

ОПОДАТКУВАННЯ У СФЕРІ СОНЯЧНОЇ ЕНЕРГЕТИКИ В УКРАЇНІ

TAXATION IN THE FIELD OF SOLAR ENERGY IN UKRAINE

Сьогодні стрімкий розвиток альтернативних джерел енергії є одним зі способів, спрямованих на поліпшення екологічної ситуації. Розвиток цієї галузі підтримується виконавчою владою Євросоюзу, а саме Європейською комісією, за допомогою різних способів стимулювання. Все більше підприємств та фізичних осіб інвестують у будівництво сонячних станцій задля реалізації електричної енергії державі на основі «зеленого» тарифу. «Зелений» тариф встановлюється для кожного суб'єкта господарювання, який виробляє електричну енергію з альтернативних джерел енергії. Оскільки підприємства ведуть господарську діяльність, у бухгалтерів виникає питання стосовно правильного ведення обліку цього відносно нового об'єкта обліку та оподаткування операцій, які з цим пов'язані. У статті розглянуто нюанси оподаткування продажу електричної енергії державі, що обліковується в бухгалтерському обліку як товарна продукція. Окремо розглянуто деякі питання оподаткування приватних домогосподарств та юридичних осіб, що побудували комерційні електростанції задля продажу електричної енергії Гарантованому покупцю.

Ключові слова: «зелений» тариф, оподаткування, податки, альтернативні джерела енергії, сонячні станції, ПДВ, податок на прибуток, комерційні станції, приватні домогосподарства.

Сегодня стремительное развитие альтернативных источников энергии является

одним из способов, направленных на улучшение экологической ситуации. Развитие этой отрасли поддерживается исполнительной властью Евросоюза, а именно Европейской комиссией, с помощью различных способов стимулирования. Все больше предприятий и физических лиц инвестируют в строительство солнечных станций с целью реализации электрической энергии государству на основе «зеленого» тарифа. «Зеленый» тариф устанавливается для каждого субъекта хозяйствования, который производит электрическую энергию из альтернативных источников энергии. Так как предприятия ведут хозяйственную деятельность, у бухгалтеров возникает вопрос о правильном ведении учета этого относительно нового объекта учета и налогообложения операций, которые с этим связаны. В статье рассмотрены нюансы налогообложения продажи электрической энергии государству, которая учитывается в бухгалтерском учете как товарная продукция. Отдельно рассмотрены некоторые вопросы налогообложения частных домохозяйств и юридических лиц, которые построили коммерческие электростанции с целью продажи электрической энергии Гарантованному покупателю.

Ключевые слова: «зеленый» тариф, налогообложение, налоги, альтернативные источники энергии, солнечные станции, НДС, налог на прибыль, коммерческие станции, частные домохозяйства.

УДК 336.221

<https://doi.org/10.32843/bse.59-48>

Розіт Т.В.

к.е.н., доцент

Харківський національний університет імені В.Н. Каразіна

Забрудська Ю.В.

студентка

Харківський національний університет імені В.Н. Каразіна

Rozit Tetyana

V.N. Karazin Kharkiv National University

Zabrudska Yuliia

V.N. Karazin Kharkiv National University

The article describes the current state in the branches of alternative and renewable energy in Ukraine and in the world and outlines the possible prospects of the development of the renewable and alternative energy. The world is fast becoming a global village due to the increasing daily requirement of energy by all population across the world while the earth in its form cannot change. Alternative energy becomes one of the key sectors of the global economy. From home rooftops to utility-scale farms, solar power is reshaping energy markets around the world. In the decade from 2007 and 2017 the world's total installed energy capacity from photovoltaic panels increased a whopping 4,300 percent. Renewable energy is not just a way to reduce energy dependence it is also a fundamental advantage for those countries that have been able to use them effectively. Nowadays, the rapid development of alternative energy sources is one of the ways to improve the environmental situation. The development of this industry is supported by the executive branch of the European Union – the European Commission through various methods of incentives. More and more companies and individuals are investing in the construction of solar stations in order to sell electricity to the state on the basis of a “green” tariff. The “green” tariff is set for each business entity that produces electricity from alternative energy sources. As company do business, accountants have questions about the proper accounting of this fairly new object of accounting and the taxation of related transactions. The article considers the nuances of taxation of electricity which sales to the state, which is accounted for as a commodity. Some issues of taxation of private farms and legal entities that have built commercial power plants to sell electricity to the Guaranteed Buyer. However, for implementation of the energy strategy we should pay more attention to explaining of personal responsibility for reducing the environmental load on the planet creates a common social “green” thinking and creates new ideas and progressive views. As a result it gives us the rise to further progress in alternative energy.

