**УДК 336.226.4:63**
**М.В. Гомонюк, аспірант**
**Кіровоградський національний технічний університет, м.Кіровоград**

# ПОДАТКОВА ЗВІТНІСТЬ ПІДПРИЄМСТВ АПК ЯК ІНСТРУМЕНТ КАМЕРАЛЬНОЇ ПЕРЕВІРКИ

В статті досліджено особливості заповнення і подачі податкової звітності з фіксованого сільськогосподарського податку до контролюючих органів. Розглянуто типові ситуації, які виникають під час складання податкової декларації підприємствами АПК, які користується спеціальним режимом оподаткування, а також надано рекомендації представникам податкових органів, під час здійснення камеральної перевірки.

The features of agricultural enterprises taxation and submit of fixed agricultural tax reports. Typical situations that arise up during the stowage of tax return agrarian enterprises, that uses the dedicaded mode of taxation are considered, and also it is given to recommending the representatives of tax organs, during realization of verification.

**Постановка проблеми.** З точки зору податкового контролю, дані податкової звітності є однією з основних складових інформаційної бази для проведення камеральних податкових перевірок. Значення камеральної перевірки як інструменту податкового контролю останній час зростає, з огляду на те, що вона носить регулярний та суцільний характер. Так, основні статистичні дані про діяльність державної податкової служби України [1] свідчать про стрімкий ріст кількості камеральних перевірок (з 2005 р. по 2011 р. – на 45,7%) та виявлених сум дорахувань (з 2005 р. по 2011 р. на 384,11%).
Крім цього, податкова звітність забезпечує необхідною інформацією податкові органи для ефективного відбору претендентів на проведення виїзної перевірки.

Все це додає актуальності дослідженню основних напрямків та окремих особливостей податкової звітності сучасності. Важливим є приділити увагу податковій звітності підприємств агропромислового комплексу, зокрема з фіксованого сільськогосподарського податку, оскільки переважна більшість

підприємств, які забезпечують країну продовольчими ресурсами користуються спеціальним режимом оподаткування.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Питанню щодо проведення камеральних перевірок були присвячені праці таких вчених як: Чернявський О.П., Хомутенко В.П., Немченко В. В. [2], Маринів Н.А. [3], Кизилова Л.О., Кизилов Г.І. [4], Адамик О. В. [5]. Основна увага зазначених робіт приділяється питанням організації і методики здійснення перевірок підприємств на загальній системі оподаткування. Питанням формування податкової звітності підприємств агропромислового комплексу займалися Косторной С. В. [6], Гарасим П. М., Лайко П. А., Іванов Ю. Б. Однак остаточно проблему не вирішено щодо перевірок підприємств, які користуються спеціальним режимом оподаткування. Особливостям заповнення та подання звітності таких підприємств після проведення податкової реформи, зокрема прийняття ПКУ, достатньої уваги не відведено.

**Постановка завдання.** Розглянути на умовних прикладах особливості заповнення податкових декларацій з фіксованого сільськогосподарського податку. Запропонувати можливі шляхи вдосконалення здійснення камеральних перевірок платників податків, зокрема з ФСП.

**Виклад основного матеріалу дослідження**. Нарахування і сплата будь-якого виду податку припускає здійснення належним чином обліку і розрахунку, результати яких відображаються у відповідній формі податкової звітності.

Податкова звітність являє собою сукупність дій платника податків і податкового органу зі складання, ведення і здачі документів установленої форми, що містять відомості про результати діяльності платника податку, його майнове становище і фіксують процес обчислення податку, а також суму, що підлягає сплаті до бюджету [7].

Податкова звітність характеризує стан зобов'язань підприємства, пов'язаних з нарахуванням і сплатою податків та інших обов'язкових платежів.

Дотримання вище зазначених положень визначають податкові органи у межах своєї компетенції у ході камеральної перевірки, метою якої є встановлення правильності обчислення та сплати податків. ЇЇ зміст охоплює дослідження документів податкового обліку і звітності.

