

Катерина Сергіївна **КАБАНЕЦЬ**

експерт з податкового права, Асоціація українських правників

ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-7612-127X>**ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ РЕЖИМУ ОПОДАТКУВАННЯ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ В УКРАЇНІ**

*У статті висвітлюються правові засади здійснення діяльності сільськогосподарських підприємств у руслі змін до податкового законодавства. Вказується, що динаміка правових норм своїм наслідком має недосконалість правового регулювання оподаткування сільськогосподарських підприємств, водночас гармонізація законодавства України з правом Європейського Союзу є необхідною умовою для поступу нашої держави до європейської спільноти. Запропоновано перспективні напрями подальшого вдосконалення національного законодавства з урахуванням необхідності розуміння особливостей здійснення сільськогосподарської діяльності, диспаритету цін на продукцію й засоби її виробництва, залежність від природно-кліматичних умов, прибутковості окремих галузей сільського господарства, недопущення дискримінації між сільськогосподарськими товаровиробниками, рівномірність податкового навантаження, запровадження преференцій для оподаткування малих сільськогосподарських товаровиробників.*

**Ключові слова:** сільське господарство, оподаткування, спрощена система оподаткування, єдиний податок, загальна система оподаткування, податок на прибуток, податок на додану вартість

**ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ**

Аграрний сектор кожної країни є важливим складником народногосподарського комплексу, а для нашої держави – це один із пріоритетних напрямів економічної діяльності, який потребує належного правового регулювання. Впродовж періоду незалежної України ця сфера ставала предметом реформування, не завжди обдуманого, зваженого й конструктивного, тому динаміка правових норм своїм наслідком має недосконалість правового регулювання оподаткування сільськогосподарських підприємств. З огляду на тенденції розвитку пріоритетних галузей народного господарства в окремих областях, звісно, помічаємо, що деякі з них є відверто дотаційними, не маючи відповідних умов для розвитку аграрного сектору, однак для переважної більшості в Україні цей напрям є важливим і основним в економічній сфері. Гармонізація законодавства України з правом Європейського Союзу є необхідною умовою для поступу нашої держави до європейської спільноти, однак податкове навантаження на сільськогосподарських товаровиробників повинно враховувати низку факторів для стабілізації економічного життя держави.

Тому **МЕТОЮ** статті ми обрали правове регулювання режиму оподаткування сільськогосподарських підприємств в Україні. Адже сьогодні в руслі децентралізації важливими осередками економічного підґрунтя кожної громади є сільськогосподарські підприємства, які функціонують на території конкретної громади.

**Джерельна база**

Основною нормативною літературою з обраної проблеми є: «Податковий кодекс України» від 02.12.2010 р. у редакції від 15.05.2021 р. (далі – ПК); Директиви Ради 2006/112/ЄС про спільну систему податку на додану вартість; Закони України «Про державну підтримку сільського господарства України» від 24.06.2004 р. у редакції від 04.12.2020 р.; «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове дер-

жавне соціальне страхування» від 08.07.2010 р. у редакції від 23.04.2021 р.; «Про фермерське господарство» від 19.06.2003 р. у ред. від 15.08.2020 р., рекомендаційні листи Державної фіскальної служби [5; 9; 11–14].

**Аналіз останніх досліджень і публікацій**

Проблемні питання стосовно оподаткування сільськогосподарських підприємств ставали об'єктом дослідження О. Богданової, О. Буцької [1–2]. Науковиці висвітлюють питання відсутності диференціації у встановленні податкової ставки залежно від видів сільськогосподарської діяльності, наданні послуг, виробництва товарів. Особливості сплати податків за забруднені землі досліджує В. Вершинін, який стверджує про необхідність урахування належності земель до певної категорії, що впливатиме на розмір сплачуваних податків [3]. Проблеми адаптації податкової системи до умов агропромислового виробництва висвітлюються у статті М. Дем'яненко [4]. Переваги спрощеної системи оподаткування як оптимізацію податкового навантаження сільськогосподарських товаровиробників вивчає О. Магопець [6].

Шляхи вдосконалення податкового навантаження на товаровиробників сільськогосподарської продукції з'ясовують О. Непочатенко, А. Павленко [7–8]. Перспективи оподаткування сільськогосподарської діяльності в Україні розкривають О. Посаднева, Р. Сидоренко [10; 15]. Учені переконані, що перспективами має стати врахування міжнародної практики, урахування досвіду країн Європейського Союзу та впровадження в національну економічну діяльність. Низка наукових розвідок Л. Тулуш присвячені методологічним аспектам розвитку системи оподаткування сільськогосподарських товаровиробників, особливостям формування системи прямого оподаткування аграрного сектору в розвинутих країнах, квазіаккумуляції ПДВ як інструменту стимулювання розвитку пріоритетних видів сільськогосподарської діяльності [17–19].

## ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

Оподаткування сільськогосподарських підприємств на меті повинно мати не винятково фіскальну функцію, а насамперед регулятивну, стимулюючу, щоб бути засобом державної підтримки сільськогосподарських товаровиробників та забезпечувати відповідні умови для підвищення рівня конкурентоздатності аграрного сектору України, інноваційної діяльності в цій сфері. Міжнародна практика з цього питання переконує, що у країнах Європейського Союзу (далі – ЄС) податок на додану вартість (далі – ПДВ) є обов'язковим для аграрного сектору, однак для таких категорій підприємств застосовується пільгова ставка (знижена) ПДВ. У «Директиві Ради 2006/112/ЄС про спільну систему податку на додану вартість» вказується, що «... для запобігання виникненню структурної невірноваженості в Співтоваристві та викривленню конкуренції в деяких царинах діяльності, унаслідок застосування Державами-членами різних стандартних ставок ПДВ, встановлюється мінімальна стандартна ставка в розмірі 15 % з можливістю перегляду» [5].

Передбачається дозвіл на застосування однієї або двох знижених ставок, які не можуть бути нижчими 5 %, але є винятки для деяких країн. Наведемо приклади: у Польщі залежно від виду продукції чи наданих послуг використовуються 5 % і 8 %, в Угорщині 5 % застосовується для свиного і пташиного м'яса, яєць, молока, але кукурудза, борошно оподатковуються у 18 %, а в Румунії встановлюється 9 % на продовольчі товари [7]. Під час реалізації продукції рослинного і тваринного походження застосовується 10 % у Росії та Білорусії. Звісно, вимога Міжнародного валютного фонду до зміни податкової політики вимагала негайного перегляду норм ПК. Тому варто розглянути основні етапи становлення системи оподаткування сільськогосподарських підприємств. Так, впродовж 1999-2014 рр. така система була представлена фіксованим сільгосподатком (спрощена система оподаткування), наявність спеціального режиму цього процесу. З 28.12.2014 р. після прийняття Верховною Радою України Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи» в межах скорочення чисельності податків цей податок приєднано до єдиного податку. Він став єдиним податком IV групи.

Вкажемо, що в період до 2015 р. до вказаних змін для тих суб'єктів господарювання, які працювали в аграрному секторі (сільське та лісове господарства, рибальство) і які перебували на загальній системі оподаткування та відповідали певним критеріям, надавалося право на застосування спеціального режиму оподаткування ПДВ. Специфікою цього періоду був той факт, що податок, який нараховано на вартість сільськогосподарських товарів/послуг власного виробництва, не віддавався до бюджету, а ця сума залишалася у розпорядженні товаровиробника. Тобто мета полягала у відшкодуванні податку за придбані товари / послуги. Саме з цього сформувався податковий кредит, у разі, якщо був залишок, ці кошти використовувалися для виробництва на розсуд товаровиробника. Оскільки Міжнародний валютний фонд висунув вимогу до скасування цього, лише за таких умов було надано новий транш, то з ініціативи профільного міністерства такі

реформи були впроваджені. Мотивація, на нашу думку, була зовсім не переконливою, що, мовляв, великі прибутки отримують заможні сільськогосподарські підприємства, які спроможні повністю сплачувати ПДВ.

Впродовж 2016 р. п. 209.2.2 п. 209.2 ст. 209 ПК встановлено, що «за операціями із сільського сподарськими товарами/послугами (крім операцій із зерновими й технічними культурами та операцій із продукцією тваринництва) на спеціальних рахунках, відкритих сільськогосподарським підприємствам, залишається 50 % від суми ПДВ; за операціями із зерновими та технічними культурами – 15 %; за операціями з продукцією тваринництва – 80 %» [9]. Тож передбачалося, що певні суми залишаються у розпорядженні сільськогосподарського підприємства для використання у виробництві сільськогосподарських товарів/послуг. З 01.01.2017 р. втратили чинність норми ст. 209 ПК, а тому наслідки невтішні, адже такі зміни «сприяли» зменшенню кількості сільськогосподарських підприємств, брак стимулювання малих підприємств, зниження якості та кількості трудових ресурсів, недостатнє фінансування соціальної сфери конкретних населених пунктів.

На момент введення фіксованого податку (далі – ФП), ставки цього податку забезпечували рівень навантаження, який можна порівняти з існуючими до 1999 р. податковими платежами (податок на прибуток, плата за землю тощо) і нарахуваннями (пенсійний фонд тощо). До 2014 р. навіть з урахуванням поправного коефіцієнта суми сплати фіксованого податку були незмінними і становили близько 6–8 грн на 1 га сільськогосподарських угідь. Це більш ніж вдвічі нижче ставок земельного податку, який входить до його складу. Тому ФП не забезпечував здійснення регулюючої та фіскальної функцій податків. Особливо гостро проблема бачилася для підприємств індустріального типу (птахофабрик, підприємств закритого овочівництва тощо). Для холдингів даний спецрежим оподаткування був особливо привабливим інструментом формування «законних» схем ухилення від сплати значної частини податків. Закупівля сільськогосподарської сировини за вищими цінами, ніж ринкові, була найбільш поширеним явищем у підконтрольних холдингам агроформуваннях. Останнє мало негативний вплив і на спотворення статистичної звітності про прибутковість сільськогосподарської діяльності загалом у країні [4].