Key words: “green” tariff, taxation, taxes, alternative energy sources, solar stations, VAT, income tax, commercial stations, private households.

Постановка проблеми. Альтернативні джерела енергії в сучасних умовах посідають провідне місце у вирішенні питання забезпеченості електроенергетикою населення. Постійне зростання цін та масштабне зменшення запасів природних ресурсів дають можливість усвідомити переваги «зеленої» економіки. Все більше підприємств інвестують у розвиток цієї сфери, водночас виникає питання обліку та оподаткування такої послуги, як продаж електричної енергії державі за «зеленим» тарифом.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Окремі питання альтернативної енергетики різних

країн світу у своїх роботах розглядали такі вчені, як С.О. Кудря [3], А.К. Шидловський [9], О.М. Сінчук [6], Г.Г. Гелетуха [2]. Також були використані статистичні дані Євростату, Держкомстату та Держенергоефективності.

Постановка завдання. Метою дослідження є виявлення всіх нюансів оподаткування продажу електроенергії приватними домогосподарствами та юридичними особами, власниками комерційних сонячних станцій за «зеленим» тарифом, що генерується за допомогою альтернативних джерел.

Виклад основного матеріалу дослідження. За сучасних темпів використання таких ресурсів,

як нафта й газ, їх запасів вистачить приблизно на 50 років, відповідно до досліджень фахівців. Вирішенням цього питання є запровадження альтернативних джерел енергії. Країни Європейського Союзу все активніше стимулюються до використання альтернативних джерел виробітку електроенергії [3]. У зв'язку з цим було розроблено Економічну стратегію. Відповідно до цього документа, частка альтернативних джерел у структурі виробництва електроенергії станом на 2020 рік має скласти до 20%, а до 2030 року – 50%. Плани України значно відрізняються від планів інших країн: відповідно до Енергетичної стратегії на період до 2035 року, частка відновлюваних джерел у генерації електроенергії у 2020 році має складати 7%, а у 2025 році – понад 13%.

Відповідно до даних, що були опубліковані на офіційному сайті Держенергоефективності, в Україні кількість альтернативних джерел енергетики почала рекордно збільшуватися, оскільки кількість установлених приватних та промислових сонячних і вітрових електростанцій станом на 2019 рік склала близько 4 700 МВт потужностей відновлюваної енергетики (ВДЕ), в цю сферу було проінвестовано майже 3,8 млрд. євро.

Візьмемо до уваги окрему сферу ВДЕ, а саме сонячні електростанції (СЕС). За останній рік кількість приватних сонячних СЕС збільшилась на 350% порівняно з минулорічними показниками, а саме зі 157 до 553 об'єктів. Великі промислові СЕС, що будуються за рахунок інвесторів та належать підприємствам, мають такий же відсоток зростання.

Для стимулювання виробництва відновлюваної електроенергії в Україні використовують такі механізми:

1) «зелений» тариф (стимулювання виробництва за допомогою «зеленого» тарифу поширю-

ється на всі види відновлювальних джерел енергії (за винятком електроенергії, виробленої великими гідроелектростанціями));

2) пільги в оподаткуванні;

3) пільговий режим приєднання до електричної мережі [9].

Для кращого розуміння розглянемо, чим є «зелений» тариф, його сутність, ціль, механізми запровадження.

В законі про електроенергетику зазначено таке визначення: «зелений» тариф – це тариф, за яким оптовий ринок електричної енергії України зобов'язаний закуповувати електричну енергію, вироблену на об'єктах електроенергетики з альтернативних джерел енергії. Енергопостачальники зобов'язані купувати електричну енергію у випадках, обсягах та за цінами, визначеними національною комісією регулювання електроенергетики України (НКРЕКП) [4].

