифікованих та зареєстрованих тварин в Єдиному державному реєстрі тварин, враховуючи співвідношення перерахування сум ПДВ до державного бюджету і на спецрахунки, державним бюджетом, за розрахунками, **недоотримано 41,2 млн гривень.**

Таким чином, законодавчі зміни в оподаткуванні ПДВ у частині диференційної сплати ПДВ у 2016 році та відміни спецрежиму з ПДВ з 01.01.2017, не сприяли збільшенню реальних надходжень податку до державного бюджету.

Через відсутність взаємодії між органами ДФС та Казначейства, обміну інформацією між ДФС та ДП „Агентство з ідентифікації та реєстрації тварин”, належної координації роботи ДФС у частині контролю за правильністю та повнотою перерахування сум ПДВ до державного бюджету та на спецрахунки сільгосппідприємств – суб’єктів спецрежиму з ПДВ, а також розробленого алгоритму відпрацювання, територіальними органами ДФС не забезпечено дієвого контролю за формуванням, розподілом і використанням сум ПДВ, які надійшли на спеціальні рахунки таких платників, що призвело до недонадходжень 101,3 млн грн ПДВ до державного бюджету.

3. СТАН ТА ОЦІНКА ВИКОНАННЯ ПОВНОВАЖЕНЬ ДФС ТА ЇЇ ТЕРИТОРІАЛЬНИМИ ОРГАНАМИ У ЧАСТИНІ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПОВНОТИ ТА СВОЄЧАСНОСТІ СПЛАТИ ПОДАТКІВ СУБ’ЄКТАМИ ГОСПОДАРЮВАННЯ В СІЛЬСЬКОМУ ГОСПОДАРСТВІ

3.1. Стан обліку та аналіз показників податкової звітності суб’єктів господарювання в сільському господарстві

За інформацією ДФС, кількість суб’єктів господарювання в сільському господарстві, які перебували на обліку в територіальних органах ДФС, протягом 2016–2017 років та I півріччя 2018 року поступово збільшувалася і на 01.07.2018 становила 93,0 тис., або на 7,8 тис. (9,2 відс.) більше, ніж станом на 01.01.2016 (табл. 1). Із загальної кількості сільськогосподарських підприємств – 50 відс. фермерські господарства.

Довідково. Відповідно до Закону України від 19.06.2003 № 973 „Про фермерське господарство” фермерське господарство є формою підприємницької діяльності громадян, які виявили бажання виробляти товарну сільськогосподарську продукцію, здійснювати її переробку та реалізацію з метою отримання прибутку на земельних ділянках, наданих їм у власність та/або користування, у тому числі в оренду, для ведення фермерського господарства, товарного сільськогосподарського виробництва, особистого селянського господарства, відповідно до закону. Фермерське господарство підлягає державній реєстрації як юридична особа або фізична особа – підприємець. Фермерське господарство, зареєстроване як юридична особа, діє на основі Статуту.

Кількість суб'єктів господарювання в сільському господарстві – платників податків, які перебували на обліку в територіальних органах ДФС

од.

Кількість/період	станом на			
	01.01.2016	01.01.2017	01.01.2018	01.07.2018
Суб'єктів господарювання в сільському господарстві	85 226	88 305	91 363	93 014
Платників ПДВ,	19 452	20 383	21 803	22 492
у тому числі суб'єктів спецрежиму з ПДВ	15 861	15 328	-	-
Платників податку на прибуток	11 885*	12 752*	15 591*	708**
Платників єдиного податку (четверта група), довідково***	32 695	34 184	32 627	32 421
Потенційних платників податків, розрахунково****	44 580	46 936	48 218	-
Відс. потенційних платників податків у загальній кількості сільгоспідприємств	52,3	53,2	52,8	-
Експортерів сільськогосподарської продукції/товарів,	753	1 149	1 480	1 005
у тому числі сплачували вивізне мито	40	66	82	47

* Кількість платників податку на прибуток, які подали річну податкову звітність.

** Кількість платників податку на прибуток, які подали квартальну податкову звітність (річний дохід за 2017 рік таких платників перевищував 20 млн гривень).

*** Відповідно до Бюджетного кодексу до доходів загального фонду місцевих бюджетів належить єдиний податок, що зараховується до бюджетів місцевого самоврядування.

**** Кількість платників податку на прибуток та платників єдиного податку (четвертої групи) без врахування платників ПДВ, оскільки останні можуть бути одночасно платниками як податку на прибуток, так і єдиного податку.

Аудитом встановлено, що близько **24 відс.** сільгоспідприємств були платниками ПДВ, майже половина²⁶ – не провадила діяльність або не подавала податкову звітність з податку на прибуток²⁷ чи не була платниками єдиного податку. Більше 60 відс. таких підприємств обліковується в ГУ ДФС у Донецькій (66,8 відс.), Житомирській (61,2 відс.), Луганській (63,7 відс.) та Тернопільській (60,2 відс.) областях та м. Києві (65,6 відсотка).

За даними Держстату, частка підприємств, які протягом 2015–2017 років провадили сільськогосподарську діяльність, також становить в середньому **52 відсотка**.

Протягом періоду, що досліджувався, кількість сільгоспідприємств-платників ПДВ постійно збільшувалася (за два з половиною роки зросла на **15,6 відсотка**). При цьому кількість суб'єктів господарювання, які обрали спеціальний режим з ПДВ, протягом 2016 року дещо зменшилася (на 3,4 відсотка).

²⁶ Станом на 01.01.2016 – 47,7 відс., 01.01.2017 – 46,8 відс., 01.01.2018 – 47,2 відсотка.

²⁷ Відповідно до пункту 49.2 статті 49 Податкового кодексу платник податку зобов'язаний за кожний встановлений цим Кодексом звітний період, в якому виникають об'єкти оподаткування, або у разі наявності показників, які підлягають декларуванню, згідно з вимогами цього Кодексу подавати податкові декларації щодо кожного окремого податку, платником якого він є.

Довідково. У 2016 році серед платників ПДВ, які обрали спецрежим оподаткування цим податком (15,3 тис.): 9,5 тис. платників здійснювали діяльність за операціями з сільськогосподарськими товарами/послугами; 13,9 тис. – за операціями із зерновими і технічними культурами; 2,2 тис. – за операціями з продукцією тваринництва.

Частка платників ПДВ, які декларували про здійснення діяльності, значно зросла в 2017 році (з 58,5 до 93,8 відс.) та зменшилася в I півріччі 2018 року (до 83,3 відсотка). Нарахована сума ПДВ у 2017 році зросла на **69,2 відс.** (з 10 891,8 до 18 428,9 млн грн), у I півріччі 2018 року (5 657,4 млн грн) становила лише 30,7 відс. нарахувань 2017 року.

Протягом 2016–2017 років кількість платників податку на прибуток збільшилася на **31,2 відсотка**. Відповідно до поданої звітності з податку на прибуток близько **40 відс.**²⁸ підприємств задекларували відсутність ведення діяльності. Аналіз податкової звітності за 2017 рік засвідчив, що порівняно з 2016 роком, при збільшенні кількості звітуючих сільгосппідприємств на **9,9 відс.**, кількість підприємств, які задекларували відсутність ведення діяльності, збільшилася на **5,9 відс.**, прибуткових – на **7,2 відс.**, збиткових – на **31 відс.**; дохід сільгосппідприємств збільшився на **27,5 відс.** (з 102 276,8 до 130 413 млн грн), податок на прибуток на **76,6 відс.** (з 289,9 до 511 млн грн), сума збитків майже не змінилася (з 18 579,8 до 18 294 млн гривень).

Слід зазначити, що протягом 2016–2017 років поступово збільшилася як кількість, так і частка суб'єктів господарювання в сільському господарстві, які здійснювали експорт товарів товарних груп 01-15 і 24 згідно з УКТ ЗЕД (2015 рік – 1,7 відс., 2016 рік – 2,4 відс., 2017 рік – 3,1 відс. загальної кількості потенційних платників податків). Водночас в середньому лише **5,5 відс.** загальної кількості експортерів сплачували вивізне мито, нараховане за експорт окремих товарних позицій згідно з УКТ ЗЕД, зокрема: 0102 „Велика рогата худоба, жива”, 0104 „Вівці та кози, живі”, 1204 „Насіння льону”, 1206 „Насіння соняшнику”.

Із загальної кількості суб'єктів господарювання в сільському господарстві, які перебувають на обліку в територіальних органах ДФС, в середньому лише **53 відс.** були потенційними платниками податків, в окремих територіальних органах цей показник становив менше **40 відсотків**.

Отже, протягом періоду, що досліджувався, кількість сільськогосподарських підприємств, які перебували на обліку в територіальних органах ДФС, зростала, проте лише близько **50 відс.** з них були потенційними платниками податків.

3.2. Стан розрахунків із державним бюджетом суб'єктів господарювання в сільському господарстві

Протягом періоду, що досліджувався, сільгосппідприємствами до державного бюджету сплачено **39 713,1 млн грн**, у тому числі 37 742,5 млн грн ПДВ, 1 741,1 млн грн податку на прибуток і 229,5 млн грн вивізного мита (табл. 2), питома вага яких в загальних надходженнях державного бюджету зросла з **0,96 відс.** (2015 рік) до **8,4 відс.** (2017 рік).

²⁸ 41,4 відс. у 2016 році, 39,9 відс. у 2017 році.

