

**О.О. НЕПОЧАТЕНКО**

(Уманський національний університет садівництва, м. Умань, Україна)

**П.М. БОРОВИК**

(Уманський національний університет садівництва, м. Умань, Україна)

**В.І. ЛЕЛЕКА**

(Уманський національний університет садівництва, м. Умань, Україна)

## Проблеми пільгового режиму прямого оподаткування агробізнесу в Україні

В статті окреслені проблеми функціонування сучасних спеціальних режимів прямого оподаткування сільськогосподарських товаровиробників в Україні та обґрунтовано шляхи їх вирішення. Розкрито особливості механізму справляння єдиного податку з сільськогосподарських підприємств. Визначено головні недоліки чинного пільгового режиму прямого оподаткування агробізнесу, що представлений в Україні єдиним податком для четвертої групи його платників. Обґрунтовано ключові напрями вдосконалення чинного механізму справляння єдиного податку з суб'єктів аграрного бізнесу. Зокрема запропоновано: 1) звільнити платників єдиного податку від сплати єдиного соціального внеску, військового збору та податку на доходи фізичних осіб з доходів, виплачених у формі дивідендів; 2) посилити рівень відповідальності його платників за проведення операцій, метою яких є оптимізація податкового навантаження самих суб'єктів та їх контрагентів; 3) запровадити механізм бюджетного перерозподілу частини мобілізованого єдиного податку з суб'єктів агробізнесу на фінансування робіт з охорони земельних ресурсів; 4) встановити ставку єдиного податку для тепличних комбінатів у розмірі 2 % від їх виручки.

**Ключові слова:** оподаткування сільськогосподарських підприємств, пільговий режим прямого оподаткування агробізнесу, фіксований сільськогосподарський податок, єдиний податок, податкове регулювання.

**Е.А. НЕПОЧАТЕНКО**

(Уманський національний університет садоводства, г. Умань, Україна)

**П.Н. БОРОВИК**

(Уманський національний університет садоводства, г. Умань, Україна)

**В.І. ЛЕЛЕКА**

(Уманський національний університет садоводства, г. Умань, Україна)

## Проблемы льготного режима прямого налогообложения сельхозбизнеса в Украине

В статье обозначены проблемы функционирования современных специальных режимов прямого налогообложения сельскохозяйственных товаропроизводителей в Украине и обоснованно пути их решения. Раскрыты особенности механизма взимания единого налога с сельскохозяйственных предприятий. Определены главные недостатки действующего льготного режима прямого налогообложения аграрного бизнеса, который представлен в Украине единым налогом для четвертой группы его плательщиков. Обоснованно ключевые направления совершенствования действующего механизма взимания единого налога с субъектов аграрного бизнеса. В частности предложено: 1) освободить плательщиков единого налога от уплаты единого социального взноса, военного сбора и налога на доходы физических лиц с доходов, выплаченных в форме дивидендов; 2) усилить уровень ответственности его плательщиков за проведение операций, целью которых является оптимизация налоговой нагрузки самих субъектов и их контрагентов; 3) ввести механизм бюджетного перераспределения части мобилизованного единого налога с субъектов аграрного бизнеса на финансирование работ по охране земельных ресурсов; 4) установить ставку единого налога для тепличных комбинатов в размере 2 % от их выручки.

**Ключевые слова:** налогообложение сельскохозяйственных предприятий, льготный режим прямого налогообложения аграрного бизнеса, фиксированный сельскохозяйственный налог, единый налог, налоговое регулирование.