Підприємствам, основною діяльністю яких є сільськогосподарське товаровиробництво, законодавча база України надала особливі правила оподаткування. Одним з варіантів оподаткування агропромислових підприємств є фіксований сільськогосподарський податок (ст. 301 Податкового кодексу України (далі ПКУ)) [8].

Розглянемо на умовних прикладах перевірку правильності заповнення декларацій з фіксованого сільськогосподарського податку.

**Ситуація 1.** Сільгосппідприємство для ведення товарного сільгоспвиробництва в межах території одного органу місцевого самоврядування (за місцем своєї реєстрації) має у власності сільськогосподарські угіддя: ріллю площею 2000,0000 га (припустимо, що нормативна грошова оцінка 1 га — 1639,00 грн.), багаторічні насадження площею 60,0000 га (припустимо, що умовна нормативна грошова оцінка 1 га — 9550,00 грн.).

В першу чергу необхідно перевірити правильність обчислення загальної суми фіксованого сільськогосподарського податку. Ставки ФСП встановлені ст. 304 ПКУ [8]. В нашому випадку ставка податку з ріллі становить 0,15%, з багаторічних насаджень – 0,09%

Так, загальна сума ФСП на рік за ці сільськогосподарські угіддя становить 5432,70грн.:

в рік за угіддя ріллі;

в рік за багаторічні насадження;

загальна річна сума податку.

Згідно підпункту 306.2 ПКУ, де зазначено умови та відсоток від загальної суми річного податку, який необхідно сплатити до бюджету, розрахуємо помісячні суми ФСП:

Таблиця 1.

Помісячний розрахунок сум з фіксованого сільськогосподарського податку підприємства за 2012 рік

| Квартал | Формула, за якою розраховується сума податку | Сума податку, грн.. |
|---|---|---|
| I | Річна сума податку*10/100/3 | 181,09 |
| II | | |
| III | Річна сума податку*50/100/3 | 905,45 |
| IV | Річна сума податку*30/100/3 | 543,27 |

Наступним етапом є перевірка податкової декларації на правильність її заповнення та наявність всіх необхідних реквізитів. Плутанину зазвичай викликає проставляння позначок у «шапці» декларації. Оскільки земельні ділянки не завжди знаходяться в межах території одного органу місцевого самоврядування, то виникають складнощі у питанні куди саме, за місцем реєстрації чи місцезнаходженням, подавати декларації.

Стосовно нашого прикладу, то при заповненні декларації у титульній її частині проставляється позначка «Х» у клітинці «Тип декларації» — «Звітна», яка є одночасно і декларацією «Загальна», оскільки земельні ділянки розташовано в межах території одного органу місцевого самоврядування за місцезнаходженням платника податку [9].

Так, якщо платником податку серед року набуто нову земельну ділянку в межах території того самого органу місцевого самоврядування, де знаходяться й інші його земельні ділянки, то до органу ДПС за місцем розташування такої земельної ділянки подається одна «Нова звітна» декларація на поточний рік. А формула розрахунку суми ФСП за набуту ділянку приймає наступний вигляд: річну суму податку множимо на відсоток, відповідного кварталу (10%, 50% чи 30%), ділимо на три (кількість місяців кварталу), також ділимо на кількість календарних днів у місяці та множимо на кількість календарних днів користування та/або володіння землею.

**Ситуація 2.** Сільгосппідприємство в межах території двох органів місцевого самоврядування (частина земельних ділянок знаходиться за місцем реєстрації підприємства, а інша частина – в межах іншого органу самоврядування) має у власності сільськогосподарські угіддя. При цьому рілля знаходиться за місцезнаходженням платника податку, тобто Кіровоградський район, Кіровоградська область, а багаторічні насадження – Новомиргородський район, Кіровоградська область.