Постачальником електроенергії за допомогою альтернативних джерел енергії на території України може бути як приватне домогосподарство, так і юридична особа, що побудувала комерційну сонячну електростанцію.

Всі ці об'єкти господарювання, як юридичні особи, так і приватні, отримують прибуток за вироблену «зелену» електроенергію, яку постачають у мережу та на ринок енергетики. З цього випливає, що вони мають сплачувати податки до бюджету. Розглянемо більш детально всі аспекти оподаткування сонячної «зеленої» енергетики.

Всі відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів, регулюються чинним Податковим кодексом України (далі – ПКУ).

Національна комісія, що здійснює державне регулювання у сфері енергетики (далі – НКРЕКП), регулює порядок продажу, обліку та розрахунків за вироблену електричну енергію з альтернатив-

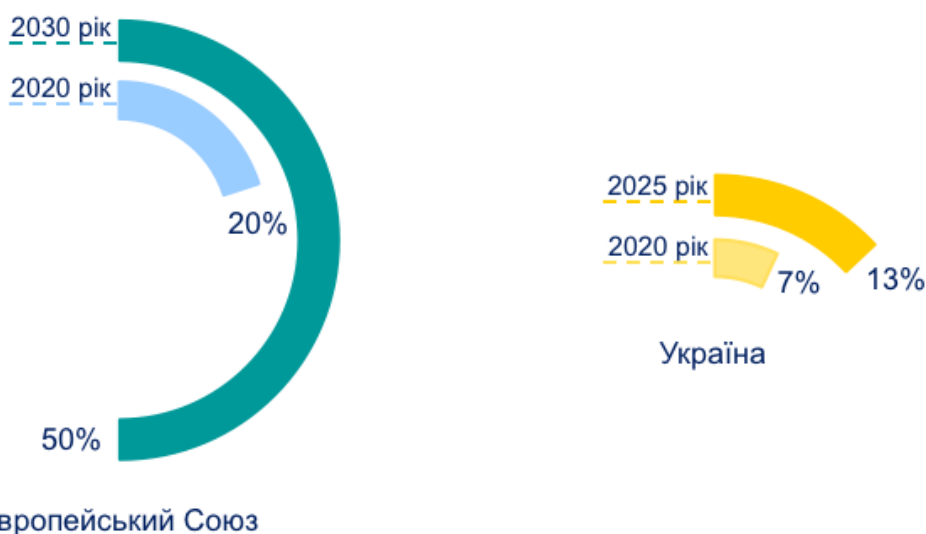


Рис. 1. Частка альтернативних джерел енергії у структурі виробництва електроенергії

Джерело: [8]

Встановлена потужність об'єктів відновлюваної електроенергетики, МВт
(станом на 01.01.2020 року)

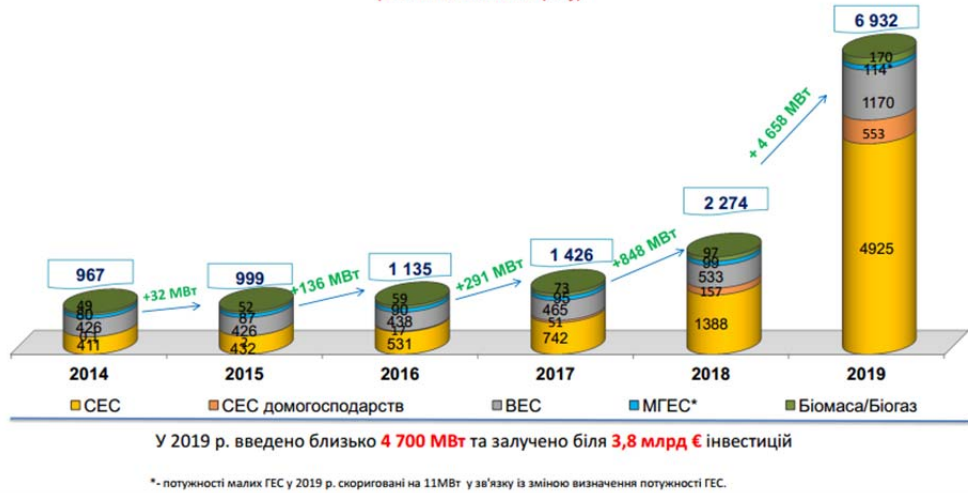


Рис. 2. Встановлена потужність об'єктів відновлюваної електроенергетики, МВт

Джерело: [7]