Не менш проблемним було для ФП і є для єдиного податку сьогодні негативний вплив на рівень затребуваності облікової інформації в управлінні. Відсутність державних запитів і контролю за визначенням прибутку від сільськогосподарської діяльності не тільки спотворює фінансову та статистичну звітність, але, що більш важливо, послаблює економічну роботу на підприємствах і тим самим підриває конкурентоспроможність аграрної галузі. Проблемним сьогодні є й порядок реєстрації підприємства як платника податків зі спецрежиму. Підняття питомої ваги від реалізації сільськогосподарської продукції (послуг) до 75 % від величини всієї виручки (доходу) не стимулює диверсифікацію бізнесу малих і середніх підприємств. Останні як громадоутворюючі підприємства не в змозі через ФП розвивати сільський зелений туризм, про-

мислові та художні промисли, застосовувати коопераційні схеми вирощування і збуту сільгосппродукції (наприклад: забезпечення кормами, зооветеринарним обслуговуванням виробництва тваринницької продукції в особистих селянських господарствах, організація реалізації цієї продукції тощо), як це було за радянських часів.

На сьогодні у результаті змін, внесених до ПК у частині оподаткування сільськогосподарських підприємств єдиним податком (колишнім ФП), у середньому по сільському господарству України платіж з одного гектара ріллі становить 220–250 грн, з одного гектара сіножатей – 59–65 грн, з одного гектара пасовищ – 46–50 грн, з одного гектара багаторічних насаджень – 290–300 грн. Поетапне зростання ставок податку з 2014 до 2016 рр. свідчить про те, що до кінця 2014 р. ставки податку для різних сільськогосподарських угідь становили: для ріллі, сіножатей, пасовищ – 0,15 % від нормативної грошової оцінки земель; для багаторічних насаджень – 0,09 %; для земель водного фонду – 0,45 %. У 2015 р. для ріллі, сіножатей та пасовищ ставки податку становили 0,45 % від нормативної грошової оцінки земель; для багаторічних насаджень – 0,27 %; для земель водного фонду – 1,35 %. У 2016 р. для ріллі, сіножатей та пасовищ ставки податку становлять 0,81 % від нормативної грошової оцінки земель; для багаторічних насаджень – 0,49 %; для земель водного фонду – 2,43 % [17, С. 117].

Включення до формули розрахунку нормативної грошової оцінки земельних ділянок кумулятивного рівня інфляції. Остання масова оцінка земельних ділянок в Україні була проведена за станом на 01 липня 1995 р. До кінця 2014 р. до розрахунку єдиного податку для сільськогосподарських товаровиробників використовувалася саме ця нормативна грошова оцінка. Однак у 2015 р. до ПК був уведений порядок розрахунку суми податку, виходячи з нормативної грошової оцінки землі, скоригованої на величину її індексації, яка дорівнює множенню місячних темпів інфляції, починаючи з липня 1995 р. й закінчуючи груднем року, що передує звітному. Для розрахунку суми податку за 2015 р. кумулятивний рівень інфляції, визначений Державним агентством земельних ресурсів України, склав 3,997. Для ріллі же показник нормативної грошової оцінки земельної ділянки додатково множиться на коефіцієнт 1,756, встановлений у 2011 р. у зв'язку зі змінами в рентних доходах від земельних ділянок у Методику нормативної грошової оцінки земель сільськогосподарського призначення, затвердженої Кабінетом Міністрів України. Отже, за рахунок зростання нормативної грошової оцінки земельних ділянок сума єдиного податку для сільськогосподарських товаровиробників виросла в 3,997 рази, а сума податку з ріллі – у  $3,997 \times 1,756 = 7,019$  разів [19].

На сучасному етапі у руслі децентралізації в Україні функціонують громади, відбулося скорочення чисельності адміністративно-територіальних одиниць (районів). Тому на сучасному етапі є специфіка з правового регулювання сільськогосподарських підприємств. Так, згідно з нормами ст. 209.6 ПК «Сільськогосподарським вважається підприємство, основною діяльністю якого є постачання вироблених (наданих) ним сільськогосподарських товарів (послуг) на влас-

них або орендованих основних фондах, а також на давальницьких умовах, у якій питома вага вартості сільськогосподарських товарів/послуг становить не менш як 75 відсотків вартості всіх товарів/послуг, поставлених упродовж попередніх 12 послідовних звітних податкових періодів сукупно» [9]. Такі правила закріплюються кодифікованим актом права з урахуванням того, що, по-перше, у разі створення нового сільськогосподарського підприємства, яке провадить свою діяльність не менше, ніж 12 місяців, вказана питома вага визначається для кожного окремого звітного податкового періоду, по-друге, сюди не включаються «оподатковувані операції з постачання основних фондів, що перебували в складі його основних фондів не менше ніж 12 послідовних звітних податкових періодів сукупно, якщо такі операції не були постійними й не становили окремої підприємницької діяльності» [9].

Отже, сільськогосподарські підприємства мають право обирати: загальну систему оподаткування або спрощену систему у вигляді єдиного податку. У разі вибору першого варіанту передбачається сплата таких податків:

- податок на прибуток;
- податок на додану вартість;
- податок на майно (земельний податок);
- рентну плату за спеціальне використання води.

