

**Список використаних джерел:**

1. Податковий кодекс України : Закон України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 13–14.
2. Воронкова А. Оподаткування як інструмент мотивації розвитку малого та середнього бізнесу / А. Воронкова [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.khntusg.com.ua/files/sbornik/vestnik\\_126/12.pdf](http://www.khntusg.com.ua/files/sbornik/vestnik_126/12.pdf).
3. Про розвиток та державну підтримку малого і середнього підприємництва в Україні : Закон України від 22 березня 2012 р. № 4618-17 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.zakon.rada.gov.ua](http://www.zakon.rada.gov.ua).
4. Господарський кодекс України : Закон України від 16 липня 2015 р. № 629-VIII // Відомості Верховної Ради України. – 2015. – № 43. – Ст. 386.
5. Аккерман Е. Мозги за прилавок? / Е. Аккерман // Экономика и жизнь. – 2003. – № 16. – С. 2–4.

**ГРИГОР'ЄВА Х. А.,**  
кандидат юридичних наук,  
доцент кафедри аграрного,  
земельного та екологічного права  
(Національного університету  
«Одеська юридична академія»)

УДК 349.422.22

**ПРАВОВІ ЗАСАДИ ОПОДАТКУВАННЯ АГРАРІЇВ:  
СУЧАСНИЙ СТАН І ПЕРСПЕКТИВИ РЕФОРМУВАННЯ**

У статті досліджено правові проблеми оподаткування сільськогосподарських підприємств. На основі проведеного аналізу сформульовано висновки щодо тенденцій законодавчих ініціатив у цій сфері, а також вказано на характерні ознаки законодавства, що встановлює режим оподаткування аграріїв в Україні.

**Ключові слова:** оподаткування сільськогосподарських підприємств, єдиний податок, податок на додану вартість, аграрний протекціонізм, державна підтримка сільського господарства.

В статье исследуются правовые проблемы налогообложения сельскохозяйственных предприятий. На основании проведенного анализа сформулированы выводы относительно тенденций законодательных инициатив в данной сфере, а также указаны характерные признаки законодательства, устанавливающего режим налогообложения аграриев в Украине.

**Ключевые слова:** налогообложение сельскохозяйственных предприятий, единый налог, налог на добавленную стоимость, аграрный протекционизм, государственная поддержка сельского хозяйства.

The author studies with legal issues of taxation of agricultural enterprises in the article. Based on the analysis the author formulates conclusions about trends legislative initiatives in this area, and indicates typical signs legislation establishing the tax treatment of farmers in Ukraine.

**Key words:** taxation of agricultural enterprises, single tax, value added tax, protection of agriculture, state support of agriculture.



**Вступ.** Метаморфози податкового законодавства, які останнім часом переросли в перманентний процес, знаходять своє безпосереднє відображення у функціонуванні бізнесу в Україні. В умовах складної соціально-економічної ситуації вітчизняний аграрний сектор перетворився на локомотив української економіки. Однак, як і будь-яка сфера господарювання, сільське господарство, його розвиток, активізація, рентабельність та інвестиційна привабливість, прямо пропорційно залежать від сприятливості оподаткування. В аспекті вимог Міжнародного валютного фонду (далі – МВФ) щодо реформування видатків бюджету Україна зобов'язалась до 1 січня 2016 року поширити загальний режим оподаткування ПДВ на сільськогосподарські підприємства. Це зумовило гострі дискусії, суспільне обговорення та законодавчі ініціативи. Усі ці обставини актуалізують потребу в спеціальному аграрно-правовому дослідженні перспектив реформування оподаткування сільськогосподарського сектору в умовах рекомендацій МВФ і реалій сучасної України.

**Стан дослідження.** Дослідженнями окремих питань щодо державної підтримки сільськогосподарських підприємств, у тому числі шляхом встановлення спеціального режиму оподаткування, займалися такі вчені, як К. Андрієвський, О. Гафурова, В. Єрмоленко, О. Костенко, С. Марченко, А. Статівка, В. Уркевич та інші. З позицій економічної науки окреслені проблеми висвітлювалися в працях К. Азізової, Р. Гаврилюк, І. Криницького, Б. Кузняка, В. Лук'янова, О. Покатаєвої, Л. Савченка, В. Худавердієвої та багатьох інших учених. Проте стрімке реформування нормативної бази та зміна соціально-економічних умов вимагають сучасного дослідження проблем оподаткування аграріїв із позицій аграрно-правової науки.