**Сплата податків суб'єктами господарювання в сільському господарстві
протягом 2016–2017 років та I півріччя 2018 року**

млн грн

Період	ПДВ, всього	у тому числі				Податок на прибуток (ККДБ 11020000)	Вивізне мито (ККДБ 15020000)
		з вироблених в Україні товарів (робіт, послуг) (ККДБ 14060100)	за операціями з сільсько- господарсь- кими товарами/ послугами (ККДБ 14060900)	за операціями із зерновими і технічними культурами (ККДБ 14061000)	за операціями з продукцією тваринництва (ККДБ 14061100)		
2015 рік (довідково)	956,9	956,9	-	-	-	369,7	43,3
2016 рік	10 677,3	1 751,6	2 666,0	5 519,1	740,6	529,0	124,5
2017 рік	20 005,3	16 757,5	1 525,6*	1 528,3*	193,9*	560,2	73,7
I півріччя 2018 року	7 059,9	7 059,0	0,4	0,5	0,0	651,9	31,3
Разом 2016 рік- I півріччя 2018 року	37 742,5	25 568,1	4 192,0	7 047,9	934,5	1 741,1	229,5

* Сплата задекларованих сум ПДВ за податковими деклараціями за грудень 2016 року.

Як свідчать дані табл. 2, надходження ПДВ у 2016 році зросли в **11,2 рази**, у 2017 році ще майже в **2 рази** внаслідок законодавчих змін в оподаткуванні ПДВ. Проте, у разі приведення показників сплати ПДВ сільгоспідприємствами в рівнозначні умови (сплата податку на загальних підставах у 2016 році, тобто за ставкою 20 відс.), надходження 2017 року збільшилися, за оцінкою Рахункової палати, лише на **30,6 відсотка**.

Протягом періоду, що досліджувався, 900 сільгоспідприємствами заявлено до відшкодування з бюджету 17 571,8 млн грн²⁹ ПДВ, з них 842 платники отримали **16 749,9 млн грн** (44,4 відс. загальних надходжень ПДВ), за результатами проведених камеральних та документальних перевірок упереджено відшкодування 177,1 млн гривень.

Встановлено, що **74,9 відс.** (12 542,3 млн грн) загальної суми відшкодовано на рахунки **20 сільгоспідприємств**, більшість з яких протягом 2016–2017 років і I півріччя 2018 року ПДВ не сплачували.

Як приклад, 43,2 відс. (7 236,7 млн грн) відшкодовано СП „Нібулон”, сплата ПДВ до бюджету яким не здійснювалася, згідно з податковою звітністю з податку на прибуток протягом 2016–2017 років підприємство декларувало збиткову діяльність.

Також у 2017 році ПАТ „Продовольча компанія „Поділля” та ТОВ „Продовольча компанія „Зоря Поділля” (вид діяльності – вирощування зернових культур (крім рису), бобових культур і насіння олійних культур)

²⁹ З урахуванням залишку заявлених до відшкодування 1365,2 млн грн ПДВ станом на 01.01.2016.

отримали **197,8 млн грн** відшкодування ПДВ та скористались правом і отримали бюджетну дотацію у розмірі **97,8 тис. гривень**.

Аудитом в ГУ ДФС у Житомирській області встановлено ряд недоліків і порушень вимог чинного законодавства підпорядкованими податковими інспекціями при відшкодуванні ПДВ сільгоспідприємствам, а саме:

- у 2016 році в **15 випадках** терміни проведення камеральних та документальних перевірок сільгоспідприємств становили від 4 до 52 календарних днів, за результатами яких відшкодовано **166,5 млн грн ПДВ**, чим порушено вимоги пунктів 200.10 і 200.11 статті 200 Податкового кодексу та пунктів 2 і 3 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 № 39³⁰ (далі – Порядок № 39);

- протягом 2016 року і I кварталу 2017 року в **19 випадках** строки подання висновків про бюджетне відшкодування ПДВ до органів Казначейства на загальну суму **157,9 млн грн** становили від 16 до 391 дня, чим порушено вимоги пункту 200.12 статті 200 Податкового кодексу та пункту 7 Порядку № 39.

З податку на прибуток прослідковується тенденція до щорічного збільшення сплати сільгоспідприємствами зазначеного податку: з 529 млн грн у 2016 році до 651,9 млн грн у I півріччі 2018 року. Проте при збільшенні у 2017 році порівняно з 2016 роком кількості платників податку на прибуток на **31,2 відс.**, сплата податку зросла лише на **5,9 відсотка**.

Щодо надходжень **вивізного мита**, то їх нерівномірність (збільшення у 2016 році в **2,9 раза** та зменшення у 2017 році в **1,7 раза**) пов'язана, в основному, із коливанням обсягів експорту сільськогосподарської продукції, зокрема за товарною позицією 1206 (насіння соняшнику): у 3,7 раза (з 29,4 до 107,8 тис. тонн) та в 5 разів (з 107,8 до 21,3 тис. тонн) відповідно.

Довідково. Із загальної суми сплаченого сільгоспідприємствами вивізного мита у 2016 році 82,7 відс. сплачено при експорті насіння соняшника (102,9 млн грн) та 14,6 відс. (18,2 млн грн) – великої рогатої худоби, живої; у 2017 році – навпаки: 60,4 відс. (44,5 млн грн) великої рогатої худоби та 32,3 відс. (23,8 млн грн) насіння соняшника.

Отже, протягом 2016–2017 років суми сплаченого ПДВ та податку на прибуток сільськогосподарськими підприємствами мали стійку тенденцію до зростання, що пов'язано із законодавчими змінами в частині припинення дії спецрежиму з ПДВ та збільшенням обсягів реалізації продукції. Зменшення надходжень вивізного мита спричинено зменшенням обсягів експорту.

Протягом періоду, що досліджувався, суми переplat з податку на прибуток та ПДВ, за даними інтегрованих карток сільгоспідприємств, при збільшенні у 2016 році в **1,7 раза** у 2017 році зменшилися на **3,9 відс.**, а у I півріччі 2018 року ще на **21,9 відс.**, у тому числі з податку на прибуток – 1,8 раза, 14,8 відс. і 28 відс.

³⁰ 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 з 01.04.2017.

відповідно, а з ПДВ суми переplat постійно зростали – 1,6 раза, 1,9 раза і 0,9 відсотка (табл. 3).

Таблиця 3

Дані про суми переplat і податкового боргу з податків за суб'єктами господарювання в сільському господарстві у 2016–2017 роках та I півріччі 2018 року

млн грн

Показник	01.01.2016	01.01.2017	Відс. (гр.3/гр.2)	01.01.2018	Відс. (гр.5/гр.3)	01.07.2018	Відс. (гр.7/гр.5)
1	2	3	4	5	6	7	8
переплата всього, у тому числі	334,3	579,0	173,2	556,5	96,1	434,4	78,1
ПДВ	39,7	62,3	157,1	116,0	186,2	117,1	100,9
податок на прибуток	294,6	516,7	175,4	440,4	85,2	317,3	72,0
повернуто помилково та/або надміру сплачені суми всього, у тому числі	112,2	56,4	50,2	59,5	105,5	18,2	30,5
ПДВ (з урахуванням відшкодування)	56,1	53,8	95,7	57,2	106,4	14,8	25,8
податок на прибуток	56,0	2,6	4,6	2,2	86,3	3,4	151,4
податковий борг всього, у тому числі	483,9	645,9	133,5	953,0	147,5	931,8	97,8
ПДВ	330,7	559,0	169,0	826,4	147,8	786,4	95,2
податок на прибуток	153,2	86,9	56,7	126,6	145,7	145,4	114,8

Сільгосп підприємствам протягом 2016–2017 років і I півріччя 2018 року **повернуто 134 млн грн** помилково та/або надміру сплачених податку на прибуток і ПДВ, у тому числі 8,3 млн грн податку на прибуток і 125,7 млн грн ПДВ (з урахуванням 16,8 млн грн бюджетного відшкодування, питома вага якого зростає з 11,9 відс. у 2016 році до 18,8 відс. у I півріччі 2018 року).

Аудитом в ГУ ДФС у Житомирській та Київській областях встановлено **недотримання їх територіальними органами вимог статті 43 Податкового кодексу** в частині повернення сільгосп підприємствам помилково та/або надміру сплачених сум грошових зобов'язань, а саме:

- **двом платникам** Житомирської області у 2016 році повернено **24,5 тис. грн ПДВ** за наявності у них на дату прийняття рішення (16.02.2016 і 27.12.2016) про таке повернення **215,7 тис. грн податкового боргу з інших податків;**

- протягом 2016–2017 років в **15 випадках** підпорядкованими органами ГУ ДФС у Житомирській області допущено порушення строків (від трьох до десяти днів) подання до органів Казначейства висновків про повернення коштів на поточні рахунки суб'єктів в установах банків та в рахунок погашення грошових зобов'язань на загальну суму **976,7 тис. грн;**

- ПП „Агроленд-1” (Київська область) 14.01.2016 повернено 51 тис. грн, 42,8 тис. грн з яких мають термін виникнення надміру сплачених сум понад 1095 днів (з 17.06.2011 по 29.10.2012).

Протягом 2016–2017 років **податковий борг** сільгоспідприємств **зріс майже в 2 рази**, у I півріччі 2018 року зменшився лише на **2,2 відсотка**.