**O.O. NEPOCHATENKO***(Uman National University of Horticulture, Uman, Ukraine)***P.M. BOROVYK***(Uman National University of Horticulture, Uman, Ukraine)***V.I. LELEKA***(Uman National University of Horticulture, Uman, Ukraine)*

## Problems of Preferential Regime of Agricultural Business Direct Taxation in Ukraine

*The article outlines the problems in functioning of present-day special direct taxation regimes for agricultural producers in Ukraine and substantiates the ways of their solution. The features of mechanism of single tax collection from agricultural companies are shown. The main disadvantages of the effective direct taxation preferential regime for agricultural business in Ukraine are identified. This regime is represented in Ukraine by the single tax for the fourth group of its payers. The key ways are substantiated for improvement of the effective mechanism of the single tax collection from agricultural business entities. In particular, the following is proposed: 1) To exempt the single tax payers from the single social fee, military fee and the physical person income tax from the incomes paid in the form of dividends; 2) raise the responsibility level of its payers for operations whose purpose is optimization of the tax burden on the entities themselves and their counteragents; 3) to introduce the mechanism of budget redistribution of a part of the mobilized single tax from agricultural entities for financing of operations in protection of land resources; 4) to set the single tax rate for greenhouse facilities at 2 % of their earnings.*

**Keywords:** *taxation of agricultural companies, preferential regime of direct taxation of agricultural business, fixed agricultural tax, single tax, tax regulation.*

**Постановка проблеми.** Незважаючи на події на сході України та фінансові негаразди у вітчизняній економіці, сільське господарство залишається чи не єдиною прибутковою галуззю, забезпечуючи продуктами харчування населення, сировиною – значну частину промисловості та даючи змогу проводити операції з реалізації сільськогосподарської сировини, а також продуктів її переробки на експорт. Тому важливим завданням для держави в умовах членства в СОТ та невідворотності курсу на європейську інтеграцію залишається податкове регулювання діяльності суб'єктів агробізнесу, в тому числі і з використанням механізму спеціального режиму прямого оподаткування суб'єктів агробізнесу.

Хоча спеціальний режим прямого оподаткування вітчизняних аграрних товаровиробників практично на протязі всієї історії незалежної України не є інструментом виконання фіскальних завдань, а знаряддям державного стимулювання розвитку агросфери, він повинен хоча б частково виконувати фіскальні завдання, тобто забезпечувати формування доходної бази бюджетів.

Варто зазначити, що зміни в механізмах справляння податків, зборів і платежів суб'єктами аграрного бізнесу, що відбулись з прийняттям та подальшим доповненням Податкового кодексу, потребують глибокого аналізу з метою виявлення існуючих проблем та обґрунтування шляхів їх вирішення. Відтак дослідження проблем оновленого порядку прямого оподаткування суб'єктів агросфери

та розроблення напрямів їх врегулювання є важливим завданням для вітчизняних науковців.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Проблемним аспектам функціонування механізмів прямого оподаткування сільськогосподарських товаровиробників та шляхам їх вдосконалення присвячені праці багатьох вітчизняних учених, серед яких на особливу увагу заслуговують публікації В. Андрущенка, О. Василика, В. Вишневського, М. Дем'яненка, Д. Деми, О. Кириленко, А. Крисоватого, М. Кучерявенка, П. Лайка, І. Луніної, А. Поддєрьогіна, А. Соколовської, В. Синчака, Л. Тулуша, В. Федосова.

Не дивлячись на значну кількість публікацій за піднятою тематикою, проблеми пільгового режиму прямого оподаткування агробізнесу в Україні залишаються повністю невирішеними.

**Метою статті** є окреслення проблем функціонування сучасних спецрежимів прямого оподаткування сільськогосподарських товаровиробників в Україні та обґрунтування шляхів їх вирішення.

**Методика дослідження.** Для виконання поставленого завдання в ході його проведення використано економіко-статистичні методи дослідження, зокрема монографічний, табличний та графічний методи.

**Результати дослідження.** Пільговий режим прямого оподаткування суб'єктів аграрного бізнесу донедавна був представлений фіксованим сільськогосподарським податком (ФСП), об'єктом

оподаткування яким виступали земельні угіддя сільськогосподарського призначення, а базою справляння – нормативна грошова оцінка зазначених земельних ресурсів, проведена станом на 01.07.1995 р. [2, с. 93; 6, с. 79].