Оподаткування сільськогосподарських товаровиробників податком на прибуток здійснюється на загальних умовах за ставкою 18 %. З липня 2017 р. ці товаровиробники мають звітувати стосовно названого податку на загальних умовах [1, С. 145]. До цього часу сільгоспвиробники на загальній системі оподаткування, які підпадали під визначення, закріплене у ст. 209 ПКУ, могли обрати загальний або «сільськогосподарський» (з 1 липня минулого звітного року до 30 червня поточного звітного року) період звітування. Однак у зв'язку з втратою чинності положеннями ст. 209 ПКУ з 01.01.2017 р. ДФС своїм листом від 01.03.2018 р. № 6191/7/99–99–15–02–01–17 «Про особливості декларування податку на прибуток підприємств за 2017 рік» роз'яснила, що у 2017 р. припинилося застосування «особливого» звітного періоду для виробників сільськогосподарської продукції. Остання декларація, подана виробниками сільськогосподарської продукції за 2017 р., складалася за звітний (податковий) період з 1.07.2016 р. до 30.06.2017 р. Виробники сільськогосподарської продукції з 01.07.2017 р. звітують із податку на прибуток підприємств у загальному порядку [13]. З 01.01.2017 р. сільськогосподарські товаровиробники сплачують ПДВ на загальних засадах.

Особливості переходу на загальну систему оподаткування за цим податком ДФС пояснила у листі від 03.01.2017 р. за № 8/7/99–99–15–03–02 [9; 13]. Роз'яснення стосувалися «автоматичного» переходу без необхідності подання заяви, закриття додаткових електронних рахунків, подання податкової звітності з ПДВ, реєстрації податкових накладних/розрахунків коригування.

Спеціальний режим оподаткування ПДВ розглядався засобом державної підтримки розвитку аграрної сфери. Тому з метою певної компенсації можливих втрат від скасування спеціального режиму ПДВ Законом України «Про внесення змін до Податкового

кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2017 році» від 20.12.2016 р. Закон України «Про державну підтримку сільського господарства» доповнено ст. 16–1, що має назву «Бюджетна дотація для розвитку сільськогосподарських товаровиробників та стимулювання виробництва сільськогосподарської продукції» [11].

Право на бюджетну дотацію для розвитку сільськогосподарських товаровиробників та стимулювання виробництва сільськогосподарської продукції мають товаровиробники, основною діяльністю яких є постачання сільськогосподарських товарів, вироблених ними на власних або орендованих основних засобах, якщо питома вага вартості сільськогосподарських товарів становить не менше ніж 75 % від вартості всіх товарів, поставлених ними упродовж попередніх 12 послідовних звітних податкових періодів сукупно. Таке право розповсюджується лише на платників ПДВ. Якщо платник ПДВ скасував реєстрацію сільськогосподарського товаровиробника, то він виключається з Реєстру отримувачів бюджетної дотації. Обчислення розміру бюджетної дотації відбувається таким способом: вартість частки реалізованої дотаційної продукції у загальному обсязі реалізованої продукції помножується на задекларовану суму ПДВ, враховуючи коефіцієнт пропорційності відповідно до бюджетного фінансування [18, С. 125]. Варто звернути увагу, що з 01.01.2018 р. розподіл бюджетної дотації здійснюється в сумі не більше ніж 150 млн грн на одного сільськогосподарського товаровиробника на рік, враховуючи пов'язаних із таким товаровиробником осіб, які визначаються на підставі пп. 14.1.159 п. 14.1 ст. 14 ПК.

Новелою оподаткування сільськогосподарських товаровиробників ПДВ є те, що згідно з п. 63 підрозділу 2 розділу ХХ ПК тимчасово звільняються від оподаткування ПДВ операції з вивезення за межі митної території України у митному режимі експорту: з 01.09.2018 р. до 31.12.2021 р. соєвих бобів; з 01.01.2020 р. до 31.12.2021 р. насіння свиріпи або ріпаку. Наведені положення не поширюються на сільськогосподарські підприємства – виробників соєвих бобів та насіння свиріпи чи ріпаку, вирощених ними на землях сільськогосподарського призначення, які перебувають у власності таких товаровиробників чи в їхньому постійному користуванні або використовуються ними на правах оренди (суборенди) чи емфітевзису. Аналізуючи останнє положення, слід звернути увагу на те, що воно не розповсюджується на сільськогосподарські підприємства, які самостійно виростили зазначені культури та експортують їх, а тому мають право на таке бажане відшкодування ПДВ [2]. Можна погодитися з думкою фахівців про те, що це великі та середні підприємства, проте малі господарства (зокрема, фермерські) через невеликий розмір партій не зможуть самостійно експортувати вирощену сою, будуть змушені продавати її на внутрішньому ринку за заниженою ціною.

Основні новели стосовно земельного податку запроваджено у 2015 р. Сьогодні земельний податок є складовою плати за землю і входить до податку на майно. Цей податок є ключовим для агробізнесу, оскільки розвиток жодної галузі сільського господар-

ства неможливий без використання землі сільськогосподарського призначення (сільськогосподарські або несільськогосподарські угіддя). Основою для визначення розміру земельного податку є нормативна грошова оцінка землі, яка підлягає щорічній індексації. Центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері земельних відносин за індексом споживчих цін за попередній рік, щороку розраховує величину коефіцієнта індексації нормативної грошової оцінки земель, на який індексується нормативна грошова оцінка сільськогосподарських угідь, за станом на 1 січня поточного року, що визначається за певною формулою. Якщо індекс споживчих цін перевищує 115 %, такий індекс застосовується зі значенням 115 (ст. 289 ПК) [9].