Водночас аудитом у ДФС встановлено неврахування в загальних сумах податкового боргу протягом 2016–2017 років **84,5 млн грн** податкового боргу з ПДВ та податку на прибуток по ТОВ „Агрофірма „Сокільське” (Дніпропетровська область), який виник 31.08.2014 внаслідок донарахувань за результатами документальної перевірки. Обґрунтованих пояснень Рахунковій палаті під час аудиту з цього питання ДФС не надано.

Довідково. До Єдиного державного реєстру юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців 28.05.2015 унесено запис про рішення засновників щодо припинення юридичної особи. Господарським судом Дніпропетровської області 05.11.2015 порушено провадження у справі про банкрутство за заявою боржника та 10.11.2015 винесено постанову про визнання боржника банкрутом і відкриття ліквідаційної процедури. Кредиторські вимоги, заявлені Західно-Донбаською ОДПІ ГУ ДФС у Дніпропетровській області, визнані в повному обсязі. 19.06.2018 судом винесено ухвалу про затвердження ліквідаційного балансу та звіту ліквідатора, юридичну особу ліквідовано. На підставі статті 101 Податкового кодексу та ухвали Господарського суду Дніпропетровської області прийнято рішення від 26.06.2018 про списання податкового боргу підприємства як безнадійного.

У розрізі податків податковий борг з **податку на прибуток** сільгоспідприємств за 2016 рік **скоротився на 43,3 відс.**, у 2017 році зріс на **45,7 відс.**, у I півріччі 2018 року зріс ще на **14,8 відсотка**.

Податковий борг з ПДВ протягом 2016–2017 років зріс в **2,5 рази**, у I півріччі 2018 року **скоротився на 4,8 відсотка**.

Проте, як встановлено аудитом у ДФС, **податковий борг з ПДВ по сільгоспідприємствах обліковується за ККДБ 14010100, 14010901, 14011001 і 14011101, яких немає в бюджетній класифікації.**

Наказом Мінфіну від 14.01.2011 № 11 „Про бюджетну класифікацію” (далі – наказ № 11) у редакції, що діяла до 01.01.2016, передбачено позиції 14010100, 14010900 і 14011100, з яких останні дві не віднесено до сільськогосподарських операцій (додаток 3).

З 01.01.2016 до наказу № 11 внесено зміни³¹, якими зазначені позиції виключено та доповнено новими позиціями 14060100, 14060900, 14061000 і 14061100.

На запити Рахункової палати щодо відсутності даних у ДФС про податковий борг, його списання за ККДБ, які діють з 01.01.2016, а також обліку податкового боргу з ПДВ станом на 01.01.2017, 01.01.2018 та 01.07.2018 по сільгоспідприємствах за неіснуючими ККДБ, **обґрунтованих пояснень ДФС не надано.**

При цьому ДФС надано переліки сільгоспідприємств–найбільших боржників з ПДВ станом на 01.01.2017, 01.01.2018 та 01.07.2018 із зазначенням сум боргу за ККДБ 14060901, 14061001 і 14061101 (*виправлені в ручному режимі*), хоча відповідно до наказу № 11 зазначені ККДБ мають містити цифри 14060900, 14061000 і 14061100 відповідно. Також у 2016 році та I півріччі 2018 року

³¹ Наказом Мінфіну від 05.01.2016 № 2 „Про затвердження Змін до бюджетної класифікації”.

територіальними органами ДФС за неіснуючими ККДБ списано **0,6 млн грн ПДВ**.

Протягом 2016–2017 років і I півріччя 2018 року територіальними органами ДФС надано **розстрочення грошових зобов'язань** (податкового боргу) 107 сільгоспідприємствам у сумі **41,7 млн грн**³², у тому числі 39 млн грн з ПДВ та 2,3 млн грн з податку на прибуток.

Встановлено, що **при зменшенні кількості** сільгоспідприємств, яким надано розстрочення грошових зобов'язань (податкового боргу), **в 4,9 раза, сума наданих розстрочень зросла на 45,3 відс.**, сума розстрочення в середньому на одного платника зросла **в 7 разів**.

Станом на 01.07.2018 залишаються діючими розстрочення грошових зобов'язань (податкового боргу) з ПДВ у сумі 11,7 млн грн та податку на прибуток – 0,8 млн гривень.

За інформацією Департаменту погашення боргу ДФС, на центральному рівні неможливо виділити суми, сплачені платниками в рахунок погашення розстрочення, оскільки розстрочені суми обліковуються в картках платників за тими ж ККДБ, що і основний платіж. Інформація щодо стану погашення розстрочення наявна на рівні територіальних органів ДФС, які здійснюють моніторинг на основі первинних платіжних документів.

Водночас аудитом в ГУ ДФС у Житомирській області встановлено:

- **чотири випадки надання розстрочення** грошових зобов'язань (податкового боргу) з ПДВ у 2016 році та I півріччі 2018 року ГУ та його підпорядкованими органами на загальну суму **0,65 млн грн за відсутності достатніх підстав** 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 обставин, що свідчать про наявність загрози виникнення або накопичення податкового боргу та доказів існування таких обставин, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 27.12.2010 № 1235, пункту 3.1 розділу III³³ Порядку розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань (податкового боргу) платників податків, затвердженого наказом Міндоходів від 10.10.2013 № 574;

- низький рівень погашення розстрочених сум грошових зобов'язань (податкового боргу), станом на 01.07.2018 залишаються **непогашеними 57,3 відс.** розстрочених сум, а також **31,2 відс.** – нарахованих відсотків за користування розстроченнями.

³² 2016 рік – 74 платникам 10,6 млн грн, 2017 рік – 18 платникам 15,6 млн грн, I півріччя 2018 року – 15 платникам 15,4 млн грн відповідно.

³³ 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.

Довідково. У ГУ ДФС у Київській та Запорізькій областях розстрочення грошових зобов'язань (податкового боргу) протягом періоду, що досліджувався, не надавалися, ГУ ДФС у Полтавській області у 2016 році надано розстрочення зобов'язань з ПДВ одному платнику в сумі 0,6 млн грн, яка сплачена до державного бюджету своєчасно і в повному обсязі.

Протягом періоду, що досліджувався, **сума списаного податкового боргу сільгосп підприємствам зросла в 2,8 раза**³⁴. Як наслідок, його частка в загальній сумі податкового боргу на початок звітного року збільшилася з 9,3 до 19,6 відсотка. У загальній сумі списаного податкового боргу 43,7 відс. списано з ПДВ (174,8 млн грн), 25,1 відс. – податку на прибуток (100,3 млн гривень).

Отже, за рахунок збільшення обсягів реалізації продукції (з податку на прибуток) та законодавчих змін (з ПДВ), протягом 2016–2017 років суми сплачених податків сільськогосподарськими підприємствами зросли майже в 2 рази, при цьому сума податкового боргу з ПДВ – 2,5 рази. Разом з тим податковий борг з ПДВ обліковується за неіснуючими кодами класифікації доходів бюджету.

Унаслідок незабезпечення ДФС належного контролю за діяльністю своїх територіальних органів, останніми не дотримуються норми Податкового кодексу при здійсненні повернення сільськогосподарським підприємствам помилково та/або надміру сплачених податків, в окремих територіальних органах ДФС рівень погашення розстрочених сум грошових зобов'язань (податкового боргу) залишається низьким.

3.3. Оцінка ефективності управлінських рішень та результативності виконання органами ДФС повноважень з контролю за справлянням податків суб'єктами господарювання в сільському господарстві

3.3.1. Згідно із пунктом 75.1 статті 75 Податкового кодексу **контролюючі органи мають право проводити камеральні, документальні (планові або позапланові; виїзні або невиїзні) та фактичні перевірки.**

У цілому протягом періоду, що досліджувався, територіальними органами ДФС проведено **834,9** тис. камеральних перевірок податкової звітності з ПДВ та податку на прибуток (802,5 і 32,4 тис. відповідно), поданої сільгосп підприємствами (823,9 і 32,8 тис. відповідно).

Аудитом встановлено, що територіальними органами ДФС **не забезпечено 100-відсоткового проведення камеральних перевірок**, що передбачено пунктом 76.1 статті 76 Податкового кодексу.

Так, рівень проведення камеральних перевірок податкової звітності з ПДВ при незначному підвищенні у 2017 році (з 97,3 до 98,8 відс.) у I півріччі 2018 року знизився до 95,2 відс., з податку на прибуток – мав тенденцію до постійного зниження (з 99,3 відс. у 2016 році до 85,8 відс. у I півріччі 2018 року). Отже, **21,8 тис.** податкової звітності з ПДВ та податку на прибуток, поданої сільгосп підприємствами, залишилася камерально неперевіреною територіальними органами ДФС.

³⁴ 2016 рік – 79,7 млн грн, 2017 рік – 95,8 млн грн, у I півріччя 2018 року – 223,8 млн гривень.

У ході проведення аудиту ДФС (Департаментом податків і зборів з юридичних осіб) на запит Рахункової палати надано інформацію щодо стану і результатів проведених камеральних перевірок суб'єктів господарювання в сільському господарстві протягом 2016–2017 років та I півріччя 2018 року.