Фіксований сільськогосподарський податок забезпечував надходження вкрай незначної частини доходів консолідованого бюджету України. Саме це демонструє динаміка мобілізації цього податку до зведеного бюджету України наведена в табл. 1.

Таблиця 1

## Динаміка сплати ФСП та його частки в податкових надходженнях зведеного бюджету по Україні

Показники	Роки				
	2010	2011	2012	2013	2014
Мобілізовано ФСП, млн. грн.	124,9	121,8	131,0	132,3	122,2
Питома вага ФСП у податкових надходженнях зведеного бюджету, %	0,05	0,04	0,03	0,03	0,03

Джерело: складено авторами за даними [4; 15].

Крім того, показники, наведені в табл. 1, вказують на тенденцію до щорічного зменшення питомої ваги мобілізованих сум фіксованого сільськогосподарського податку в структурі доходів зведеного бюджету України. Саме це, разом з недоліками механізму справляння ФСП (ключовими з яких були фіксований розмір бази справляння та відсутність впливу на процеси використання сільгоспугідь та інші види ресурсокористування), стало причиною сучасного реформування порядку його нарахування і сплати. Як результат – у 2015 році єдиний податок з суб'єктів малого підприємництва та фіксований сільськогосподарський податок було об'єднано в одну податкову форму – єдиний податок.

Відповідно до нової редакції Податкового кодексу України [8], Закону України від 28.12.2014 р. № 71-VIII «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи» [9] та Закону України «Про державний бюджет України на 2015 рік» [11] колишні платники фіксованого сільськогосподарського податку стали суб'єктами єдиного податку IV групи (рис. 1).

Зазначимо, що сучасний порядок справляння єдиного податку з аграрних підприємств є досконалішим від механізму справляння фіксованого сільськогосподарського податку, що функціонував як спеціальний режим прямого оподаткування аграрних товаровиробників до 2015 року, оскільки ним передбачено індексування бази справляння для аграрних підприємств (колишніх платників фіксованого сільськогосподарського податку), що стали платниками єдиного податку.

В той же час, результати критичного аналізу оновленого порядку нарахування і сплати єдиного податку з суб'єктів аграрної сфери економіки вказують на те, що він має суттєві недоліки (рис. 2).

На нашу думку та думку багатьох інших дослідників податкових відносин, недоречністю механізму справляння сучасного єдиного податку для агробізнесу, яка збереглась ще з попередніх періодів застосування фіксованого сільськогосподарського податку, є необхідність нарахування і сплати зазначеними суб'єктами агробізнесу кількох інших податків, зборів та внесків (єдиного соціального

внеску, військового збору, податку на доходи фізичних осіб з доходів, виплачених у формі дивідендів, тощо) [1; 2; 3; 5; 6; 7; 13; 16; 17].

Крім того, механізм справляння єдиного податку з суб'єктів сільськогосподарського бізнесу як і фіксований сільськогосподарський податок, який він замінив, дає можливість оптимізувати податкове навантаження окремих бізнес-структур через використання спрощеного режиму прямого оподаткування крупними фірмами (шляхом створення кількох афілійованих структур) [2; 3; 5; 13; 16; 17].

В контексті недоліків сучасного механізму пільгового режиму прямого оподаткування сільськогосподарських підприємств слід також відмітити, що донедавна в Україні основним джерелом фінансування заходів щодо поліпшення та охорони земельних ресурсів була плата за землю, тобто земельний податок та плата за оренду земель державної і комунальної власності. Згідно з вимогами статті 22 не чинного сьогодні Закону України «Про плату за землю», кошти від неї, що надходили на спеціальні бюджетні рахунки місцевих бюджетів, повинні були використовуватись виключно для:

