

УДК 336.2

## ОСОБЛИВОСТІ ТА ПЕРСПЕКТИВИ ОПОДАТКУВАННЯ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ТОВАРОВИРОБНИКІВ

Гордієнко М.І., Баранік А.О.

Сумський національний аграрний університет

DOI: <https://doi.org/10.32839/2304-5809/2018-12-64-63>

В результаті проведених досліджень проаналізовано сучасні особливості оподаткування сільськогосподарських товаровиробників. Виявлено проблеми і нові підходи державної підтримки сільського господарства. Визначено недоліки в оподаткуванні виробників аграрної сфери і нові підходи до їх вирішення. Зроблено висновки щодо теперішнього стану системи оподаткування та можливих шляхів зниження податкового тягаря для аграрних підприємств.

**Ключові слова:** податок, система оподаткування, податкове навантаження, державна підтримка, дотації, фіксований податок, єдиний податок.

**Постановка проблеми.** Аграрний сектор для економіки України є однією із найважливіших галузей, яка забезпечує продовольчу безпеку та продовольчу незалежність країни, формує основні засади збереження суверенності держави, відіграє суттєву роль у вирішенні соціально-економічних проблем сільських територій [1, 3]. Разом з тим, аграрний сектор є достатньо складною сферою виробництва, яка функціонує в умовах економічної нестабільності, потребує застосування нестандартних інструментів і важелів державної підтримки і в першу чергу че-

рез дієву систему оподаткування. Державне регулювання галузі через систему оподаткування дозволить сільськогосподарським товаровиробникам функціонувати у більш економічно сприятливих умовах для забезпечення виробництва конкурентоспроможної продукції, незважаючи на вплив зовнішніх факторів. Доречна зокрема теза Владислави Рутицької: «майбутнє аграрного сектору дуже тісно пов'язане з майбутнім всієї держави», з якою не можна не погодитися [11].

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Теоретико-методологічним засадам трансформа-

ції аграрного сектору економіки країни, в тому числі особливості та перспективи оподаткування сільськогосподарських підприємств, питання державної підтримки фінансування аграрного виробництва в цілому присвячені праці відомих науковців П.Т. Саблука, Ю.О. Лупенка, М.Я. Дем'яненко, М.М. Кваші, В.Я. Месель-Веселяка, М.М. Федорова, Н.П. Мацелюх, О.М. Могильного, О.О. Непочатенко, Л.Д. Тулуш, П.М. Боровик, О. Радченко, О.Є. Гудзь, М.І. Маліка, І.Г. Кириленко та інші. Однак входження у Європейське співтовариство, вимоги Міжнародного валютного фонду, постійні зміни законодавчої бази України під так називаємі «системні реформи» вимагають нових досліджень.

**Метою статті** є проведення досліджень сучасного стану системи оподаткування сільськогосподарських товаровиробників та розробка пропозицій з адаптації її до нових викликів у майбутньому.

**Виклад основного матеріалу.** На сьогодні можна з упевненістю відмітити, що трансформаційні процеси започатковані з отриманням незалежності України, ще у 1990 роках, проводилися хаотично, без належної правової, економічної і соціальної підготовки. Це в свою чергу, призвело до того, що на сільськогосподарських товаровиробників – платників податків зросло податкове навантаження, яке негативно вплинуло на стабільне ведення діяльності та розвиток галузі. Рівень податкового навантаження на сільськогосподарські підприємства складав від 12% у 1991 році до 22% у 1998 році.

З введенням у дію спрощеного режиму оподаткування для сільськогосподарських товаровиробників, після прийняття Закону України «Про фіксований сільськогосподарський податок» у 1998 році, дозволило знизити рівень податкового навантаження до 2,5%. Фіксований сільськогосподарський податок – це податок, що справляється з одиниці земельної площі та сплачується у грошовій формі. Разом з тим, Законом № 320-XIV, були введені обмеження, згідно яких: «платниками фіксованого сільськогосподарського податку можуть бути підприємства у яких сума доходу одержана від реалізації сільськогосподарської продукції та продуктів її переробки за попередній звітний (податковий) рік, перевищує 75 відсотків загальної суми валового доходу» (ст. 3 Закону) [9].

Виходячи з вимог чинного законодавства українські товаровиробники сільськогосподарської продукції мали і мають право обрати загальну систему оподаткування, тобто сплату податку на прибуток та інших зборів (платежів), але при цьому вони втрачають право на державну підтримку.