В такому випадку податківець зобов'язаний перевірити правильність місця подання податкових декларацій з фіксованого сільськогосподарського податку, а відповідно й наповнення місцевих бюджетів. Не зважаючи на те, що даний податок належить до категорії загальнодержавних, він надходить до місцевих бюджетів, що й природно, оскільки діяльність здійснюється на певній території. Керуючись законодавством України(п. 306.1 ПКУ), платник податку, в нашому випадку, зобов'язаний подати «Загальну» декларацію із зазначенням усіх земельних ділянок, а також «Звітну», яка відображає податкові зобов'язання по ріллі до органу державної податкової інспекції у Кіровоградському районі. Разом з цим «Звітну» декларацію з даними лише про багаторічні насадження до органу державної податкової інспекції у Новомиргородському районі.

На практиці, дуже часто сільгосппідприємства сплачують всю суму фіксованого сільськогосподарського податку до місцевого органу самоврядування за місцем реєстрації платника податків, що призводить до зменшення дохідної частини одного бюджету, та перефінансування іншого, а також до накладання штрафних санкцій на підприємство. Це відбувається тому що дуже велике навантаження на роботу бухгалтера. 50 % часу потрібно затрачати на зміни які відбуваються у оподаткуванні та поданні звітності.

**Ситуація 3.** 1 липня 2012 р. платником податку самостійно виявлено помилку, що полягає у заниженні податкового зобов'язання.

Тобто, сільгосппідприємство в межах території одного органу місцевого самоврядування (за місцем своєї реєстрації) має ще одну земельну ділянку під

пасовищами площею 45,5000 га (припустимо, що нормативна грошова оцінка 1 га — 1750,00 грн.) на правах оренди за договором із органом місцевого самоврядування з 1 січня 2012 р., яку не задекларувало у звітній декларації.

При заповненні декларації у титульній її частині проставляється позначка «Х» у клітинці «Тип декларації» — «Уточнююча звітна», яка є одночасно і декларацією «Загальна», оскільки земельні ділянки сільськогосподарського призначення розташовано в межах території одного органу місцевого самоврядування за місцезнаходженням платника податку. Правові підстави подання уточнюючих податкових декларацій (розрахунків) визначено ст. 50 ПКУ [9].

Представник податкового органу у свою чергу повинен перевірити розраховану підприємством суму штрафу за таке порушення, який передбачено підпунктом 50.1 абзацу «а» ПКУ [8]. Виходячи з норм цієї статті, підприємство до подачі уточнюючої декларації (за звітний) повинно сплатити суму недоплати та штраф у розмірі трьох відсотків від такої суми.

Таким чином отримуємо:

загальна сума податку за пасовища в рік;

За нашим прикладом, сільськогосподарське підприємство не сплачувало податок протягом 6 місяців (двох кварталів), отже визначимо суму недоїмки станом на 1 липня 2012 року:Суму, яку нараховано до збільшення податкового зобов’язання відображають у рядку 5 податкової декларації.

Розрахуємо суму штрафу:  Ця сума зазначається в рядку 9 податкової декларації з фіксованого сільськогосподарського податку.

Представнику податкового органу також необхідно переконатись, що дана суму недоплати не стосується минулого податкового періоду, в нашому випадку 2011 року, оскільки штраф в такому випадку буде складати не 3%, а 5% від суми заниження податкового зобов’язання (мова йде про випадок, коли помилка виявлена самостійно платником).

**Ситуація 4.** Розглянемо таку ж само умову, як і в ситуації 3, але дату самостійно виявленого заниження податкового зобов'язання оберемо 18 лютого 2012 року, у той час коли Загальна та одночасно Звітна податкова декларація була подана раніше вказаної дати.

Отже, безумовно маємо факт заниження суми податку. З боку представників податкових органів необхідно встановити чи відбулося правопорушення та чи призведе воно до відповідальності підприємства, зокрема сплати штрафу, як у попередньому випадку.