Ставки земельного податку встановлюються органами місцевого самоврядування, які до 25 грудня року, що передує звітному, подають відповідному контролюючому органу за місцезнаходженням земельної ділянки рішення стосовно ставок земельного податку та наданих пільг зі сплати земельного податку юридичним та/або фізичним особам за встановленою формою. Конкретні ставки земельного податку можуть встановлюватися в межах ставок податку для сільськогосподарських угідь, нормативну грошову оцінку яких проведено [6]. Ставки встановлюються в розмірі не менше ніж 0,3 % та не більше ніж 1 % від їх нормативної грошової оцінки. Для сільськогосподарських угідь, розташованих за межами населених пунктів, нормативну грошову оцінку яких не проведено – не менше ніж 0,3 % та не більше ніж 5 % від нормативної грошової оцінки одиниці площі ріллі в області (ст.ст. 274, 277 ПК).

Спрощена система оподаткування представлена єдиним податком IV групи. З 2018 р. коло платників єдиного податку IV групи розширилося через включення до нього фізичних осіб-підприємців, які провадять діяльність виключно в межах фермерського господарства, зареєстрованого відповідно до Закону України «Про фермерське господарство», та за умови виконання сукупності вимог, встановлених пп. 4 п. 291.4 ст. 291 ПК [9; 14].

У зв'язку з розширенням кола платників цього податку до ПКУ було внесено зміни, якими встановлено час, з якого фізичні особи-підприємці вважаються платниками IV групи, порядок дій цих суб'єктів у разі невиконання умов (критеріїв) до платника єдиного податку IV групи, а також врегульовано порядок самостійного переходу на сплату єдиного податку та інші питання. Особливо слід звернути увагу на доповнення п. 298.8 ст. 298 ПК пп. 298.8.8, згідно з яким повторне включення до IV групи платників єдиного податку може відбутися не раніше ніж через 2 календарні роки після його переходу на застосування ставки єдиного податку, визначеної для платників іншої групи, або анулювання його попередньої реєстрації платником єдиного податку IV групи. Як відомо, базою оподаткування єдиним податком IV групи визначено нормативну грошову оцінку 1 га сільськогосподарських угідь (ріллі, сіножатей, пасовищ і багаторічних насаджень), а для земель водного фонду (внутрішніх водойм, озер, ставків, водосховищ) – нормативну грошову оцінку ріллі в області, враховуючи коефіцієнт

індексації, визначений станом на 1 січня базового податкового (звітного) року відповідно до порядку, встановленого ПК. Розмір ставок податку з 1 га сільськогосподарських угідь та/або земель водного фонду залежить від категорії (типу) земель та їх розташування [10].

Оподаткування податком на прибуток діяльності сільськогосподарських підприємств має певну особливість. Так, підприємства, дохід яких за попередній звітний рік від реалізації сільськогосподарської продукції власного виробництва становить понад 50 % загального доходу підприємства, можуть обрати річний звітний період, який починається 1 липня поточного звітного року, а закінчується 30 червня наступного звітного року. Одним з основних податків у загальній системі оподаткування для сільськогосподарського підприємства також виступає ПДВ. Платниками цього податку повинні зареєструватись усі юридичні особи та підприємці з доходом за останніх 12 місяців понад 1 млн грн.

Податок із доходів фізичних осіб сільськогосподарські підприємства сплачують з усіх видів доходів, що отримуються їхніми працівниками за ставкою 18 %. Також ці доходи підлягають оподаткуванню і єдиним соціальним внеском – 22 % від нарахованої суми доходів. Спрощена система оподаткування для сільськогосподарських підприємств передбачає сплату єдиного податку за системою передбаченою для 4-ї групи платників цього податку. Платники єдиного податку цієї групи звільнюються від сплати наступних податків і зборів: податку на прибуток підприємств; 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. ПДВ, ПДФО, ЄСВ і військовий збір спрощенці цієї групи сплачують на загальних основах [4]. Спрощена система IV групи – це особлива група, де можуть перебувати тільки сільськогосподарські товаровиробники. Причому тільки юрособи, оскільки згідно з пп. 14.1.235 ПК сільськогосподарським товаровиробником вважається юрособа незалежно від організаційно-правової форми, яка займається: виробництвом сільгосппродукції (групи 1–24 УКТ ЗЕД) та/або розведенням; вирощуванням і виловом риби у внутрішніх водоймах (озерах, ставках та водосховищах); переробкою сільгосппродукції на власних чи орендованих потужностях, зокрема з власновиробленої сировини на давальницьких умовах, і здійснює операції з її постачання.