Крім цього, оподаткування податком на прибуток діяльності сільськогосподарських товаровиробників має свої особливості. Так, статтею 137 Податкового кодексу України (ПКУ) визначено, що виробники сільськогосподарської продукції можуть обрати річний податковий (звітний) період, який починається з 1 липня минулого звітного року і закінчується 30 червня поточного звітного року [8]. При цьому слід враховувати вимогу, що для цілей оподаткування податком на прибуток до підприємств, основною діяльністю яких є виробництво сільськогос-

подарської продукції, належать підприємства, дохід яких від продажу сільськогосподарської продукції власного виробництва за попередній податковий(звітний) рік перевищує 50 відсотків загальної суми доходу.

Розділ XIV глава 1 ст. 291 п. 291.4 ПКУ передбачає, що суб'єкти господарювання, які застосовують спрощену систему оподаткування, зокрема сільськогосподарські товаровиробники, у яких частка сільськогосподарського товаровиробництва за попередній податковий (звітний) рік дорівнює або перевищує 75 відсотків, віднесені до четвертої групи [8].

Об'єктом оподаткування для платників єдиного податку четвертої групи є площа сільськогосподарських угідь (ріллі, сіножатей, пасовищ і багаторічних насаджень) та/або земель водного фонду, що перебувають у власності сільськогосподарського товаровиробника або надана йому у користування, у тому числі на умовах оренди.

Базою оподаткування є нормативна грошова оцінка одного гектара сільськогосподарських угідь (ріллі, сіножатей, пасовищ і багаторічних насаджень), з урахуванням коефіцієнта індексації, визначеного за станом на 1 січня базового податкового (звітного) року відповідно до порядку встановленого ПКУ.

Для платників єдиного податку четвертої групи розмір ставок (зростання з 01.01.2017 року більше ніж на 15%) з одного гектара сільськогосподарських угідь та/або земель водного фонду залежить від категорії (типу) земель, їх розташування та становить (у відсотках бази оподаткування):

- для ріллі, сіножатей, і пасовищ (крім ріллі, сіножатей і пасовищ, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях, а також сільськогосподарських угідь, що перебувають в умовах закритого ґрунту) – 0,95%;
- для ріллі, сіножатей і пасовищ, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях – 0,57%;
- для багаторічних насаджень (крім багаторічних насаджень, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях) – 0,57%;
- для багаторічних насаджень, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях – 0,19%;
- для земель водного фонду – 2,43%;
- для сільськогосподарських угідь, що перебувають в умовах закритого ґрунту – 6,33% [8].

Платники єдиного податку четвертої групи самостійно обчислюють суму податку щорічно станом на 1 січня і не пізніше 20 лютого поточного року повинні подати податкову декларацію з встановленою формою, до відповідного контролюючого органу.

Сплата податку здійснюється щоквартально протягом 30 днів, що настають за останнім календарним днем податкового (звітного) періоду у наступних розмірах: 1 та 2 квартали – 10 відсотків; 3 квартал – 50 відсотків; 4 квартал – 30 відсотків.

Досить багато дебатів ведеться серед науковців і практиків стосовно державного регулювання аграрного сектору економіки через дію спрощеної системи оподаткування для виробників даної галузі: спочатку при застосуванні фіксованого сільськогосподарського податку, а нині єдиного податку для платників четвертої групи [4].

Функціонування спрощеної системи оподаткування сільськогосподарських товаровиробників з однієї сторони підвищило прозорість і достовірність оподаткування, через спрощеність адміністрування даного податку, стабілізувало базу оподаткування, частково оптимізувало строки сплати податку за рахунок врахування сезонності тощо. Однак на нашу думку ПКУ не врегулював цілу низку ключових проблем, які мали місце і залишаються нині:

1. проблема сезонності сплати єдиного податку;
2. не виконується регулююча функція податку, внаслідок відсутності диференціації в оподаткуванні;
3. методика розрахунку єдиного податку четвертої групи, базується на застарілій базі нормативної грошової оцінки земельних угідь, що проявляється у відсутності мотивації до збереження і покращення якості ґрунтів;

4. не враховуються фінансові результати діяльності платника податку, податок сплачується у фіксованій сумі за будь-яких обставин [7].

На сьогодні в умовах діє єдиного податку четвертої групи для сільськогосподарських товаровиробників, виробник сільськогосподарської продукції звільняється від сплати податку на прибуток підприємства; податку на майно в частині земельного податку, крім земельного податку за земельні ділянки, що не використовуються для ведення сільськогосподарського товаровиробництва; рентної плати за спеціальне використання води.

Разом з тим відомо, що одним із основних податків у загальній системі оподаткування для сільськогосподарських товаровиробників виступає податок на додану вартість (ПДВ).