Згідно до ПКУ пункту 50.1, абзацу 6, якщо після подачі декларації за звітний період платник податків подає нову декларацію з виправленими показниками до закінчення граничного строку подання декларації за такий самий звітний період, то штрафи не застосовуються [8].

Але в чинному законодавстві має місце протиріччя, оскільки терміни подачі податкової декларації за звітний рік по фіксованому сільськогосподарського податку встановлюють дві статті ПКУ. Зокрема, п. 306.1 встановлено термін - 20 лютого поточного року, а п. 308.1 зазначено - 1 лютого поточного року.

Який же з вказаних термінів має право застосувати сільськогосподарське підприємство?

Одним з принципів податкового законодавства є презумпція правомірності рішень платника податків (пп. 4.1.4 ПКУ). В такому разі, коли норми ПКУ суперечать одна одній, рішення приймають на користь платників податків (п. 56.21 ПКУ).

При таких обставинах зазначена невідповідність потребує подальшого законодавчого вдосконалення, шляхом внесення змін в чинний ПКУ. А наразі, як встановив Комітет Верховної Ради України з питань фінансів, банківської діяльності, податкової та митної політики, сільськогосподарське підприємство може застосовувати терміни подачі відповідної податкової декларації встановлені пунктом 306.1 ПКУ [11, с.3].

Отже, якщо уточнююча податкова декларація з фіксованого сільськогосподарського податку буде подана до органу державної податкової служби 18 лютого, то ніякої фінансової відповідальності підприємство не зазнає.

**Ситуація 5**. З 1 вересня 2012 р. закінчився договір на оренду земельних ділянок під багаторічними насадженнями.

Тобто, у сільгосппідприємства до кінця року залишилася земельна ділянка під ріллею та під пасовищами. Землі під багаторічними насадженнями площею 60,0000 га (нормативна грошова оцінка 1 га — 9550,00 грн.) сільгосппідприємство використовувало до 1 вересня 2012 р.

При заповненні декларації у титульній її частині проставляється позначка «Х» у клітинці «Тип декларації» — «Нова звітна», яка є одночасно і декларацією «Загальна» [9].

Правові підстави подання уточнення податкових зобов'язань визначено ст. 306 ПКУ. Зокрема, відповідно до п. 306.5 цієї статті якщо протягом податкового (звітного) періоду у платника податку змінилася площа сільськогосподарських угідь та/або земель водного фонду у зв'язку з набуттям (втратою) на неї права власності або користування, такий платник зобов'язаний:

уточнити суму податкових зобов'язань з податку на період починаючи з дати набуття (втрати) такого права до останнього дня податкового (звітного) року;

подати протягом 20 календарних днів місяця, що настає за звітним періодом, органам державної податкової служби за своїм місцезнаходженням та місцем розташування земельної ділянки декларацію з уточненою інформацією про площу земельної ділянки, а також відомості про наявність земельних ділянок та їх нормативну грошову оцінку [8].

Податкові органи мають перевірити правильність поданого розрахунку. Так, сума за I та II квартали будуть незмінні, за III – необхідно кількість місяців

скоротити на один, оскільки в вересні підприємство не користувалось земельними ділянками згідно договору. Отримаємо наступний розрахунок:

Отже, сума податку з багаторічних насаджень за рік скоротиться з 515,70грн. до 275,04 грн. Суму до зменшення податкового зобов'язання зазначають у рядку 7 податкової декларації.

Окремо увагу податківцю слід звернути, на земельні ділянки, які підприємство орендує та визначити правомірність їх включення до декларації з фіксованого сільськогосподарського податку.