Відповідно до ПК, об'єктом оподаткування для аграрних підприємств – платників єдиного податку IV групи є площа сільськогосподарських угідь (ріллі, сіножатей, пасовищ і багаторічних насаджень) та/або земель водного фонду (внутрішніх водойм, озер, ставків, водосховищ), що перебувають у власності сільськогосподарського товаровиробника або надані йому у користування, зокрема на умовах оренди. Базою оподаткування податком для єдинників IV групи – сільськогосподарських товаровиробників є нормативна грошова оцінка одного гектара сільськогосподарських угідь (ріллі, сіножатей, пасовищ і багаторічних насаджень) з урахуванням коефіцієнта індексації, визна-

ченого станом на 1 січня базового податкового (звітного) року відповідно до порядку, встановленого ПКУ (п. 2921.2 ПК). Тож, як бачимо, платниками єдиного податку 4-ї групи можуть бути сільськогосподарські підприємства різних організаційно-правових форм, передбачених законами України, селянські та інші господарства, які займаються виробництвом (вирощуванням), переробкою та збутом сільськогосподарської продукції, а також рибницькі, рибальські та риболовецькі господарства, які займаються розведенням, вирощуванням та виловом риби у внутрішніх водоймах (озерах, ставках та водосховищах), в яких сума, одержана від реалізації сільськогосподарської продукції власного виробництва та продуктів її переробки за попередній звітний (податковий) рік, перевищує 75 % загальної суми доходу [15].

Об'єктом оподаткування є площа сільськогосподарських угідь, переданих сільськогосподарському товаровиробнику у власність або наданих йому у користування, зокрема на умовах оренди, а також земель водного фонду, які використовуються рибницькими, рибальськими та риболовецькими господарствами для розведення, вирощування та вилову риби у внутрішніх водоймах (озерах, ставках та водосховищах).

Ст. 209.11. ПК передбачає: якщо суб'єкт спеціального режиму оподаткування поставляє упродовж попередніх 12 послідовних звітних податкових періодів сукупно несільськогосподарські товари/послуги, питома вага яких перевищує 25 % вартості всіх поставлених товарів/послуг, то:

а) на таке підприємство не поширюється спеціальний режим оподаткування, встановлений цією статтею. Таке підприємство зобов'язане визначити податкове зобов'язання з цього податку за підсумками звітного податкового періоду, у якому було допущено таке перевищення, і сплатити податок до бюджету в загальному порядку;

б) контролюючий орган виключає таке підприємство з реєстру суб'єктів спеціального режиму оподаткування та може повторно включити його до такого реєстру після закінчення наступних 12 послідовних звітних податкових періодів за наявності підстав, визначених цією статтею;

в) таке підприємство вважається платником зазначеного податку на загальних підставах з першого числа місяця, в якому було допущено таке перевищення.

Якщо суб'єкти спеціального режиму оподаткування не можуть самостійно покрити збитки, що виникли внаслідок дії обставин непереборної сили, такі суб'єкти мають право продовжити строк застосування спеціального режиму оподаткування без дотримання розміру питомої ваги, встановленої цим пунктом. Це правило не застосовується, якщо ризики втрати товарів (запасів) були належно застраховані. У такому випадку суми одержаних страхових виплат враховуються у визначенні питомої ваги вартості сільськогосподарських товарів/послуг у загальному обсязі постачання за відповідний звітний період. Рішення про наявність обставин непереборної сили, перелік суб'єктів, що постраждали внаслідок таких обставин, та терміни застосування спеціального режиму оподаткування без дотримання розміру питомої ваги, встановленої цим пунктом, визначаються Верховною Радою

Автономної Республіки Крим, обласними радами [9].

Норми цього пункту починають застосовуватися після закінчення терміну, визначеного Верховною Радою Автономної Республіки Крим, обласними радами.

Варто також вказати, що згідно з нормами ст. 209.12 ПК сільськогосподарське підприємство виключається з реєстру суб'єктів спеціального режиму оподаткування у разі, коли:

а) підприємство подає заяву про зняття його з реєстрації як суб'єкта спеціального режиму оподаткування та/або про його реєстрацію як платника зазначеного податку на загальних підставах;

б) підприємство підлягає реєстрації як платник податку на загальних підставах;

в) стосовно підприємства прийняте рішення про припинення шляхом ліквідації або реорганізації.

### ВИСНОВКИ

Отже, у результаті проведеної адміністративної реформи та процесів децентралізації в Україні функціонують громади як основні підвалини діяльності колективів населених пунктів, старостинських округів. Встановлено, що сільськогосподарським у сучасних громадах вважається підприємство, основною діяльністю якого є постачання вироблених (наданих) ним сільськогосподарських товарів (послуг) на власних або орендованих основних фондах, а також на дачальницьких умовах, в якій питома вага вартості сільськогосподарських товарів/послуг становить не менш як 75 % вартості всіх товарів/послуг, поставлених впродовж попередніх 12 послідовних звітних податкових періодів сукупно. У разі створення нового сільськогосподарського підприємства, яке провадить свою діяльність не менше, ніж 12 місяців, вказана питома вага визначається для кожного окремого звітного податкового періоду. До того ж сюди не включаються оподатковувані операції з постачання основних фондів, що перебували в складі його основних фондів не менше ніж 12 послідовних звітних податкових періодів сукупно, якщо такі операції не були постійними й не становили окремої підприємницької діяльності.