них джерел енергії об'єктами електроенергетики. Постановою від 27 лютого 2014 року № 170 було затверджено повне коло питань стосовно цього аспекту енергетичного ринку. «Цей Порядок регулює відносини між побутовим споживачем електричної енергії та енергопостачальником, що здійснює постачання електричної енергії за регульованим тарифом на території провадження ліцензійної діяльності (далі – енергопостачальник), які пов'язані з продажем та обліком електричної енергії, виробленої з енергії сонячного випромінювання об'єктами електроенергетики (генеруючими установками) приватних домогосподарств, та розрахунками за неї» [1].

Відповідно до вищезазначеного Порядку, побутовим споживачем слід вважати фізичну особу, що використовує в приватному домогосподарстві електричну енергію для забезпечення власних побутових потреб, що відмінні від професійної та комерційної діяльності. Отже, фізична особа має право продавати Гарантованому покупцю (виступає в ролі представника держави) електричну енергію, що вироблена за допомогою СЕС, за «зеленим» тарифом у тому обсязі, що не буде перевищувати щомісячне споживання електроенергії його приватним домогосподарством. Водночас електропостачальник купує електричну енергію, що вироблена з альтернативних джерел енергії за допомогою інсталюваної сонячної електростанції приватного домогосподарства, згідно з умовами укладеного договору купівлі-продажу між двома сторонами, укладеного за всіма вимогами НКРЕКП [5].

Фізична особа від продажу електроенергії державі отримує прибуток. Цей прибуток має обклада-

тися податками. Згадаємо, що вважається об'єктом оподаткування. Відповідно до ПКУ, об'єктом оподаткування фізичної особи-резидента є загальний місячний (річний) оподатковуваний дохід. Державна фіскальна служба доходить висновку, що грошова сума, отримана побутовим споживачем від продажу електричної енергії, виробленої з альтернативних джерел енергії, за «зеленим» тарифом в обсязі, що перевищує місячне споживання електричної енергії його приватним домогосподарством, включається до загального місячного (річного) оподаткованого доходу такого платника податку як інші доходи і оподатковується податковим агентом податком на доходи фізичних осіб та військовим збором на загальних підставах.

Ставка податку на доходи фізичних осіб становить 18%. Крім цього, доходи, визначені ст. 163 ПКУ, є об'єктом оподаткування військовим збором. Ставка військового збору становить 1,5% об'єкта оподаткування, визначеного тією ж статтею. Нарахування, утримання та сплата (перерахування) податку на доходи фізичних осіб та військового збору до бюджету здійснюються у порядку, встановленому ст. 168 ПКУ. Слід зауважити, що такі утримання з доходу, відмінного від заробітної плати, зараховуються до бюджету за відповідними кодами класифікації доходів бюджету, зокрема податок на доходи має код 11010500, військовий збір – 11011001 [4].

Тепер розглянемо оподаткування комерційних сонячних станцій та всі головні питання, на які мають звернути увагу власники цих станцій, а саме юридичні особи.

Перш за все всі суб'єкти господарювання, що мають наміри продавати державі (Гарантованому

покупцю) електричну енергію, що буде генеруватися СЕС, проходять складну процедуру оформлення «зеленого» тарифу, на відміну від приватних домогосподарств. Після придбання та інсталяції обладнання юридичній особі необхідно отримати відповідну ліцензію на генерування, пройти експертизу, що підтверджує відповідність обладнання встановленим нормам. Наступним етапом є узгодження тарифу та укладання договору купівлі-продажу електроенергії з державою.

Перейдемо до податкових зобов'язань, що виникають у юридичній особі – власника комерційної сонячної електростанції. Для цього розглянемо особливості податкової політики з такими податками, як податок на додану вартість, акцизний податок та податок на прибуток підприємств.