Аналіз показників, зазначених у наданій інформації, засвідчив **низький рівень сплати** сільгосппідприємствами донарахованих за результатами камеральних перевірок сум грошових зобов'язань³⁵, а саме:

- з **основного платежу** (основний платіж з фінансовими санкціями) – **ПДВ – 5,7 відс., податок на прибуток – 0,1 відсотка;**

- фінансових санкцій за неподання/несвоєчасне подання звітності – **69,2 і 20 відс. відповідно;**

- штрафних санкцій за несвоєчасну сплату узгодженої суми грошового зобов'язання – **78,7 і 76,1 відс. відповідно.**

Разом з тим у зауваженнях та пропозиціях до акта за результатами аудиту³⁶ з посиланням на здійснені (після закінчення аудиту Рахункової палати) територіальними органами ДФС „*уточнення з причин виявлення технічних помилок (одиниці виміру) та доопрацювання інформації в частині сплати донарахованих грошових зобов'язань*” ДФС змінила зазначену інформацію по 13 територіальних органах ДФС: в частині основного платежу і фінансових санкцій рівень сплати донарахованих сум грошових зобов'язань з **податку на прибуток** підвищено з **0,1** до **88,2** відс., фінансових санкцій за неподання/несвоєчасне подання звітності – з **20,0** до **70,0** відс., штрафних санкцій за несвоєчасну сплату узгодженої суми грошового зобов'язання – з **76,1** до **81,8** відсотка.

Зазначене свідчить **про незабезпечення ДФС належної організації проведення територіальними органами камеральних перевірок податкової звітності, що призводить до недостовірності/викривлення інформації щодо результатів таких перевірок з податку на прибуток.**

У 2016–2017 роках та I півріччі 2018 року за результатами камеральних перевірок податкової звітності сільгосппідприємств (з урахуванням змін, наданих ДФС) донараховано **1 096,1 млн грн** грошових зобов'язань (1 091,5 млн грн ПДВ і 4,6 млн грн податку на прибуток), сплачено **115,0 млн грн**, або **10,5** відс. (111,3 млн грн, або 10,2 відс., і 3,7 млн грн, або 80,8 відс. відповідно).

Отже, за відсутності у ДФС системи обліку (узагальнення та аналізу) **результатів контрольно-перевірочної роботи її територіальних органів, залишаються низькими надходження до державного бюджету донарахованих податків.**

³⁵ Зазначені показники відображені в акті Рахункової палати від 23.08.2018 №16-10/26.

³⁶ Надані ДФС листом від 30.08.2018 № 15682/5/99-99-12-03-06-16.

Облік результатів контрольно-перевірочної роботи³⁷ на центральному рівні ДФС ведеться у розрізі ГУ ДФС в областях, м. Києві, Офісу ВПП.

Згідно з інформаційними базами даних ДФС, за результатами **4 028** документальних (планових та позапланових) перевірок сільгосп підприємств (2016 рік – 1549, 2017 рік – 1635, I півріччя 2018 року – 844) **донараховано 3 138,9** млн грн, **узгоджено лише 701,8** млн грн, або **22,4** відс., з яких **сплачено 347,0** млн грн, або **11,1** відс. донарахованих та **49,4** відс. узгоджених сум.

У розрізі територіальних органів ДФС найбільші суми донарахувань здійснені в Офісі ВВП (833,0 млн грн), ГУ ДФС у Харківській області (415,4 млн грн) та м. Києві (342,7 млн гривень). При цьому найвищий рівень сплати донарахованих за результатами документальних перевірок сум мають ГУ ДФС в Тернопільській (56,0 відс.), Чернівецькій (49,0 відс.) та Сумській (40,3 відс.) областях.

Отже, **недостатня якість контрольно-перевірочної роботи щодо дотримання сільгосп підприємствами вимог податкового законодавства спричинила, зокрема, незначний рівень узгодження донарахованих сум грошових зобов'язань та мізерні суми надходжень до державного бюджету.**

За інформацією ДФС, у період аудиту платниками в судовому порядку оскаржувалися **2 707,5** млн грн (**63,9** відс.) донарахованих сум грошових зобов'язань за результатами камеральних та документальних перевірок. За підсумками судового провадження по 613 справах (1 921,9 млн грн) **92,9** відс. рішень прийнято на користь платників податків.

Аудитом в ГУ ДФС у Запорізькій області засвідчено **факт несвоєчасного опрацювання та нарахування** в картці особового рахунка платника грошових зобов'язань з податку на доходи фізичних осіб та військового збору у сумі **0,3 млн грн**³⁸ за рішенням суду на користь ГУ, яке набрало законної сили (ухвала Дніпропетровського апеляційного адміністративного суду надійшла до ГУ 22.03.2018, нарахування в картці платника проведено 20.07.2018, під час аудиту Рахункової палати).

3.3.2. Відповідно до статті 318 Митного кодексу усі товари, транспортні засоби комерційного призначення, які переміщуються через митний кордон України, підлягають митному контролю.

Частиною першою статті 54 Митного кодексу визначено, що контроль за правильністю визначення митної вартості товарів здійснюється органом доходів і зборів під час проведення митного контролю та оформлення шляхом перевірки числового значення заявленої митної вартості.

Аудитом встановлено, що митницями ДФС у 2016–2017 роках і I півріччі 2018 року складено **86 протоколів** про порушення митних правил при здійсненні операцій з експорту сільськогосподарської продукції на загальну

³⁷ Відповідно до звіту „Аудит-1”, затвердженого наказами ДФС від 28.03.2016 № 255 і від 07.06.2017 № 411 „Про результати роботи підрозділів аудиту”.

³⁸ Виникли за результатами проведеної документальної перевірки.

суму **209,8** млн грн, накладено **690,3** млн грн **штрафів** та застосовано **конфіскацію** продукції на **185,9** млн гривень.

Водночас встановлено недотримання окремих норм Митного кодексу Запорізькою митницею ДФС, а саме оформлення у 2017–2018 роках **90** експортних митних **декларацій** на загальну суму **2 196,1** млн грн без зазначення відомостей про документи, що підтверджують право володіння, користування та/або розпорядження товарами відповідно до вимог статті 335 Митного кодексу.

Також за результатами вибіркового дослідження правильності складання митних декларацій виявлено **34** випадки подання у 2016 році в зоні діяльності Запорізької митниці ДФС декларантами або їх уповноваженими особами додаткових митних декларацій на загальну суму **701,9** млн грн у місяці подання періодичної митної декларації, чим не дотримано вимоги частини четвертої статті 260 Митного кодексу³⁹ та пункту 26 Положення про митні декларації (в редакції, яка діяла до 01.02.2017), затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 21.05.2012 № 450⁴⁰ (далі – Положення № 450).

Довідково. Пункт 26 Положення № 450 до 01.02.2017 мав таку редакцію: „До 15 числа місяця, що настає за кожним календарним місяцем переміщення товарів через митний кордон України за періодичною митною декларацією, декларант або уповноважена ним особа зобов’язані: подати додаткову декларацію із зазначенням точних відомостей про товари, переміщені через митний кордон України за періодичною митною декларацією відповідно до заявленого митного режиму протягом попереднього календарного місяця;...”.

З 01.02.2017 постановою Кабінету Міністрів України від 11.01.2017 № 27 „Про внесення змін до Положення про митні декларації” до пункту 26 Положення № 450 внесено зміни: слова „попереднього календарного місяця” замінено словами „відповідного календарного місяця”, що не відповідає вимогам частини четвертої статті 260 Митного кодексу. У 2017 році і I півріччі 2018 року в зоні діяльності Запорізької митниці ДФС декларантами або їх уповноваженими особами подано **80** додаткових митних декларацій на загальну суму **1 555,9** млн грн у місяці подання періодичної митної декларації, що відповідало вимогам пункту 26 Положення № 450 (в редакції з 01.02.2017), проте суперечило вимогам частини четвертої статті 260 Митного кодексу.

Крім того, встановлено **неподання** Запорізькою митницею ДФС до суду **3** протоколів про порушення митних правил⁴¹, складених у червні 2018 року, вартість предметів правопорушення яких становить **8,8** млн гривень.

Довідково. Відповідно до частини другої статті 467 Митного кодексу, якщо справи про порушення митних правил розглядаються судами (суддями), адміністративне стягнення за порушення митних правил може бути накладено не пізніше, ніж через шість місяців з дня вчинення правопорушення, а в разі розгляду судами (суддями) справ про триваючі порушення

³⁹ Періодична митна декларація може подаватися на регулярне переміщення через митний кордон України товарів однією і тією ж особою на одних і тих же умовах та підставах протягом не більше 180 днів та під зобов’язання про подання додаткової декларації на товари, переміщені за періодичною митною декларацією протягом попереднього календарного місяця, у порядку та на умовах, встановлених Кабінетом Міністрів України.

⁴⁰ „Питання, пов’язані із застосуванням митних декларацій”.

⁴¹ За ознаками частини першої статті 483 Митного кодексу.

митних правил, у тому числі передбачені статтями 469, 477–485 цього Кодексу, – не пізніше, ніж через шість місяців з дня виявлення цих правопорушень.

Неякісне складання та оформлення матеріалів огляду товарів, ненадання митницями належних та аргументованих доказів порушень митних правил при здійсненні платниками експорту сільськогосподарської продукції призводить до прийняття судами рішень на користь платників.

Як приклад, у 2016 році в зоні діяльності Одеської митниці ДФС встановлено факт невідповідності даних митної декларації від 27.04.2016 ТОВ „Новік Порт Сервіс” та фактичного виду (класу) сільськогосподарської продукції, класифікованої у митній декларації як „борошно з насіння соняшника урожаю 2015 року” товарної позиції 1208 (борошно з насіння чи плодів олійних культур).