- фінансування заходів по раціональному використанню та охороні земель, підвищенню їх родючості;
- ведення державного земельного кадастру, здійснення землеустрою та моніторингу земель;
- створення земельного інноваційного фонду;
- відшкодування витрат власникам землі та землекористувачам, пов'язаних із господарюванням на землях гіршої якості;
- економічного стимулювання власників землі та землекористувачів за поліпшення якості земель;
- надання пільгових кредитів;
- часткового погашення позик та компенсації втрат доходів власників землі та землекористувачів внаслідок тимчасової консервації земель, порушених не з їх вини;
- проведення земельної реформи;
- здійснення земельно-господарського устрою, розробки містобудівної документації та розвитку інфраструктури населених пунктів [12].

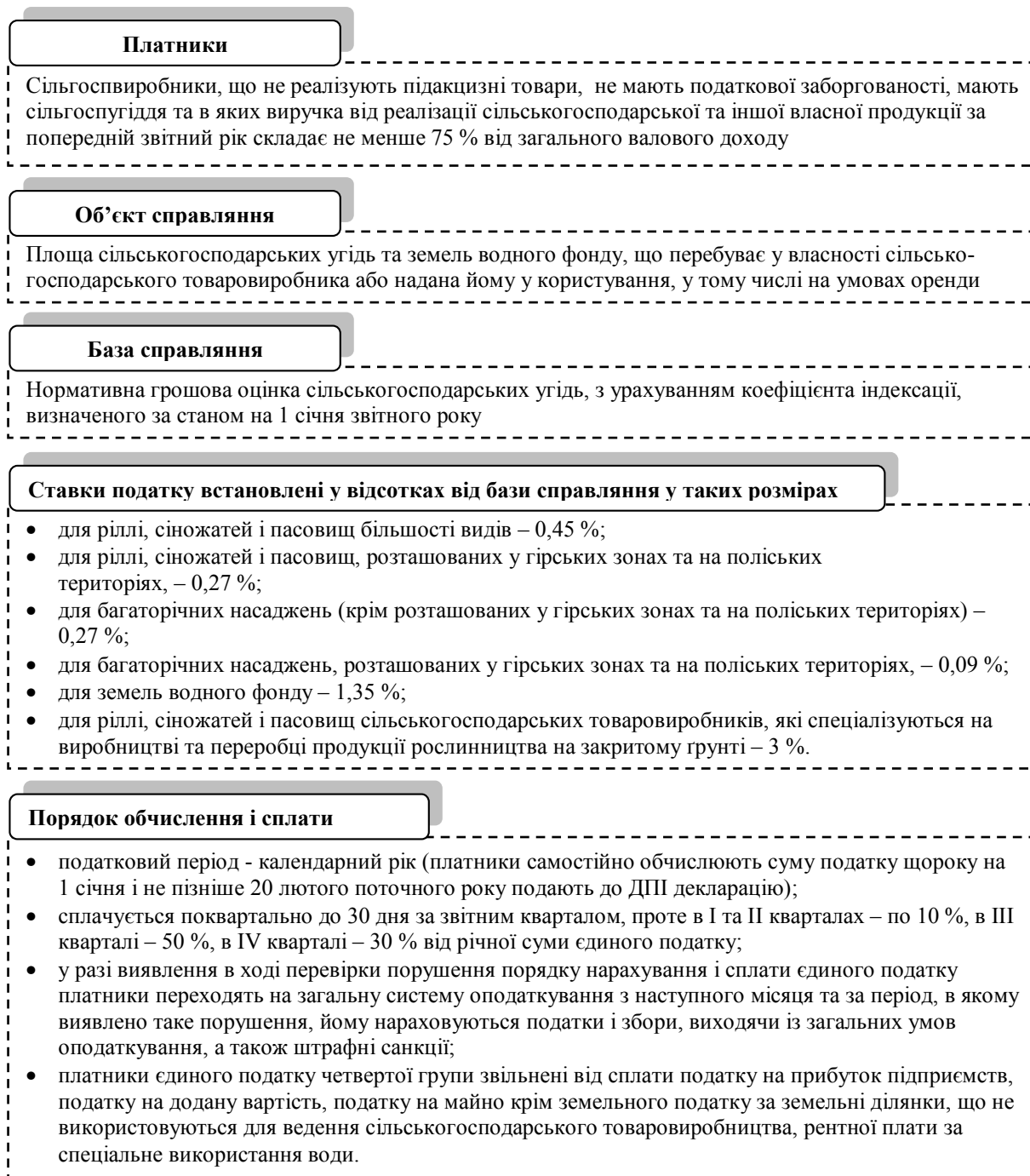


Рис. 1. Основні особливості сучасного механізму справляння в Україні єдиного податку з сільськогосподарських підприємств

Джерело: складено авторами за даними [8;9;11].

Відміна цільового порядку використання мобілізованих сум плати за землю, звільнення платників фіксованого сільськогосподарського податку, а згодом – єдиного податку четвертої групи від сплати земельного податку за землі сільськогосподарського призначення зумовили дефіцит коштів в бюджетах муніципалітетів аграрних регіонів, необхідних їм на фінансування робіт, пов'язаних з охороною і відновленням земельних ресурсів [2; 3; 5; 6; 13; 16; 17]. Безперечно, це істотна

вада оновленого механізму спеціального режиму прямого оподаткування сільськогосподарських товаровиробників.

Ще одним недоліком порядку нарахування і сплати сучасного єдиного податку для агробізнесу є те, що Податковим кодексом України за базу справляння для сільськогосподарських підприємств, які спеціалізуються на виробництві та переробці продукції рослинництва на закритому ґрунті передбачено нормативну грошову оцінку земельних