### Список використаних джерел

1. Богданова О.О. Окремі аспекти оподаткування сільськогосподарських підприємств. *Економіка*. 2011. № 3. С. 144-151.
2. Буцька О. Оподаткування сільськогосподарських підприємств в умовах податкових змін. *Ефективна економіка*. 2013. № 12. С.13-17.
3. Вершинин В. Налогообложение загрязненных земель сельскохозяйственного назначения. *АПК. Экономика, управление*. 2005. № 8. С. 63.
4. Дем'яненко М.Я. Проблеми адаптації податкової системи до умов агропромислового виробництва. *Економіка АПК*. 2008. № 2. С. 17-25.
5. Директиви Ради 2006/112/ЄС про спільну систему податку на додану вартість. URL: [http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/994\\_928](http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/994_928)
6. Магопєць О.А. Оптимізація податкового навантаження сільськогосподарських товаровиробників в умовах застосування спрощеної системи оподаткування. *Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки*. 2017. Вип. 31. С. 160-171.
7. Непочатенко О.О. Оподаткування сільськогосподарських товаровиробників та шляхи його вдосконалення. *Сталій розвиток економіки*. 2013. № 1(18). С. 328-332.
8. Павленко А. Спецрежим ПДВ: врятувати сільське господарство й догодити МВФ. URL: <http://www.epravda.com.ua/columns/2016/03/22/586322>
9. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. у редакції від 15.05.2021 р. № 2755-17. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
10. Посаднева О.М. Особливості оподаткування сільськогосподарської діяльності в Україні. *Інноваційна економіка*. 2012. № 2. С. 257-260.
11. Про державну підтримку сільського господарства України: Закон України від 24.06.2004 р. у ред. від 04.12.2020 р. № 1877-ІУ. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1877-15#Text>

Такі підприємства мають право обирати загальну чи спрощену систему оподаткування.

Платниками єдиного податку 4-ї групи можуть бути сільськогосподарські підприємства різних організаційно-правових форм, передбачених законами України, селянські та інші господарства, які займаються виробництвом (виросуванням), переробкою та збутом сільськогосподарської продукції, а також рибницькі, рибальські та риболовецькі господарства, які займаються розведенням, вирощуванням та виловом риби у внутрішніх водоймах (озерах, ставках та водосховищах), в яких сума, одержана від реалізації сільськогосподарської продукції власного виробництва та продуктів її переробки за попередній звітний (податковий) рік, перевищує 75 % загальної суми доходу.

Об'єктом оподаткування є площа сільськогосподарських угідь, переданих сільськогосподарському товаровиробнику у власність або наданих йому в користування, зокрема на умовах оренди, а також земель водного фонду, які використовуються рибницькими, рибальськими та риболовецькими господарствами для розведення, вирощування та вилову риби у внутрішніх водоймах (озерах, ставках та водосховищах).

**Перспективними напрямками** подальшого вдосконалення національного законодавства є такі:

- проведення фіскальної політики з урахуванням необхідності розуміння особливостей здійснення сільськогосподарської діяльності;
- уникнення диспаритету цін на продукцію й засоби її виробництва;
- усвідомлення залежності аграрної сфери від природно-кліматичних умов;
- розуміння прибутковості окремих галузей сільського господарства;
- недопущення дискримінації між сільськогосподарськими товаровиробниками;
- рівномірність податкового навантаження;
- запровадження преференцій для оподаткування малих сільськогосподарських товаровиробників.

12. Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування: Закон України № 2464–VI від 08.07.2010 р. в редакції від 23.04.2021 р. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2464-17>
13. Про особливості декларування податку на прибуток підприємств за 2017 рік: Лист ДФС від 01.03.2018 № 6191/7/99–99–15–02–01–17. URL: <http://kr.sfs.gov.ua/media-ark/news-ark/329955.html>
14. Про фермерське господарство: Закон України від 19.06.2003 р. у ред. від 15.08.2020 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/973-15#Text>
15. Сидоренко Р.В. Оподаткування діяльності сільськогосподарських підприємств: сучасний стан та перспективи. *Причорноморська економічні студії*. 2016. Випуск 12–2. С. 173–176.
16. Стан виконання бюджетних програм, передбачених на підтримку АПК. URL: <http://www.aau.org.ua/media/publications/679/files/1539684416972>
17. Тулуш Л.Д. Методологічні аспекти розвитку системи оподаткування сільськогосподарських товаровиробників. *Економіка АПК*. 2007. № 9. С. 116–123.
18. Тулуш Л. Особливості формування системи прямого оподаткування аграрного сектору в розвинутих країнах. *Соціально-економічні проблеми й держава*. 2012. Вип. 1 (6). С. 124–134.
19. Тулуш Л.Д. Квазіаккумуляція ПДВ як інструмент стимулювання розвитку пріоритетних видів сільгоспдіяльності. *Збірник наукових праць Уманського НУС*. 2017. Випуск № 91. Частина 2. С. 100–120.