Щодо ПДВ усе стандартно, жодних пільг за операціями постачання енергії за програмою «зеленого» тарифу для юридичних осіб не передбачено. Отже, відповідно до ПКУ, об'єктом обкладення ПДВ є операції платників податку з постачання товарів/послуг, місце постачання яких знаходиться на митній території України. Операції з реалізації електричної енергії відповідають визначенню «постачання товарів». Постачання електроенергії здійснюється на митній території України. Ця операція не включається до переліку операцій, що є необ'єктними, звільненими від оподаткування або такими, що оподатковуються за ставкою 0% або 7%.

З огляду на вищезазначене операції постачання електроенергії обкладаються ПДВ за основною ставкою, тобто 20%. Постачальнику електричної енергії слід враховувати одну особливість. «Зелений» тариф – це спеціальний фіксований тариф, за яким держава зобов'язана купувати електроенергію у виробника. Тариф, згідно із Законом № 575, встановлює НКРЕКП для кожного суб'єкта господарювання – виробника електроенергії з альтернативних джерел. Отже, базою оподаткування ПДВ є регульована ціна «зеленого» тарифу, нараховується податок зверху на встановлений тариф.

З січня 2015 року електроенергія входить до переліку підакцизних товарів. Однак виробники електричної енергії, які здійснюють її генерацію за «зеленим» тарифом, платниками акцизу не виступають на підставі п. п. 213.2.8 ПКУ, що зазначає таке: операції з реалізації електричної енергії, виробленої, зокрема, з відновлюваних джерел енергії, не підлягають обкладенню акцизним податком [4].

Операції з реалізації сонячної енергії обкладаються податком на прибуток на загальних підставах за загальновідомою ставкою 18%.

Сьогодні податковий облік повністю орієнтований на бухгалтерський облік, з чого випливає, що об'єкт обкладення податком на прибуток визначається шляхом коригування бухгалтерського

фінансового результату на «податкові» різниці. Обов'язково виконувати цей пункт, що прописаний у ПКУ, мають підприємства, які вважаються високодохідними, тобто за критерієм обсягу доходу за рік понад 20 млн. грн., який було підвищено до 40 млн. грн. з 23 травня 2020 року. Відмінністю операцій з придбання альтернативних джерел енергії та реалізації електроенергії, що генерується на ньому, відповідно до розд. III ПКУ, є те, що податкові коригування здійснювати не потрібно [4].

Слід не забувати про такі податки та збори, що сплачують юридичні особи – власники комерційних СЕС, як податок на доходи фізичних осіб (працівників) та військовий збір, єдиний соціальний внесок.

Якщо земельна ділянка не перебуває в приватній власності, громада визначає ставку оренди на основі оціночної вартості ділянки від 3% до 5% від вартості вибраної ділянки. Нараховується ця сума на рахунок органу самоврядування, на балансі якого перебуває земельна ділянка, на якій побудована комерційна СЕС.

Висновки з проведеного дослідження. Електроенергія, що генерується, яка призначена на продаж, обліковується в бухгалтерському обліку як товарна продукція. Операція з реалізації сонячної енергії обкладається податком на прибуток і ПДВ на загальних підставах; операції з виробництва та реалізації електроенергії, виробленої з АДЕ, акцизним податком не обкладаються. Операції з придбання та продажу електроенергії з альтернативних джерел за «зеленим» тарифом відображаються в бухгалтерському обліку у суворій та чіткій відповідності вимогам національних стандартів обліку.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Альошкіна Н.В. Працюємо із «зеленим» тарифом: що в обліку?. *Податки & бухоблік*. 2016. № 83. URL: <https://i.factor.ua/ukr/journals/nibu/2016/october/issue-83/article-22406.html> (дата звернення: 15.11.2020).
2. Гелетуха Г.Г. Анализ основных положений Энергетической стратегии Украины на период до 2030 года. *Промышленная теплотехника*. 2006. № 5. С. 82–92.
3. Кудря С.О. Нетрадиційні та відновлювані джерела енергії : підручник для студентів вищих навчальних закладів, які навчаються за напрямами підготовки «Електротехніка та електротехнології» та «Електромеханіка». Київ : НТУУ «КПІ», 2012. 492 с.
4. Податковий кодекс України : Закон України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI / Верховна Рада України. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 14.11.2020).
5. Про ринок електричної енергії : Закон України від 13 квітня 2017 року № 2019-VIII / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2019-19#Text> (дата звернення: 16.11.2020).