Дослідження законодавчо-нормативної бази показали, що до 1 січня 2016 року всі суми нарахованого ПДВ сільськогосподарські підприємства не сплачували до бюджету, а залишали у своєму розпорядженні для розвитку діяльності. На 2016 рік Перехідними положеннями ПКУ було введено в дію тимчасовий механізм сплати нарахованих сум зобов'язань по ПДВ:

- операції із зерновими і технічними культурами – 85% до бюджету, 15% на спеціальний рахунок;
- операції з продукцією тваринництва – 20% до бюджету, 80% на спеціальний рахунок;
- операції з іншими сільськогосподарськими товарами та послугами – 50% до бюджету, 50% на спеціальний рахунок [8].

З 1 січня 2017 року всі сільськогосподарські товаровиробники, які застосовують спрощену систему оподаткування у вигляді сплати єдиного податку четвертої групи, визнані платниками таких податків і зборів: податок на додану вартість, акцизний збір, податок з доходів фізичних осіб, єдиний соціальний податок, військовий збір, плата за землю за земельні ділянки що не використовуються платниками єдиного податку четвертої групи для ведення сільськогосподарського товаровиробництва, транспортний податок, податок на нерухоме майно відмінне від земельної ділянки, екологічний податок, рентна плата.

Таким чином, можна зробити висновок, що держава повністю ліквідує пільгову систему

оподаткування ПДВ для аграрного сектору, не пропонуючи нічого нового взамін.

Досліджуючи міжнародну практику з цього питання слід відмітити, що сільськогосподарські товаровиробники і за кордоном платять ПДВ повністю до бюджету, але в них діють пільгові ставки оподаткування ПДВ. Це наглядно підтверджується вимогами «Директиви Ради 2006/112/ЄС про спільну систему податку на додану вартість», згідно з вимогами якої встановлюється мінімальна стандартна ставка в розмірі 15% з можливістю перегляду. Держави-члени ЄС можуть використовувати до двох знижених ставок, але не нижче 5% до бази оподаткування [7; 12].

Зміна податкової політики в аграрному секторі, це ключова вимога Міжнародного валютного фонду (МВФ), постійно можна почути з високим владних трибун [5].

Оцінюючи ситуацію яка виникла в сільському господарстві, за умови відсутності прямої бюджетної підтримки (відміна спеціального режиму оподаткування ПДВ), суттєво зростає податкове навантаження на сільськогосподарські підприємства. Якщо брати до уваги наявну інформацію, то в окремих країнах членах ЄС державна підтримка сільськогосподарських товаровиробників становила від 175 до 1343 євро на 1 га с.-г. угідь, в Україні фінансова підтримка в умовах дії спеціального режиму оподаткування ПДВ в межах до 40 євро на гектар [10].

За результатами проведеного Рахунковою палатою України аудиту ефективності використання коштів державного бюджету, спрямованих на надання державної підтримки агропромислового комплексу відмічено, що рівень державної підтримки однієї з головних бюджетотворюючих галузей національної економіки, частка якої у зведеному бюджеті за останні роки становить 12 відсотків, а у товарній структурі експорту – понад третину, є дуже низьким, з чим не можна не погодитися. Для порівняння у країнах ЄС прями виплати на державну підтримку сільського господарства становлять близько 28 відсотків від обсягу випуску продукції в сільському господарстві [14].

**Висновки і пропозиції.** Таким чином дослідження показали, що в останні роки через скасування пільг по оподаткуванню сільськогосподарських товаровиробників, спостерігається збільшення податкового навантаження на аграрний сектор держави.

Визначені Бюджетним кодексом України щорічні обсяги коштів Державного бюджету на період до 2021 року, які будуть спрямовуватися на державну підтримку сільськогосподарських товаровиробників України, на рівні не менше 1 відсотка від обсягу випуску продукції в сільському господарстві є економічно необґрунтованими. Використання дотацій, як єдиного засобу підтримки сільськогосподарських товаровиробників не зможе забезпечити їм належної підтримки.

Тому, вважаємо за доцільне, застосовуючи досвід країн ЄС, в подальшому доцільно впровадити окремі податкові пільги, закріпивши їх законодавчо у Податковому кодексі України.