### **References**

1. Bohdanova O.O. Some aspects of taxation of agricultural enterprises. *Economy*. 2011. № 3. pp. 144–151. (in Ukrainian).
2. Butska O. Taxation of agricultural enterprises in terms of tax changes. *Efficient economy*. 2013. № 12. pp. 13–17. (in Ukrainian).
3. Vershinin V. Taxation of contaminated agricultural land. *Agroindustrial complex. Economics, management*. 2005. № 8. P. 63. (in Russian).
4. Demianenko M.Ya. Problems of adaptation of the tax system to the conditions of agro-industrial production. *Economics of agro-industrial complex*. 2008. № 2. pp. 17–25. (in Ukrainian).
5. Council Directive 2006/112 / EC on the common system of value added tax. URL: [http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/994\\_928](http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/994_928) (in Ukrainian).
6. Mahopets O.A. Optimization of the tax burden on agricultural producers in terms of a simplified taxation system. *Scientific works of Kirovograd National Technical University. Economic sciences*. 2017. Issue 31. pp. 160–171. (in Ukrainian).
7. Nepochatenko O.O. Taxation of agricultural producers and ways to improve it. *Sustainable economic development*. 2013. № 1 (18). pp. 328–332. (in Ukrainian).
8. Pavlenko A. Special VAT regime: to save agriculture and please the IMF URL: <http://www.epravda.com.ua/columns/2016/03/22/586322> (in Ukrainian).
9. Tax Code of Ukraine dated 02.12.2010 on 15.05.2021 № 2755–17. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (in Ukrainian).
10. Posadnieva O.M. Features of taxation of agricultural activity in Ukraine. *Innovative economy*. 2012. № 2. pp. 257–260. (in Ukrainian).
11. On state support of agriculture of Ukraine: Law of Ukraine of 24.06.2004, on 04.12.2020 № 1877–IU. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1877-15#Text> (in Ukrainian).
12. On the collection and accounting of a single contribution to the obligatory state social insurance: Law of Ukraine № 2464–VI of 08.07.2010, as amended on 23.04.2021 URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2464-17> (in Ukrainian).
13. On the peculiarities of declaring the corporate income tax for 2017: Letter of the SFS from 01.03.2018 № 6191/7 / 99–99–15–02–01–17. URL: <http://kr.sfs.gov.ua/media-ark/news-ark/329955.html> (in Ukrainian).
14. On farming: Law of Ukraine of June 19, 2003, ed. from 15.08.2020 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/973-15#Text> (in Ukrainian).
15. Sydorenko R.V. Taxation of agricultural enterprises: current status and prospects. *Black Sea economic studies*. 2016. Issue 12–2. pp. 173–176. (in Ukrainian).
16. Status of implementation of budget programs provided to support the agro-industrial complex. URL: <http://www.aau.org.ua/media/publications/679/files/1539684416972> (in Ukrainian).
17. Tulush L.D. Methodological aspects of the development of the taxation system of agricultural producers. *Economics of agro-industrial complex*. 2007. № 9. pp. 116–123. (in Ukrainian).
18. Tulush L. Features of the formation of the system of direct taxation of the agricultural sector in developed countries. *Socio-economic problems and the state*. 2012. Issue 1 (6). pp. 124–134. (in Ukrainian).
19. Tulush L.D. Quasi-accumulation of VAT as a tool to stimulate the development of priority agricultural activities. *Collection of scientific works of Uman NUS*. 2017. Issue № 91. Part 2. pp. 100–120. (in Ukrainian).

**Kateryna KABANETS**

expert in tax law, The Ukrainian Lawyers Association

ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-7612-127X>

## LEGAL REGULATION OF THE TAXATION REGIME OF AGRICULTURAL ENTERPRISES IN UKRAINE

*The paper highlights the legal basis for the activities of agricultural enterprises in line with changes in tax legislation. It is pointed out that the dynamics of legal norms results in the imperfection of the legal regulation of taxation of agricultural enterprises, while the harmonization of Ukrainian legislation with the law of the European Union is a necessary condition for our country's accession to the European community. Thus, as a result of the administrative reform and decentralization processes in Ukraine, communities function as the main foundations of the activities of collectives of settlements, Starostyn districts.*

*We have established that an agricultural enterprise in modern communities is an enterprise whose main activity is the supply of agricultural goods (services) produced (provided) by it on its own or leased fixed assets, as well as on toll terms, in which the share of agricultural goods/services is not less than 75 percent of the value of all goods/services delivered during the previous 12 consecutive reporting tax periods combined. In the case of creation of a new agricultural enterprise, which operates for at least 12 months, the specified share is determined for each individual reporting tax period. In addition, this does not include taxable transactions for the supply of fixed assets that were part of its fixed assets for at least 12 consecutive reporting tax periods in total, if such transactions were not permanent and did not constitute a separate business activity. Such enterprises have the right to choose a general or simplified system of taxation. Prospective directions of further improvement of the national legislation are offered taking into account necessity of understanding of features of realization of agricultural activity, a disparity of the prices for production and means of its manufacture, dependence on natural and climatic conditions, profitability of separate branches of agriculture, prevention of discrimination between agricultural commodity producers for the taxation of small agricultural producers.*

**Keywords:** agriculture, taxation, simplified taxation system, single tax, general taxation system, income tax, value added tax