Отже, як було показано вище у бухгалтерії сільськогосподарських підприємств виникають складнощі в деяких моментах заповнення податкової декларації з ФСП. При цьому підприємство не має на меті приховати реальний обсяг об'єкту оподаткування. Для усунення плутанини і суперечностей доцільно чинне законодавство доповнити наступним положенням: якщо податківець в ході камеральної перевірки виявив помилки в податковій декларації, зокрема з ФСП, та (або) протиріччя між даними представлених платником податків документів, то представник податкових органів зобов'язаний повідомити (в електронному вигляді чи поштою) про це платника з вимогою надати на протязі 3-х днів необхідні пояснення чи внести відповідні корективи. Такі зміни забезпечать попереджальний характер камеральної перевірки та сприятимуть налагодженню взаємин між платниками податків та податкових органів.

**Висновки.** В останній час податкові органи все більше уваги приділяють підвищенню ефективності камеральних перевірок. Воно й не дивно, оскільки, перевірка даних податкових декларацій є найбільш дієвою формою попередження правопорушень направлених проти державної фінансової безпеки і стабільності. В роботі запропоновано внести зміни до ПКУ, в якому вказати: у випадку якщо представник податкового органу при проведенні камеральної перевірки не повідомив платника податків про виявлені помилки в

податковій декларації, зокрема з ФСП, та (або) протиріччя між даними представлених платником податків документів, в такому разі сума яка могла би бути донарахованою вважається прощеною. Це дало змогу забезпечити камеральним перевіркам попереджальний характер.

**Література**

1. Основні статистичні дані про діяльність державної податкової служби України, затверджені Головою ДПС України В. Ю. Захарченко від 20 жовтня 2011р: [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://www.sta.gov.ua/doccatalog/document?id=340979

2. Чернявський О.П., Хомутенко В.П., Немченко В. В. Організація і методика податкових перевірок: Навч. посіб. — К.: ЦНЛ, 2004. — 288 с.

3. Маринів Н.А. Податкова перевірка як організаційно-правова форма реалізації податкового контролю: автореф. дис. на здобуття наук, ступеню канд. екон. наук: 12.00.07 «Адміністративне право і процес, фінансове право, інформаційне право» / Національна юр. академія Ук-ни ім. Я. Мудрого. — Х., 2007. — 20с.

4. Організація податкового контролю: Навчальний посібник (для студентів 5 курсу денної і 6 курсу заочної форм навчання спеціальності 8.050106 «Облік і аудит»). Укл.: Кизилова Л.О., Кизилов Г.І. – Харків: ХНАМГ, 2006. – 163 с.

5. Адамик О.В. Податкові розрахунки і звітність у системі бухгалтерського обліку: організація та методика здійснення (на прикладі торгівельних підприємств західного регіону України): автореф. дис... канд. екон. наук: 08.06.04 / Тернопільська академія народного господарства. — Т., 2002. — 20 арк.

6. Косторной С. В. Податкова звітність платників фіксованого сільськогосподарського податку [Електронний ресурс]/ *С. В.* Косторной // сайт Національної бібліотекиУк-ни ім. В.І.Вернадського. – Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/znptdau/2012_2_6/18-6-02.pdf

7. Поняття податкової звітності: матеріали з навчального предмету "Податкове право" [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://textbooks.net.ua/content/view/3793/24/

8. Податковий кодекс України від 23 грудня 2010 р. N 2856-VI [Електронний ресурс]:офіційний сай Верховної ради України. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17

9. Вітенко О. Податкова звітність із фіксованого сільськогосподарського податку та особливості її заповнення і подання протягом року до органів ДПС [Електронний ресурс]/ Вітенко О. // Офіційне видання держаної податкової служби. – Режим доступу: http://www.visnuk.com.ua/ua/pubs/id/941/fromarchive/1

10. Наказ № 1016 — наказ ДПА України від 24.12.2010 р. № 1016 «Про затвердження форми Податкової декларації з фіксованого сільськогосподарського податку»

11. Хомутынник В. Относительно сроков представления налоговой отчетности по фиксированному сельскохозяйственному налогу в 2012 году // Баланс Агро. - Днепропетровск: ВКК «Баланс-Клуб», 2012.- №4. - С .2-3.