З метою ідентифікації було здійснено частковий митний огляд товару, відібрано зразки і направлено до Одеського відділу з питань експертизи та досліджень Спеціалізованої лабораторії з питань експертизи та досліджень ДФС. Згідно з отриманим висновком вказаний товар необхідно класифікувати за кодом 1206009900 як „насіння соняшнику, подрібнене або неподрібнене; інше” товарної позиції 1206 (ставка вивізного мита 10 відс.), а не за класифікацією „борошно з насіння соняшника”, визначеною декларантом у митній декларації, оскільки відповідно до методичних рекомендацій щодо класифікації окремих товарів згідно з вимогами УКТ ЗЕД⁴² такий товар, як борошно з насіння соняшника нелущеного, знежиреного, в товарознавстві не існує.

Ураховуючи зазначене, Одеською митницею ДФС винесено постанову про порушення митних правил та накладено штраф у розмірі **8,2 млн гривень**⁴³.

Проте постановою Малиновського районного суду м. Одеси від 30.01.2017 (справа №521/18246/16-а) постанову митниці визнано протиправною та скасовано.

Аудитом в Полтавській митниці ДФС встановлено, що у 2016 році в зоні діяльності митного поста „Лтава” за 20 митними деклараціями оформлено товар „цукор білий кристалічний, виготовлений з цукрового буряку”, до митного оформлення яких подано контракти, укладені відправниками з суб’єктами господарювання, розташованими в Канаді та Шотландії.

Відправник ПП „Ланівський цукровий завод”, вантажоодержувач – компанія „GEOIMPORTSGROUP.TD” (Грузія).

За наслідками проведеної митницею перевірки отримано лист від митних органів Грузії, яким не підтверджено факт митного оформлення зазначеного товару та укладення компанією „GEOIMPORTSGROUP.TD” договорів з канадськими та шотландськими компаніями.

Полтавською митницею ДФС в 2017 році стосовно керівника ПП „Ланівський цукровий завод” складено протоколи про порушення митних правил⁴⁴ на загальну суму **2,5 млн гривень**.

⁴² Впроваджених листом Міндоходів від 26.03.2014 № 6983/7/99-99-24-02-03-17.

⁴³ Відповідно до статті 485 Митного кодексу дії, спрямовані на неправомірне звільнення від сплати митних платежів чи зменшення їх розміру, а також інші протиправні дії, спрямовані на ухилення від сплати митних платежів.

⁴⁴ За ознаками частини першої статті 483 Митного кодексу.

Постановою Ленінського районного суду м. Полтави (12.06.2017, справа № 553/1270/17) керівника зазначеного підприємства визнано винним у вчиненні порушень митних правил, проте у подальшому рішенням Апеляційного суду м. Полтави (від 04.08.2017) постанову скасовано, провадження у справі закрито у зв'язку з відсутністю ознак складу адміністративного правопорушення.

Таким чином, **за відсутності належного контролю ДФС за діяльністю своїх територіальних органів при проведенні контрольно-перевірочної роботи, останніми не забезпечено стовідсоткового проведення камеральних перевірок податкової звітності з ПДВ та податку на прибуток сільськогосподарських підприємств; за результатами судового оскарження донарахованих сум грошових зобов'язань 93 відс. рішень прийнято на користь платників. Митницями ДФС в окремих випадках допускались порушення нормативно-правових актів при здійсненні митних процедур.**

4. ОЦІНКА ЕФЕКТИВНОСТІ ДІЮЧИХ МЕХАНІЗМІВ ТА ВПЛИВ ДЕРЖАВНОЇ ПІДТРИМКИ НА ФІНАНСОВИЙ СТАН СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ТОВАРОВИРОБНИКІВ ТА СТИМУЛЮВАННЯ ВИРОБНИЦТВА СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОЇ ПРОДУКЦІЇ

Україна має величезний сільськогосподарський потенціал і широкі перспективи для розвитку всього АПК. Цьому сприяють погодні умови та географічне розташування, що є передумовами розвитку сільськогосподарського виробництва.

Важливим чинником ефективного розвитку сільськогосподарського виробництва та його ринку є підтримка держави. Регулювання сільського господарства державою передбачає вплив на всю систему аграрного бізнесу, який функціонує переважно на ринкових принципах із застосуванням основних понять економічного регулювання, а також державних замовлень, квот, ліцензій тощо.

До 01.01.2017 сільгосппідприємства мали право обрати спецрежим з ПДВ, проте складність та нерегульованість запровадженого режиму створювали можливість некоректного визначення платниками обсягів перерахування ПДВ до державного бюджету та на спецрахунки за відповідними операціями.

З 01.01.2017 для стимулювання розвитку сільського господарства та підтримки сільгосптоваровиробників запроваджено надання бюджетної дотації, для отримання якої товаровиробнику необхідно: подати заяву до ДФС щодо внесення до Реєстру; у встановлений законодавством строк подати декларацію з ПДВ та додаток до неї; сплатити ПДВ до бюджету в повному обсязі.

Відповідно до статті 23 Закону України „Про Державний бюджет України на 2017 рік” та розпорядження Кабінету Міністрів України від 01.03.2017

№ 124-р⁴⁵ здійснено розподіл коштів, передбачених у 2017 році Мінагрополітики за бюджетною програмою за КПКВК 2801580 "Фінансова підтримка сільгосптоваровиробників" у сумі **4 000 млн грн** (923 млн грн – видатки загального фонду та 3 077 млн грн – видатки спеціального фонду) за напрямом **„бюджетна дотація для розвитку сільськогосподарських товаровиробників та стимулювання виробництва сільськогосподарської продукції”** та 550 млн грн – „часткова компенсація вартості сільськогосподарської техніки та обладнання вітчизняного виробництва”.

За інформацією ДФС, у 2017 році лише **17,2 відс.** загальної кількості сільгоспідприємств – суб’єктів спецрежиму з ПДВ на кінець 2016 року (15 474) скористалися правом на отримання бюджетної дотації та подали відповідні заяви, **15,7 відс.** – включені до Реєстру.

Довідково. У Кіровоградській, Дніпропетровській, Запорізькій, Луганській, Миколаївській областях таким правом скористались менше 10 відс платників, у м. Києві, Волинській, Тернопільській, Львівській областях – майже половина платників (41-51 відс.), в Офісі ВПП – 80 відсотків.

Отримали бюджетну дотацію **1 706 платників** ПДВ на загальну суму **4 000 млн грн, 63,1 відс.** (2 522,5 млн грн) з яких отримано **172 платниками** (10 відс. загальної кількості) трьох територіальних органів ДФС (Офіс ВПП, ГУ ДФС у м. Києві та Полтавській області).

Слід зазначити, що 1 919,5 млн грн (**48 відс.**) загальної суми бюджетної дотації отримано **10 сільгосптоваровиробниками**, основний вид діяльності яких розведення свійської птиці. За даними Держстату, протягом 2007–2015 років виробництво м’яса птиці було нерентабельним (в середньому мінус 12,5 відс.), у 2016 році рівень рентабельності становив 5 відс., у 2017 році зріс до 7 відсотків.

Бюджетна дотація у 2017 році сільгоспідприємствам виплачувалася з квітня (за податковою звітністю за лютий) по листопад (за податковою звітністю за жовтень) 2017 року.

Законом України „Про Державний бюджет України на 2018 рік” за бюджетною програмою за КПКВК 2801580 передбачено видатки у сумі 945 млн грн лише на часткову компенсацію вартості сільськогосподарської техніки та обладнання вітчизняного виробництва, з яких протягом I півріччя 2018 року фактично спрямовано 70,6 млн гривень.

Отже, у **2017 році суми бюджетної дотації визначалися ДФС для кожного сільськогосподарського товаровиробника з урахуванням вартості реалізованої продукції та пропорційно сплаченої суми ПДВ, основними отримувачами якої були великі платники податків, зокрема агрохолдинги. У 2018 році видатків на виплату бюджетної дотації за бюджетною програмою за КПКВК 2801580 не передбачено.**

У 2018 році також передбачено спрямувати 4 000 млн грн за бюджетною програмою за КПКВК 2801540 „Державна підтримка галузі тваринництва” та

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

1 000 млн грн за бюджетною програмою за КПКВК 2801230 „Фінансова підтримка розвитку фермерських господарств”.

За інформацією Мінагрополітики⁴⁶, за травень 2018 року філіями державних банків подано реєстри одержувачів фінансової допомоги на загальну суму 1,6 млн грн (31 заявка). Мінагрополітики підготовлено проект наказу „Про затвердження розподілу коштів, передбачених Мінагрополітики у державному бюджеті за бюджетною програмою КПКВК 2801230 „Фінансова підтримка розвитку фермерських господарств” на 2018 рік, за травень 2018 року”, станом на 01.07.2018 фінансування за вказаною програмою не здійснювалось. Філіями банків проводиться перевірка заявок, поданих фермерськими господарствами у червні цього року (близько 224), для включення їх до реєстрів компенсації за відповідними напрямками.

Щодо надання державної підтримки сільгосп підприємствам галузі тваринництва, то станом на 01.07.2018 (відповідно до наказів Мінагрополітики від 06.06.2018 № 257 і 20.06.2018 № 284) ПАТ „Укргазбанк” і ПАТ „Прокредит Банк” спрямовано **568,6 тис. грн** для надання часткової компенсації відсоткової ставки за банківськими кредитами та вартості будівництва.