**Постановка завдання.** Отже, метою статті є аналіз сучасного стану правового регулювання оподаткування сільськогосподарських підприємств в Україні та дослідження перспектив реформування законодавства в цій сфері.

**Результати дослідження.** Відповідно до підписаних документів МВФ застосовує до України чотирирічну програму механізму розширеного фінансування, яка передбачає надання кредитної допомоги в розмірі близько 17 млрд доларів США. Меморандум про економічну та фінансову політику містить основні положення, які Україна погодилася виконати. При цьому надання чергових траншів кредитних ресурсів від МВФ ставиться в залежність від рівня виконання передбачених вимог. В аграрній сфері головним обов'язком України стала необхідність скасування спеціального режиму ПДВ для сільськогосподарських підприємств. Відповідно до ст. 209 Податкового кодексу України (далі – ПК України) діючий спеціальний режим формується з трьох складових: а) акумуляція суми ПДВ та залишення її у власному розпорядженні; б) бюджетне відшкодування під час експорту; в) додаткова підтримка сільськогосподарських підприємств у сфері тваринництва. Основним «привілеєм» аграріїв щодо сплати ПДВ є саме можливість накопичити суму податку на спеціальному рахунку та витратити її на власні виробничі цілі.

Нами в окремому дослідженні було детально проаналізовано шляхи реформування спеціального режиму ПДВ для сільськогосподарських підприємств, враховуючи вимоги МВФ. Зокрема, на нашу думку, можна виділити чотири принципові шляхи такого реформування: 1) шлях виконання умов МВФ чи «затягування поясу»; 2) шлях протекціонізму; 3) радикальний шлях; 4) шлях диференціації. При цьому аналіз поданого до Верховної Ради України законопроекту, що торкається окреслених правових питань, надає підстави для прогнозування ймовірного вибору законодавця та подальшого дослідження вказаних правових проблем. Так, 26 жовтня 2015 року було подано проект Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо податкової лібералізації», за яким пропонується глибоке реформування діючої системи оподаткування, у тому числі агросектору. Обмежуючись рамками предмета нашого дослідження, ми акцентуємо увагу саме на запропонованих змінах в оподаткуванні сільськогосподарських підприємств.

Відповідно до законопроекту передбачається *«застосування спеціального режиму оподаткування ПДВ сільськогосподарським підприємством тільки з операцій у тваринництві»*, а також *«скасування особливостей оподаткування ПДВ під час постачання зернових і технічних культур, у результаті чого всі платники, які будуть експортувати зерно,*



матимуть право на бюджетне відшкодування ПДВ» [1]. Із цього можна зробити висновок, що ініціатори законопроекту йдуть по шляху часткового виконання вимог МВФ, тобто шляхом диференціації. Зокрема, розробники переконані, що спеціальний режим ПДВ треба зберегти за сільськогосподарськими підприємствами, які функціонують у галузі тваринництва, і ця позиція має своє обґрунтування.

Тваринництво в Україні – особлива галузь сільського господарства. Маючи однакові стартові позиції на початку 90-х років минулого століття, тваринництво й рослинництво по-різному пройшли шлях реформування. Усі галузі тваринництва демонстрували стійкий спад (за винятком птахівництва). У 2014 році в галузі тваринництва було рентабельним вирощування свиней на м'ясо, виробництво молока та яєць, деякої іншої продукції тваринництва [2, с. 116]. Стабільний дотаційний характер тваринництва формується під впливом комплексу факторів: а) *основний виробник продукції тваринництва – господарство населення* [3, с. 7], що зумовлює низький рівень інвестування, низький потенціал до технічної модернізації, значні витрати та високу собівартість продукції [4, с. 100], [5, с. 19]; б) *велике значення галузі для забезпечення продовольчої безпеки* – якими б не були затрати на виробництво тваринницької продукції, існує постійна потреба в задоволенні споживчого попиту населення як мінімум на науково обґрунтованому рівні; в) *існування об'єктивних ризиків виробництва* (залежність від рослинництва як джерела кормової бази [6, с. 17]; ризики самовідтворення – значна частина продукції спрямовується на наступне відтворення, а не на реалізацію [7, с. 72]; циклічність виробництва; загроза захворювань тощо); г) *значний часовий розрив між вкладанням коштів у виробництво тваринницької продукції та отриманням прибутку* тощо. Дотаційність тваринництва в Україні набула традиційного характеру, що відображається в тому числі на прикладі аналізованого нами законопроекту.