6. Сінчук І.О. Нетрадиційні та відновлювані джерела енергії : навчальний посібник. Кременчук : Щербатих О.В., 2013. 192 с.

7. У 2019 році близько 3,7 млрд. євро інвестовано у рекордні 4 500 МВт потужностей відновлюваної електроенергетики в Україні. 2020. URL: <https://saee.gov.ua/uk/news/3287> (дата звернення: 17.11.2020).

8. Українська альтернативна енергетика: повільно, але стабільно. Baker Tilly Ukraine. Київ, 2018. URL: <https://bakertilly.ua/news/id44270> (дата звернення: 14.11.2020).

9. Шидловський А.К. Энергоэффективность та відновлювані джерела енергії. Київ: Українські енциклопедичні знання, 2007. 560 с.

REFERENCES:

1. Al'oshkina N.V. (2016) Pratsuyemo iz "zelenym" taryfom: shcho v obliku?. [We work with the "green" tariff: that in the account]. *Podatky & bukhablik (electronic journal)*, no. 83. Available at: <https://i.factor.ua/ukr/journals/nibu/2016/october/issue-83/article-22406.html> (accessed 15 November 2020).

2. Heletukha H.H. (2006) Analiz osnovnykh polozhenyuy Enerheticheskoy stratehyy Ukrainy na peryod do 2030 hoda [Analysis of the main provisions of the Energy Strategy of Ukraine for the period up to 2030]. *Industrial heating technology*, no. 5, pp. 82–92.

3. Kudrya S.O. (2012) *Netradytsiyni ta vidnovlyuvani dzherela enerhiyi: pidruch. dlya stud. vyshch. navch. zakl., yaki navchayut'sya za napryamamy pidhotov. "Elektrotekhnika ta elektrotekhnolohiyi" ta "Elektromekhanika"* [Unconventional and renewable energy sources:

textbook. for students. higher textbook institutions that study in the areas of training. "Electrical Engineering and Electrical Technology" and "Electromechanics"]. Kyiv: NTUU "KPI" (in Ukrainian).

4. Podatkovyy kodeks Ukrainy [Tax Code of Ukraine]: Zakon Ukrainy № 2755-VI vid 02.12.2010 roku / Verkhovna Rada Ukrainy. Available at: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (accessed 14 November 2020).

5. Pro rynek elektrychnoyi enerhiyi [About the electricity market]: Zakon Ukrainy vid 13.04.2017 roku № 2019-VIII / Verkhovna Rada Ukrainy. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2019-19#Text> (accessed 16 November 2020).

6. Sinchuk I.O. (2013) *Netradytsiyni ta vidnovlyuvani dzherela enerhiyi: navch. posib.* [Unconventional and renewable energy sources: textbook. way]. Kremen-chuk: Shcherbatykh O.V. (in Ukrainian)

7. U 2019 rotsi blyz'ko 3,7 mlrd yevro investovano u rekordni 4500 MVt potuzhnostey vidnovlyuvanoyi elektroenerhetyky v Ukraini [In 2019, about 3.7 billion euros were invested in a record 4,500 MW of renewable electricity capacity in Ukraine]. Available at: <https://saee.gov.ua/uk/news/3287> (accessed 17 November 2020).

8. Ukrainy's'ka al'ternatyvna enerhetyka: povil'no, ale stabil'no. Baker Tilly Ukraine. Kyiv [Ukrainian alternative energy: slowly but steadily]. Available at: <https://bakertilly.ua/news/id44270> (accessed 14 November 2020).

9. Shydlovs'kyi A.K. (2007) *Enerhoefektyvnist' ta vidnovlyuvani dzherela enerhiyi* [Energy efficiency and renewable energy sources]. Kyiv: Ukrainian encyclopedic knowledge. (in Ukrainian)