За даними Держстату, понад **56 відс.** усієї сільгосппродукції виробляється сільгосп підприємствами, **77 відс.** якої становить продукція **рослинництва** та **23 відс.** – **тваринництва**. Попри спад виробництва продукції тваринництва у 2016 році на **1,9 відс.**, виробництво продукції рослинництва зросло на **13,9 відс.**, у 2017 році навпаки – виробництво продукції тваринництва збільшилось на **0,7 відс.**, а рослинництва знизилось на **4,2 відсотка**.

Індекс виробництва сільгосппродукції сільгосп підприємствами (при збільшенні у 2016 році до **110 відс.**) у 2017 році знизився до **96,8 відс.**, у той час індекс виробництва продукції тваринництва перевищив минулорічний показник і становив **100,7 відсотка**.

Основні показники діяльності сільгосп підприємств свідчать про зменшення протягом 2016–2017⁴⁷ років порівняно з 2015 роком **кількості прибуткових** підприємств, їх частка в загальній кількості зменшилася на **2,3 відс. пункту** (з 89 відс. у 2015 році до 86,7 відс. у 2017 році), **сума прибутку** до оподаткування – на **27,8 відс.** (з 127,6 до 92,1 млрд грн), **рівень рентабельності** – на **11,7 відс. пункту** (з 30,4 до 18,7 відс. відповідно).

Рівень рентабельності сільгосп підприємств, що вирощують **продукцію рослинництва**, протягом останніх трьох років має тенденцію до **постійного зниження**. У 2015 році найбільш рентабельним було вирощування насіння соняшнику (рентабельність 80,5 відс.), овочів відкритого ґрунту (47,5 відс.) та зерна (43,1 відсотка). У 2016 і 2017 роках, незважаючи на падіння рівня рентабельності, залишається **найбільш рентабельним вирощування насіння соняшнику** (63,0 і 41,3 відс.) та **зерна** (37,8 та 25,0 відс. відповідно).

У галузі тваринництва рівень рентабельності змінювався залежно від виду продукції. Так, попри значне падіння у 2016 році порівняно з 2015 роком

⁴⁶ Лист від 03.08.2018 № 37-13-7/19495 „Щодо надання інформації”.

⁴⁷ За 2017 рік попередні дані.

рівень рентабельності продукції „м'ясо великої рогатої худоби” (з мінус 17,9 до мінус 24,8 відс.) та „м'ясо свиней” (з 12,7 до мінус 4,5 відс.) у 2017 році зріс до 3,4 та 3,5 відс. відповідно. При цьому кількість великої рогатої худоби і свиней протягом трьох років скоротилася на **6,7 і 9,3 відс.** відповідно.

Середні ціни реалізованої продукції сільського господарства сільгосппідприємствами протягом 2015–2017 років **постійно зростають** як у галузі рослинництва, так і у тваринництві (крім середніх цін на яйця, які зменшилися на 14 відсотків).

Так, середні ціни найбільше зросли на **молоко** (на **66,4 відс.**), культури **плодові** та **ягідні** (на **48,7 відс.**), сільськогосподарських **тварин** (у живій вазі, на **45 відс.**), **картоплю** (на **35,3 відс.**), культури **зернові** та **зернобобові** (на **29,5 відс.**), **насіння культур олійних** (на **21,2 відсотка**).

Отже, державна підтримка через складність та недосконалість законодавства, діючих механізмів не сприяла суттєвому покращенню фінансового стану сільгосптоваровиробників та стимулюванню виробництва сільгосппродукції.

У провідних країнах світу найбільш дієвими напрямками державної підтримки сільгосппідприємств є удосконалення механізму ціноутворення на сільськогосподарську продукцію, надання державних субсидій фермерам, використання пільгового кредитування, розробка й виконання національних і галузевих програм розвитку сільського господарства, проведення виваженої зовнішньоторговельної політики. Зокрема, система регулювання цін спрямована на підтримку цін підприємства на рівні, що дозволяє виробникам не тільки відшкодовувати власні витрати на виробництво, а й вести розширене відтворення.

Довідково. Державне субсидування як усталена форма фінансової підтримки виробників сільськогосподарської продукції у країнах організації економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР) становить 34 відс. загального доходу фермерів, а рівень державних субсидій у відсотках до вартості виробленої сільськогосподарської продукції в останні роки становив: у Швейцарії – 73, Норвегії – 70, Японії – 63, країнах ЄС – 45 відсотків.

Серед сусідніх держав найкращі показники зростання АПК та економіки має Польща, державна підтримка в якій здійснюється через кредитування і компенсацію державою частини відсоткової ставки. Пріоритетом державного стимулювання сільського господарства у Польщі є індивідуальні та малі сімейні фермерські господарства (у власності близько 90 відс. усіх орних земель), які **демонструють поступову динаміку зростання виробництва** із спеціалізацією на виробництві одного виду продукції, наприклад картоплі, цукрових буряків тощо.

На кредитуванні сільського господарства у Польщі спеціалізуються декілька банків. За довгостроковими кредитами (до 10 років) держава може компенсувати половину відсоткової ставки. Поширеним є пільгове кредитування, за яким сільгосппідприємство може сплатити лише 3 відс., а решту суми за відсотковою ставкою банкові повертає держава.

Позитивним є досвід Бразилії – найпотужнішого у світі виробника сільськогосподарської продукції, яка для забезпечення своїх виробників коштами

використовує аграрні розписки як інструмент фінансування, що дає можливість фермерам позичати гроші під заставу майбутнього врожаю. Аграрні розписки у Бразилії становлять 20-40 відс. вартості всіх фінансових інструментів у сільському господарстві.

Слід зазначити, що відповідно до Закону України від 06.11.2012 № 5479 „Про аграрні розписки” у Полтавській (з вересня 2014 року), Харківській, Черкаській та Вінницькій (з вересня 2015 року) областях запроваджено пілотний проект з відпрацювання технологій введення в обіг аграрних розписок. За інформацією Мінагрополітики, за час реалізації проекту видано 464 таких документи, за допомогою яких фермери отримали додатково понад 3 млрд грн, зобов’язання за 120 розписками виконані і закриті.

Довідково. Протягом 2016–2017 років видано 171 аграрну розписку, з початку 2018 року – 133 аграрні розписки, що дали можливість аграріям залучити 1,8 млрд грн для проведення весняно-польових робіт.

Отже, державна підтримка сільського господарства в Україні відрізняється від світових стандартів, оскільки спрямована на весь АПК без урахування специфіки малого підприємництва та окремих напрямів діяльності, що найбільше потребують такої підтримки. Зазначене призводить до викривлення цілей державної підтримки сільського господарства та не сприяє динамічному і сталому розвитку галузі.

На сьогодні Урядом схвалені, зокрема, Концепція розвитку сільських територій⁴⁸, Концепція розвитку фермерських господарств та сільськогосподарської кооперації на 2018–2020 роки⁴⁹. Проте Єдиної комплексної стратегії розвитку сільського господарства, Концепції розвитку аграрного сектору, що передбачено Програмою діяльності Кабінету Міністрів України та Стратегією сталого розвитку „Україна – 2020, відповідальність за розробку яких покладено на Мінагрополітики⁵⁰, так і не затверджено.

Таким чином, розвиток сільського господарства України в умовах конкурентного середовища потребує ухвалення стратегічно виважених рішень, запровадження сучасних методів і форм державного управління на всіх рівнях, розроблених з урахуванням досвіду зарубіжних держав, які досягли у цьому напрямі значного успіху.

ВИСНОВКИ

1. Державною фіскальною службою України не забезпечено ефективного адміністрування податків за результатами діяльності суб’єктів господарювання в сільському господарстві, повноти та своєчасності їх сплати такими суб’єктами.

⁴⁸ Розпорядження Кабінету Міністрів України від 23.09.2015 № 995-р, реалізація якої розрахована на період до 2025 року.

⁴⁹ Розпорядження Кабінету Міністрів України від 13.09.2017 № 664-р.

⁵⁰ Відповідно до Плану заходів з виконання Програми діяльності Кабінету Міністрів України та Стратегії сталого розвитку „Україна – 2020” у 2015 році, затвердженого розпорядженням Кабінету Міністрів України від 04.03.2015 № 213.

1.1. Протягом 2016 року і I кварталу 2017 року на спеціальних рахунках сільськогосподарських підприємств, відкритих в установах банків та/або органах Казначейства, акумульовано **27 333,4** млн грн ПДВ.

Через відсутність розробленого ДФС алгоритму відпрацювання суб'єктів господарювання в сільському господарстві, зокрема в частині правомірності перебування на спеціальному режимі оподаткування ПДВ і цільового використання коштів спеціального рахунка, та ефективної взаємодії територіальних органів Казначейства та ДФС, останніми **не забезпечено якісного контролю за правильністю перерахування сільськогосподарськими підприємствами сум ПДВ на спеціальні рахунки та їх використанням**, які, за оцінкою Рахункової палати, перевищували в **2,8** (у 2016 році) і **1,7** разів (у I кварталі 2017 року) суму ПДВ, нараховану (сплачену) до державного бюджету.

Аудитом встановлено випадки перерахування на спеціальні рахунки у 2016 році окремими сільськогосподарськими підприємствами сум ПДВ, які становили від **100 до 200 відс.** задекларованих такими платниками обсягів доходів (виручки) від реалізації товарів (робіт, послуг).