**Список літератури:**

1. Дем'яненко М.Я. Проблеми адаптації податкової системи до умов агропромислового виробництва / М.Я. Дем'яненко // Економіка АПК. – 2008. – № 2. – С. 17-25.
2. Кваша М.М. Державна підтримка галузі тваринництва у 2016 році [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.slideshare.net/DairyNews/2016-60005250>.
3. Месель-Веселяк В.Я., Федоров М.М. Стратегічні напрями розвитку аграрного сектору економіки України / В.Я. Месель-Веселяк, М.М. Федоров // Економіка АПК. – 2016. – № 6. – С. 37-49.
4. Мацелюх Н.П., Скорик М.О. Оподаткування аграрного сектору: проблеми і нові підходи в системі державного регулювання / Н.П. Мацелюх, М.О. Скорик // Агросвіт. – 2006. – № 12. – С. 24-28.
5. МВФ наполягає на скасуванні податкових пільг для українського АПК [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://dt.ua/ECONOMICS/mvf-napolyagaє-na-skasuvanni-podatkovih-pilg-dlya-ukrayinskogo-apk176201\\_.html](http://dt.ua/ECONOMICS/mvf-napolyagaє-na-skasuvanni-podatkovih-pilg-dlya-ukrayinskogo-apk176201_.html).
6. Непочатенко О.О. Оподаткування сільськогосподарських товаровиробників та шляхи його вдосконалення / О.О. Непочатенко, П.М. Боровик, М.М. Уманець // Сталий розвиток економіки. – 2013. – № 1(18). – С. 328-332.
7. Оподаткування та державна підтримка сільськогосподарських товаровиробників: регіональні пріоритети та євроінтеграційні процеси: монографія // Г.М. Давидов, Н.С. Шалімова, А.М. Лисенко, О.А. Магопець; за заг. ред. д-ра екон. наук, проф. Г.М. Давидова та д-ра екон. наук, проф. Н.С. Шалімової. – Кропивницький: ФОП Александрова М.В., 2017. – 208 с.
8. Податковий кодекс України. Кодифікований // Всеукраїнська професійна газета «Все про бухгалтерський облік». – 2018. – Спецвипуск № 437 за 31.01.2018 р. – № 9-10. – С. 1-468.
9. Про фіксований сільськогосподарський податок: Закон України від 17 грудня 1998 р. № 320-XIV. Втрата чинності від 01.01.2011, підстава – Закон №2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/320-14>.
10. Радченко О. Державна підтримка сільського господарства України в період системних реформ / О. Радченко // Міжнародний економічний журнал «Економічний дискурс». – Випуск 2. – 2016. – С. 47-53.
11. Рутицька В. Системні реформи: ілюзія чи реальність? [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://hronika.info/mnenia/116286-sistemn-reformi-lyuzuza-chi-realnst.html>.
12. Стратегічні напрями податкового регулювання розвитку аграрного сектору економіки України на період до 2020 року. [Текст] / Ю.О. Лупенко, Л.Д. Тулуш. – К.: ННЦ ІАЕ, 2014. – 36 с.
13. Тулуш Л.Д. Стратегічні напрями бюджетного регулювання розвитку агропромислового виробництва в Україні [Текст] / Л.Д. Тулуш, О.Д. Радченко // Економіка АПК. – 2012. – № 10. – С. 81-90.
14. Щодо результатів аудиту ефективності. Лист № 03-678 від 10.04.2017 р. Рахункова палата України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ac-rada.gov.ua/doccatalog/document/16752652/03-678.pdf?subportal=main>.

**Гордиенко Н.И., Бараник А.А.**

Сумской национальной аграрный университет

## **ОСОБЕННОСТИ И ПЕРСПЕКТИВЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ТОВАРОПРОИЗВОДИТЕЛЕЙ**

### **Аннотация**

В результате проведенных исследований проанализированы современные особенности налогообложения сельскохозяйственных товаропроизводителей. Выявлены проблемы и новые подходы государственной поддержки сельского хозяйства. Определены недостатки в налогообложении производителей аграрной сферы и новые подходы к их решению. Сделаны выводы относительно нынешнего состояния системы налогообложения и возможных путей снижения налогового бремени для аграрных предприятий.

**Ключевые слова:** налог, система налогообложения, налоговая нагрузка, государственная поддержка, дотации, фиксированный налог, единый налог.

**Gordienko M.I., Baranik A.A.**

Sumy National Agrarian University

## **FEATURES AND PROSPECTS FOR TAXATION OF AGRICULTURAL PRODUCERS**

### **Summary**

As a result of the conducted researches the modern features of taxation of agricultural commodity producers are analyzed. Problems and new approaches of state support of agriculture are revealed. Deficiencies in the taxation of agricultural producers and new approaches to their solution. Conclusions regarding the current state of the taxation system and possible ways of reducing the tax burden for agribusiness enterprises are made.

**Keywords:** tax, tax system, tax burden, state support, subsidies, fixed tax, single tax.