Отже, відповідно до законопроекту № 3357 проглядається намагання віднайти компромісний шлях реформування спеціального правового режиму ПДВ для аграріїв. Цей шлях можна назвати *диференціація за операціями*.

У рамках Меморандуму про економічну та фінансову політику не ставиться питання щодо реформування єдиного податку, який розповсюджується на сільськогосподарських товаровиробників. Спеціальне оподаткування виробників сільськогосподарської продукції в Україні вже стало традиційним: із 1999 року діє режим фіксованого сільськогосподарського податку, який модифікувався, змінив назву, проте сутнісних змін не пережив.

Щодо єдиного податку для аграріїв існують різні думки, однак треба визнати, що він є суттєвою державною підтримкою аграрного сектору виробництва в Україні. Однак відповідно до аналізованого законопроекту пропонуються зміни до ПК України, спрямовані у тому числі на реформування єдиного податку. Розробники пропонують обмежити коло суб'єктів, які мають право сплачувати єдиний податок четвертої групи. Згідно з вимогами чинного законодавства до платників цієї групи відносять сільськогосподарських товаровиробників, у яких частка сільськогосподарського товаровиробництва за попередній податковий (звітний) рік дорівнює або перевищує 75%. Отже, законодавець висунув фактично основний критерій, за яким ідентифікуються платники єдиного податку четвертої групи, – *виробничий критерій*. Він поєднує характеристику діяльності (сільське господарство) і відсоткове співвідношення з іншими видами діяльності за встановлений період часу. Відповідно до законодавчої ініціативи пропонується ввести два додаткових критерії: а) *дохідний ценз* (річний обсяг доходу не перевищує 80 000 розмірів мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня звітного (податкового) року); б) *земельний ценз* (площа земель, що використовується, – до 3 тисяч гектарів).

У такому разі коло платників єдиного податку четвертої групи суттєво звужується. Якщо порахувати доходний ценз, опираючись на розмір мінімальної заробітної плати в 2015 році, то це дозволить приблизно вказати на обмеження річного доходу до 100 млн грн. Крім того, юридичні особи, які мають річний дохід до 100 млн грн, відповідно до ст. 55 Господарського кодексу України, визначаються як суб'єкти мікро– та малого підприємництва. Це означає, що суб'єктів середнього та великого аграрного підприємництва пропонується поз-



бавити можливості бути «спрощенцями». З огляду на це не зрозумілою залишається пропозиція щодо запровадження земельного цензу в ролі обмежувального критерію для визначення суб'єкта плати єдиного податку четвертої групи. Запропонований ліміт земельної площі, що використовується підприємством, не має логічного обґрунтування та видається зайвим. Справа в тому, що:

– по-перше, у тексті законопроекту не уточнено, яку саме землю лімітовано: лише сільськогосподарського призначення чи взагалі всю, яка знаходиться в користуванні підприємства незалежно від категорії;

– по-друге, для різних видів сільськогосподарської діяльності площа земель має різне виробниче значення. Наприклад, для тваринництва земля використовується переважно як територіальний базис, що не формує потреби в значних земельних площах. Навіть у рослинництві земля використовується диференційовано (наприклад, потреби в землі для багаторічних насаджень (садів, виноградників, хмільників), як правило, значно менші, ніж для вирощування зернових культур). Цей важливий об'єктивний фактор не враховано під час встановлення єдиної верхньої межі в розмірі 3 тисяч га;

– по-третє, якщо встановлено доходний ценз, то зникає стимул для розширення посівних площ. При цьому треба заважати на те, що до сільськогосподарських товаровиробників, які відносяться до мікро- та малого підприємництва, належить більша частина фермерських господарств України. Згідно з даними Міністерства економічного розвитку та торгівлі України середня земельна ділянка, що використовувалася фермерськими господарствами в 2014 році, склала близько 117 га [8]. На основі сказаного не зрозумілим залишається встановлення такого обмеження, як 3 000 га землі для платників єдиного податку четвертої групи.