1.2. **Неналежна координація роботи ДФС у частині здійснення її територіальними органами контролю за правильністю формування і розподілу сум ПДВ до 01.01.2017** (у період дії спеціального режиму оподаткування ПДВ) **призводила до недонадходжень цього податку до державного бюджету.**

Так, унаслідок неефективного адміністрування ПДВ територіальними органами ДФС та порушення у 2016 році **108 платниками** – суб'єктами спеціального режиму оподаткування ПДВ норм Податкового кодексу України щодо розподілу сум ПДВ, зокрема за операціями з продукцією тваринництва (за відсутності у таких платників ідентифікованих та зареєстрованих тварин в Єдиному державному реєстрі тварин), державним бюджетом, за розрахунками, **недоотримано 41,2** млн гривень.

Протягом 2016 року та I кварталу 2017 року суб'єктами спеціального режиму задекларовано **12 221,3** млн грн ПДВ, що підлягали сплаті до державного бюджету, проте через невжиття територіальними органами ДФС дієвих заходів щодо декларування ПДВ такими платниками, станом на 01.07.2018 залишилися несплаченими до державного бюджету **60,1** млн грн цього податку.

2. Міністерством аграрної політики та продовольства України належно не забезпечено дієвої державної підтримки сільськогосподарських товаровиробників, що не сприяло сталому розвитку галузі в цілому.

Виробництво продукції тваринництва у 2016 році знизилося на **1,9 відс.**, а продукції рослинництва зросло на **13,9 відс.**, у 2017 році навпаки – на **0,7 відс.** збільшилось виробництво продукції тваринництва та на **4,2 відс.** зменшилось виробництво продукції рослинництва.

У 2017 році за бюджетною програмою за КПКВК 2801580 „Фінансова підтримка сільгосптоваровиробників” передбачались видатки за двома напрямками: бюджетна дотація для розвитку сільськогосподарських

товаровиробників та стимулювання виробництва сільськогосподарської продукції (4 000 млн грн); часткова компенсація вартості сільськогосподарської техніки та обладнання вітчизняного виробництва (550 млн гривень).

Суми бюджетної дотації визначалися ДФС для кожного сільськогосподарського товаровиробника з урахуванням вартості реалізованої продукції та пропорційно сплаченої суми ПДВ. Як наслідок, бюджетну дотацію отримували переважно великі платники податків.

Загалом у 2017 році **15,7 відс.** сільгоспідприємств – суб'єктів спеціального режиму оподаткування ПДВ скористались правом та отримали **4 000 млн грн** бюджетної дотації. Встановлено, що **63,1 відс.** (2 522,5 млн грн) загальної суми дотації отримано **172 платниками** (10 відс. загальної кількості).

У 2018 році у державному бюджеті за вказаною бюджетною програмою коштів на виплату **бюджетної дотації не передбачено**, розподіл видатків здійснено лише за напрямом „часткова компенсація вартості сільськогосподарської техніки та обладнання вітчизняного виробництва” (945 млн гривень).

Крім того, у I півріччі 2018 року видатки за бюджетною програмою за КПКВК 2801230 „Фінансова підтримка розвитку фермерських господарств” не здійснювалися, за бюджетною програмою за КПКВК 2801540 „Державна підтримка галузі тваринництва” спрямовано лише 0,6 млн грн, що **не сприяє стимулюванню виробництва сільськогосподарської продукції та розвитку аграрного ринку.**

3. Аудитом встановлено, що державна підтримка сільськогосподарських товаровиробників через складність та недосконалість механізмів: до 01.01.2017 – спеціальний режим оподаткування ПДВ, а з 01.01.2017 – надання бюджетної дотації, не сприяла суттєвому покращенню їх фінансового стану та збільшенню надходжень до державного бюджету.

Основні показники діяльності сільськогосподарських підприємств свідчать про зменшення протягом 2016–2017 років порівняно з 2015 роком частки прибуткових підприємств у загальній кількості з **89 до 86,7 відс.**, суми прибутку до оподаткування – на **27,8 відс.**, рівня рентабельності – з **30,4 до 18,7 відсотка.**

Протягом періоду, що досліджувався, **кількість суб'єктів господарювання в сільському господарстві, які перебували на обліку в територіальних органах ДФС, постійно зростала, проте лише близько 50 відс. з них були потенційними платниками податків.**

Законодавчі зміни в оподаткуванні ПДВ (диференційна сплата платниками спеціального режиму у 2016 році та сплата ними ПДВ на загальних умовах з 01.01.2017) не сприяли збільшенню **реальних надходжень** до державного бюджету. Так, за оцінкою Рахункової палати, до державного бюджету у 2017 році надійшло на **27,2 та 13,4 відс.** менше загальної суми ПДВ, **сплаченої до державного бюджету та зарахованої на спеціальні рахунки у 2016 році і 2015 році відповідно.**

4. Невстановлення законодавчо визначеної відповідальності платника спеціального режиму оподаткування ПДВ (до 01.01.2017) за недотримання норм Податкового кодексу України не сприяло прозорості розподілу таким платником обсягів перерахування ПДВ до державного бюджету та на відповідні спеціальні рахунки та, як наслідок, повноті та своєчасності сплати цього податку до державного бюджету.

Податковим кодексом України не було передбачено відповідальності платника – суб'єкта спеціального режиму оподаткування ПДВ, зокрема, за: порушення строків для перерахування сум ПДВ з поточного на спеціальний рахунок; неподання або несвоєчасне подання контролюючим органам копії платіжних доручень про фактично зараховані на спеціальний рахунок суми ПДВ за кожний звітний (податковий) період; недотримання норм щодо диференційованого розподілу сум ПДВ на спеціальні рахунки та до державного бюджету залежно від видів операцій із сільськогосподарською продукцією у 2016 році.

Суми ПДВ, які акумулювалися сільськогосподарськими підприємствами на спеціальних рахунках, в розумінні Податкового кодексу України не були грошовими та/або податковими зобов'язаннями. Як наслідок, штрафні (фінансові) санкції (штрафи) за порушення правил сплати (перерахування) ПДВ до державного бюджету не застосовувались. Також нормативно-правовими актами не було передбачено подання сільськогосподарськими підприємствами до органів ДФС звітності щодо цільового використання зазначених сум ПДВ.

5. Неналежна організація контролю ДФС за територіальними органами призвела до незабезпечення повної і своєчасної сплати до державного бюджету ПДВ і податку на прибуток сільськогосподарськими підприємствами, в окремих випадках – недотримання норм Податкового кодексу України при здійсненні повернення сільськогосподарським підприємствам помилково та/або надміру сплачених податків. Результативність контрольно-перевірочної роботи є низькою.

5.1. Через відсутність системи обліку (узагальнення та аналізу) результатів проведених територіальними органами камеральних перевірок податкової звітності, ДФС під час аудиту надано викривлену інформацію щодо результатів таких перевірок з податку на прибуток.

Неефективна контрольно-перевірочна робота щодо дотримання сільськогосподарськими підприємствами вимог податкового законодавства спричинила, зокрема, **незначний рівень узгодження донарахованих сум грошових зобов'язань та мізерні суми надходжень до державного бюджету.** Так, протягом 2016–2017 років та I півріччя 2018 року до державного бюджету за результатами камеральних та документальних перевірок надійшло лише **10,5 та 11,1 відс.** донарахованих сум відповідно.

В адміністративному та судовому порядку платниками оскаржувалися **63,9 відс.** донарахованих сум грошових зобов'язань. За результатами судового провадження **93 відс. рішень прийнято не на користь ДФС.**

5.2. Податковий борг сільськогосподарських підприємств до державного

бюджету при зменшенні у 2016 році (на **14,4 відс.**) у 2017 році зріс (на **64,3 відс.**) за рахунок збільшення з ПДВ в **2,5 рази**.

Водночас податковий борг з ПДВ обліковується за кодами, яких немає в класифікації доходів бюджету (14010901, 14011001 і 14011101), затвердженої наказом Мінфіну від 14.01.2011 „Про бюджетну класифікацію”, при цьому у 2016 році і I півріччі 2018 року за ними **списано 0,6 млн грн ПДВ**.

Також аудитом встановлено неврахування у загальній сумі податкового боргу **84,5 млн грн** податкового боргу з ПДВ та податку на прибуток, який виник 31.08.2014 внаслідок донарахувань за результатами документальної перевірки.

5.3. З недотриманням вимог законодавства (за відсутності підтвердження існування і дослідження достатніх доказів, які б свідчили про наявність загрози виникнення або накопичення податкового боргу) ГУ ДФС у Житомирській області та його підпорядкованими органами прийнято рішення про надання розстрочення грошових зобов'язань (податкового боргу) з ПДВ платникам податків на загальну суму **0,65 млн гривень**.

Встановлено, що станом на 01.07.2018 в ГУ ДФС у Житомирській області залишається **непогашеними 57,3 відс.** розстрочених сум грошових зобов'язань та **31,2 відс.** нарахованих відсотків за користування розстроченнями.

5.4. Аудитом у ГУ ДФС у Житомирській та Київській областях **встановлено порушення вимог статті 43 Податкового кодексу України**, а саме:

- повернення помилково та/або надмірно сплачених сум податків здійснено за наявності у платників податкового боргу, без врахування терміну виникнення надмірно сплачених сум, що перевищує 1095 днів, на загальну суму **67,3 тис. гривень**;

- не дотримано строків подання висновків до територіальних органів Казначейства про повернення помилково та/або надмірно сплачених грошових зобов'язань на поточні рахунки платників податків в установах банків та в рахунок погашення грошових зобов'язань (податкового боргу) з інших платежів.