угідь сільськогосподарського призначення. Результати наших попередніх досліджень показали, що внаслідок цього зберігається суттєва диспропорція розмірів податкового навантаження тепличних комбінатів, що отримують з незначної за розмірами земельної площі на кілька порядків вищі прибутки, ніж інші (типові) сільськогосподарські

підприємства [2, с. 95]. Отже, чинний порядок оподаткування доходів забезпечує суб'єктам тепличного бізнесу пільгові, порівняно з іншими платниками єдиного податку четвертої групи, умови оподаткування [3, с. 617; 16, с. 32; 17, с. 65], чого, на нашу думку, допускати не слід.

Основні недоліки чинного механізму справляння єдиного податку з суб'єктів аграрного бізнесу	
	– необхідність нарахування і сплати кількох інших податків, зборів та внесків (єдиного соціального внеску, військового збору, податку на доходи фізичних осіб з доходів, виплачених у формі дивідендів, тощо);
	– можливість оптимізації податкового навантаження окремих бізнес-структур через використання спрощеного режиму прямого оподаткування крупними фірмами (шляхом створення кількох афільованих структур);
	– зумовлює відсутність джерел фінансування робіт, пов'язаних з охороною та відновленням земельних ресурсів;
	– суперпільгові, порівняно з іншими суб'єктами агробізнесу, умови оподаткування для сільськогосподарських підприємств, які спеціалізуються на виробництві та переробці продукції рослинництва на закритому ґрунті.

Рис. 2. Основні недоліки чинного механізму справляння єдиного податку з суб'єктів аграрного бізнесу  
Джерело: узагальнено авторами на основі [1; 2; 3; 5, 6; 7; 13; 16; 17].

Може здатись, що єдиний податок для суб'єктів аграрного бізнесу, завдяки істотним недолікам механізму його справляння, повинен бути відмінений. Однак зазначимо, що запровадження єдиного податку для агросфери є справді прогресивним кроком у сфері податкового регулювання діяльності сільськогосподарських підприємств, оскільки, завдяки цьому суттєво спрощено податкові відносини в галузі та усунуто частину недоліків механізму справляння фіксованого сільськогосподарського

податку. Поряд з цим, як переконливо продемонстрували результати дослідження, гострою необхідністю сьогодення є потреба у вирішенні описаних вище проблем.