Мета введення додаткових критеріїв для визначення суб'єктів сплати єдиного податку четвертої групи в цілому досить зрозуміла. Вона полягає в тому, щоб збільшити бюджетні доходи за рахунок загального режиму оподаткування середніх і великих аграрних підприємств України. При цьому збереження можливості спрощеного оподаткування для дрібних господарств залишає їм певний «рятувальний круг» для виживання. Однак треба все ж проаналізувати потенційні наслідки такого реформування податкового законодавства. *По-перше*, негативним наслідком подібного реформування може стати особливий поведінковий ефект. Фактично введення доходного та земельного цензів як умов для віднесення до суб'єктів єдиного податку є стримуючим фактором, що дестимулює зростання сільськогосподарського підприємства. У складних економічних умовах великі підприємства більш конкурентоздатні й мають низку суттєвих переваг, тому опосередковане стримування зростання аграрних підприємств є незрозумілим. Особливо дивно це виглядає з огляду на те, що, крім фіскальної, важливою функцією єдиного податку традиційно визнається стимулююча [9, с. 10; 10, с. 66]. *По-друге*, запровадження «цензів на зростання» може зумовити шляхи обходу цих обмежень, насамперед вони пролягатимуть через диверсифікацію бізнесу. Тобто з метою збереження статусу платника єдиного податку четвертої групи підприємство може підлягати формальному поділу. *По-третє*, варто вказати на те, що проведення додаткових ліній розмежування між малим бізнесом та середнім і великим, зокрема запровадження додаткових податкових критеріїв, має характер «консервування» існуючого становища агробізнесу, а не стимулювання його розвитку.

Отже, для забезпечення ефективного реформування варто додатково зважити потенційні позитивні й негативні наслідки запропонованих змін із метою розробки найбільш оптимального механізму оподаткування сільськогосподарських підприємств, що враховував би потреби економіки та бюджетів усіх рівнів.

У результаті проведеного аналізу сучасного стану та перспектив реформування законодавства щодо оподаткування сільськогосподарських підприємств можна зробити деякі висновки. Так, податкове законодавство для аграріїв:

а) *гіпердинамічне*. За період незалежності Україна пережила щонайменше чотири податкові революції [11, с. 324]. При цьому спостерігається тенденція до підвищення темпів зміни податкового законодавства, а не до його стабілізації. Так, наприкінці 2014 року були оновлені законодавчі положення щодо фіксованого сільськогосподарського податку, а



вже протягом 2015 року було подано декілька законопроектів щодо його реформування вже в ролі єдиного податку четвертої групи (наприклад, законопроекти від 27 січня 2015 року № 1851, від 17 лютого 2015 року № 2160). Такий стан податкового законодавства не сприяє стабілізації та розвитку економіки та особливо сільського господарства. Очевидність того, що калейдоскопічна зміна правил оподаткування потребує свого припинення, знайшла відображення в пропозиції законопроекту № 3357 щодо запровадження трирічного мораторію на зміну базових елементів податків і зборів;

2) *«напівпротекційне»*. Ця характеристика відображає сучасний переламний момент реформування податкової системи. Згідно із чинним законодавством аграрії виносяться за рамки загальних правил оподаткування бізнесу, проте вектор державної політики спрямовано на зрівняння податкових режимів і скасування спеціальних правил оподаткування сільськогосподарських підприємств;

3) *незбалансоване*. Система оподаткування – це не механічна сукупність окремих правових режимів, а єдина взаємопов'язана система, яка жваво реагує на будь-які зміни в її складових. Реформування законодавства щодо оподаткування аграріїв відбувається «точково» та не враховує вказану особливість;

4) *неконцептуальне*. Виразно проглядається відсутність єдиного концептуального розуміння оптимальної системи оподаткування сільськогосподарського сектору економіки.

**Висновки.** Отже, за результатами проведеного дослідження можна зробити деякі висновки. Так, розробка законопроекту щодо податкової лібералізації вказує на пошук нормотворцями компромісного шляху задоволення вимог МВФ щодо розповсюдження загального режиму оподаткування ПДВ на сільськогосподарський сектор. Аналіз цього законопроекту дає змогу назвати запропонований у ньому шлях реформування податкового законодавства шляхом диференціації за операціями.