5.5. Суб'єктам господарювання в сільському господарстві повернуто 16 749,9 млн грн бюджетного відшкодування ПДВ (44,4 відс. загальних надходжень ПДВ), **74,9 відс.** якого отримано на рахунки **20 підприємств**, більшість з яких протягом 2016–2017 років і I півріччя 2018 року ПДВ не сплачували.

Аудитом встановлено, що під час надання бюджетного відшкодування ПДВ територіальними органами ДФС **не дотримано норми статті 200 Податкового кодексу України** в частині термінів проведення камеральних та документальних перевірок сільськогосподарських підприємств, за результатами яких відшкодовано **166,5 млн грн ПДВ**, та строків подання висновків про бюджетне відшкодування ПДВ до органів Казначейства на загальну суму **157,9 млн гривень**.

6. Митницями ДФС не забезпечено належного виконання вимог нормативно-правових актів при здійсненні митного оформлення експорту

сільськогосподарських товарів, зокрема, аудитом встановлено недотримання Запорізькою митницею ДФС вимог статті 335 Митного кодексу України в частині оформлення 90 експортних митних **декларацій** на загальну суму **2 196,1 млн грн** без зазначення в них відомостей про документи, що підтверджують право володіння, користування та/або розпорядження товарами.

Крім того, неякісне складання та оформлення матеріалів огляду товарів митницями, ненадання належних та аргументованих доказів порушень митних правил при здійсненні платниками експорту сільськогосподарської продукції призводили до прийняття судами рішень на користь платників.

ПРОПОЗИЦІЇ

1. Поінформувати Верховну Раду України про результати аудиту ефективності виконання повноважень органами державної влади в частині повноти та своєчасності сплати податків суб'єктами господарювання в сільському господарстві.

2. Відомості у формі рішення Рахункової палати про результати аудиту ефективності виконання повноважень органами державної влади в частині забезпечення повноти та своєчасності сплати податків суб'єктами господарювання в сільському господарстві надіслати Кабінетові Міністрів України та запропонувати:

у зв'язку із втратою чинності з 01.01.2017 статтею 209 Податкового кодексу України, визнати таким, що втратив чинність, Порядок акумулювання сільськогосподарськими підприємствами сум ПДВ на спеціальних рахунках, відкритих у банках та/або органах, які здійснюють казначейське обслуговування бюджетних коштів, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 12.01.2011 № 11;

доручити:

– Мінагрополітики спільно з Мінфіном та за участі ДФС розглянути питання про проведення щорічного аналізу ефективності надання державної підтримки сільськогосподарським товаровиробникам для покращення їх фінансового стану та стимулювання виробництва сільськогосподарської продукції;

– Мінфіну вжити заходів для забезпечення ДФС належного обліку податкового боргу суб'єктів господарювання в сільському господарстві з ПДВ за кодами класифікації доходів бюджету, затвердженими наказом Мінфіну від 14.01.2011 № 11 „Про бюджетну класифікацію”.

3. Рішення Рахункової палати та Звіт надіслати Державній фіскальній службі України і рекомендувати:

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

– забезпечити:

проведення протягом листопада-грудня 2018 року перевірок сільськогосподарських підприємств, які за відсутності обліку в Єдиному державному реєстрі тварин як власники тварин задекларували до

перерахування на свої спеціальні рахунки суми ПДВ за операціями з продукцією тваринництва, що призвело до недонаходжень цього податку до державного бюджету;

вжиття дієвих заходів щодо стягнення задекларованих та несплачених сільськогосподарськими підприємствами сум ПДВ до державного бюджету;

ефективну координацію дій територіальних органів ДФС щодо проведення поглибленого аналізу показників діяльності та відпрацювання податкових ризиків суб'єктів господарювання в сільському господарстві, надання розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань (податкового боргу), а також прийняття рішень про повернення з державного бюджету помилково та/або надмірно сплачених податків;

належний облік податкового боргу з ПДВ суб'єктів господарювання в сільському господарстві за кодами класифікації доходів бюджету, затвердженими наказом Мінфіну від 14.01.2011 № 11 „Про бюджетну класифікацію”;

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

покращення якості митного оформлення товарів, зокрема в митному режимі „експорт (остаточне вивезення)”, у частині контролю за дотриманням заборон при переміщенні задекларованих товарів, визначених чинним законодавством.

4. Оприлюднити Звіт на офіційному веб-сайті Рахункової палати.

Член Рахункової палати

Ц. Г. Огонь

Додаток 1

**Розрахунок суми надходжень ПДВ до державного бюджету в умовах дії
у 2015–2017 роках спецрежиму та загальної системи оподаткування з ПДВ**

млн грн

Показник/Період	2015 рік	2016 рік	2017 рік
Сума ПДВ, яка надійшла на спецрахунки (балансові рахунки 3752, 3753, 3754, 3755) сільгосп підприємств та залишилася у їх розпорядженні (дані Казначейства), всього	27 245,1	22 904,5	4 428,9
Сума ПДВ, сплачена сільгосп підприємствами – суб'єктами спецрежиму з ПДВ (дані ДФС), всього	0,0	8 925,8	3 247,8
Сума ПДВ, сплачена на загальних підставах за ставкою 20 відс. (дані ДФС)	956,9	1 751,6	16 757,5
Розрахункова сума надходжень ПДВ до державного бюджету за відсутності спецрежиму	28 202,0	33 581,9	24 434,2

**Орієнтований розрахунок суми ПДВ до державного бюджету
в умовах дії у 2016–2017 роках спецрежиму з ПДВ**

Показник/Період	млн грн	
	2016 рік	2017 рік
Сума ПДВ, яка надійшла на спецрахунки (балансові рахунки 3753, 3754, 3755) сільгоспідприємств та залишилася у їх розпорядженні (дані Казначейства):	18 533,5	4 412,6
за операціями з сільськогосподарськими товарами/послугами (50 відс.*)	6 690,8	2 341,3
за операціями із зерновими і технічними культурами (15 відс.*)	7 387,8	926,7
продукцією тваринництва (80 відс.*)	4 454,9	1 144,6
Нарахована сума ПДВ (дані ДФС), всього	8 977,5	3 242,7
за операціями з сільськогосподарськими товарами/послугами (50 відс.*)	2 671,7	1 526,3
за операціями із зерновими і технічними культурами (85 відс.*)	5 566,9	1 522,8
продукцією тваринництва (20 відс.*)	738,9	193,6
Розрахункова сума ПДВ, яка повинна була надійти на спецрахунки сільгоспідприємств, всього	6 609,7	2 569,4
за операціями з сільськогосподарськими товарами/послугами	2 671,7	1 526,3
за операціями із зерновими і технічними культурами	982,4	268,7
продукцією тваринництва	2 955,6	774,4
Відхилення розрахункової суми ПДВ до фактичної суми, яка надійшла на спецрахунки сільгоспідприємств, разів, всього	2,8	1,7
за операціями з сільськогосподарськими товарами/послугами	2,5	1,5
за операціями із зерновими і технічними культурами	7,5	3,4
продукцією тваринництва	1,5	1,5

* Відсоток перерахування на спецрахунок та до державного бюджету ПДВ (позитивної різниці між сумою податкових зобов'язань звітного (податкового) періоду та сумою податкового кредиту звітного (податкового) періоду), визначеного сільгоспідприємством, відповідно до пункту 209.2 статті 209 Податкового кодексу.

Редакції наказу Мінфіну від 14.01.2011 № 11 „Про бюджетну класифікацію”

До 01.01.2016		З 01.01.2016	
14010000	Податок на додану вартість.	14060000	Податок на додану вартість з вироблених в Україні товарів (робіт, послуг) з урахуванням бюджетного відшкодування.
14010100	Податок на додану вартість з вироблених в Україні товарів (робіт, послуг).	14060100	Податок на додану вартість з вироблених в Україні товарів (робіт, послуг).
14010200	Бюджетне відшкодування податку на додану вартість грошовими коштами.	14060200	Бюджетне відшкодування податку на додану вартість.
14010900	Податкова заборгованість з податку на додану вартість підприємств, додаткові податкові зобов'язання з цього податку, розстрочені податкові зобов'язання НАК „Нафтогаз України” та її підприємств з податку на додану вартість (у тому числі відсотки за користування податковим кредитом), що спрямовуються на розрахунки з погашення заборгованості з різниці в тарифах на теплову енергію, послуги з водопостачання та водовідведення, що вироблялися, транспортувалися та постачалися населенню, яка виникла у зв'язку з невідповідністю фактичної вартості теплової енергії, послуг з водопостачання та водовідведення тарифам, що затверджувалися або погоджувалися відповідними органами державної влади чи органами місцевого самоврядування.	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).
		1406100	Податок на додану вартість сільськогосподарських підприємств за операціями із зерновими і технічними культурами.
14011100	Податкова заборгованість з податку на додану вартість підприємств, додаткові податкові зобов'язання з цього податку, розстрочені податкові зобов'язання НАК „Нафтогаз України” та її підприємств з податку на додану вартість (у тому числі відсотки за користування податковим кредитом), що спрямовуються на субвенцію з державного бюджету місцевим бюджетам на надання пільг та житлових субсидій населенню на оплату електроенергії, природного газу, послуг тепло-, водопостачання і водовідведення, квартирної плати, вивезення побутового сміття та рідких нечистот.	14061100	Податок на додану вартість сільськогосподарських підприємств за операціями з продукцією тваринництва.