Дослідження законодавчої ініціативи щодо реформування правових засад єдиного податку четвертої групи демонструє наявність деяких спірних пропозицій. Так, введення двох додаткових критеріїв для визначення платника цього податку (доходний та земельний цени) збільшить бюджетні надходження, проте може спровокувати дестимулюючий ефект, який може призвести до певних негативних наслідків у сільському господарстві.

Оцінюючи загалом податкове законодавство з позицій аграрного протекціонізму, можна вказати на такі його характеристики, як гіпердинамічність, «напівпротекційність», незбалансованість, неконцептуальність. Від аграрно-правової науки вимагається здійснення подальших глибоких наукових розвідок у напрямі розробки оптимальних шляхів удосконалення оподаткування сільськогосподарських підприємств.

#### Список використаних джерел:

1. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо податкової лібералізації : проект Закону України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4\\_1?pf3511=56874](http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=56874).
2. Манжура О. Ефективність сільського господарства України як галузі національної економіки / О. Манжура // Бізнес Інформ. – 2014. – № 8. – С. 115–119.
3. Філюк Г. Зарубіжний та вітчизняний досвід державної підтримки сільськогосподарських виробників / Г. Філюк, О. Піменова // Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. – 2015. – Вип. 5(170). – С. 6–10.
4. Ольшанська О. Вплив діяльності фермерських господарств на розвиток агросоціальних систем / О. Ольшанська // Проблеми економіки. – 2013. – № 3. – С. 97–101.
5. Кизим М. Можливості та загрози від членства в СОТ для України у зовнішній торгівлі м'ясо-молочною продукцією з країнами ЄС і Митного союзу ЄврАзЕС / М. Кизим, І. Ярошенко, І. Матюшенко, І. Семигуліна, Ю. Маханьова // БізнесІнформ. – 2014. – № 3. – С. 8–21.
6. Приказюк О. Фінансування сільськогосподарських товаровиробників в умовах кризи / О. Приказюк // Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. – 2010. – Вип. 119. – С. 16–20.



7. Лобова О. Ефективність страхування ризиків підприємницької діяльності в аграрному секторі / О. Лобова // Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. – 2014. – Вип. 3(156). – С. 70–76.

8. Офіційний сайт Міністерства економічного розвитку і торгівлі України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.me.gov.ua/?lang=uk-UA>.

9. Данієлян С. Правове регулювання єдиного податку : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / С. Данієлян. – К., 2015. – 19 с.

10. Костенко О. Щодо визначення платників фіксованого сільськогосподарського податку / О. Костенко // Юридична Україна. – 2007. – № 10. – С. 62–66.

11. Лук'янов В. Податкові імперативи та податкове регуляторне адміністрування в сучасних умовах / В. Лук'янов // Актуальні проблеми економіки. – 2015. – № 2(164). – С. 322–327.

**ШЕВЕРДІН М. М.,**

кандидат юридичних наук, доцент,  
доцент кафедри історії держави і права  
України та зарубіжних країн  
(Національний юридичний  
університет імені Ярослава Мудрого)

УДК 340.15

**ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ ПРЯМИХ ПОДАТКІВ  
НА УКРАЇНСЬКИХ ЗЕМЛЯХ ПІД ВЛАДОЮ ЛИТВИ, ПОЛЬЩІ  
ТА РЕЧІ ПОСПОЛИТОЇ (СЕРЕДИНА XIV – XVII СТ.)**

Статтю присвячено розкриттю системи прямого оподаткування на українських землях під владою Литви, Польщі та Речі Посполитої в середині XIV – XVII ст. Основними видами податків були данина, подимщина, сребщина, поголовщина, воловщина, стація, поштучне. Зближення Великого князівства Литовського з Королівством Польським негативно позначилось на правовому становищі українського селянства, оскільки також збільшився податковий тягар.

**Ключові слова:** *прямі податки, подимне, сребщина, поголовщина, Річ Посполита.*

Статья посвящена раскрытию системы прямого налогообложения на украинских землях под властью Литвы, Польши и Речи Посполитой в середине XIV – XVII вв. Основными видами налогов были дань, подымщина, сребщина, поголовщина, воловщина, стация, поштучное. Сближение Великого княжества Литовского с Королевством Польским негативно отразилось на правовом положении украинского крестьянства, поскольку также увеличилось налоговое бремя.

**Ключевые слова:** *прямые налоги, подымное, сребщина, поголовщина, Речь Посполитая.*