Зокрема, цілком логічним кроком на шляху вдосконалення механізму справляння єдиного податку буде звільнення його платників від сплати єдиного соціального внеску, військового збору та податку на доходи фізичних осіб (стосовно доходів, виплачених у формі дивідендів) (рис. 3).

Ключові напрями вдосконалення чинного механізму справляння єдиного податку з суб'єктів аграрного бізнесу	
	– звільнення платників єдиного податку IV групи від сплати єдиного соціального внеску, військового збору та податку на доходи фізичних осіб (стосовно доходів, виплачених у формі дивідендів);
	– посилення відповідальності платників єдиного податку IV групи у разі оптимізації ними податкового навантаження як таких бізнес-структур, так і інших суб'єктів підприємництва через використання механізму сплати єдиного податку;
	– розробка і запровадження механізму бюджетного перерозподілу частини мобілізованого єдиного податку з суб'єктів агробізнесу на фінансування землеохоронних робіт;
	– запровадження ставки єдиного податку для тепличних комбінатів у розмірі 2 % від їх виручки.

Рис. 3. Ключові напрями вдосконалення механізму справляння єдиного податку з суб'єктів аграрного бізнесу

Джерело: розроблено авторами.

З метою недопущення використання механізму справляння єдиного податку в операціях, метою яких є мінімізація податкових виплат самих платників аналізованої податкової форми та їх контрагентів, необхідним є посилення відповідальності у разі оптимізації ними податкового навантаження як таких бізнес-структур, так й інших суб'єктів підприємництва.

Для забезпечення надійного фінансування заходів з охорони та поліпшення земельних ресурсів, на наше переконання, необхідно розробити і запровадити механізм бюджетного перерозподілу частини мобілізованого єдиного податку з суб'єктів агробізнесу на фінансування робіт, пов'язаних з охороною та поліпшенням земельних угідь сільськогосподарського призначення, що відповідає практиці розподілу податків з аграрних товаровиробників в окремих країнах світу [18, р. 42].

Крім того, з метою вирівнювання податкового навантаження на тепличні комбінати та типові організовані аграрні формування доцільно запровадити ставки єдиного податку для тепличних комбінатів у розмірі 2 % від їх виручки, що і пропонувалось одним із проектів змін до Податкового кодексу України [10].

**Висновки.** Підсумовуючи результати проведеного дослідження, слід відмітити що чинний в Україні порядок справляння єдиного податку з суб'єктів аграрного бізнесу, має суттєві недоліки, зумовлені, насамперед, недостатніми регулюючими властивостями зазначеної податкової форми.

Задля вирішення проблем справляння єдиного податку, що функціонує в аграрній сфері економіки України, необхідно звільнити його платників від сплати єдиного соціального внеску, військового збору та податку на доходи фізичних осіб з доходів, виплачених у формі дивідендів, посилити рівень відповідальності його платників за проведення операцій, метою яких є оптимізація податкового навантаження самих суб'єктів та їх контрагентів, запровадити механізм бюджетного перерозподілу частини мобілізованого єдиного податку з суб'єктів агробізнесу на фінансування землеохоронних робіт, встановити ставку єдиного податку для тепличних комбінатів у розмірі 2 % від їх виручки.

Подальші наукові дослідження слід присвятити моделюванню наслідків запропонованих змін до механізму справляння єдиного податку з суб'єктів малого підприємництва та аграрного бізнесу для місцевих бюджетів та платників перелічених податків.

#### 4 Список використаних джерел

1. Андрющенко В.Л. Податкові важелі та стимули розвитку господарських систем (теоретичні засади та практика використання) / В.Л. Андрющенко, В.М. Мельник – Ірпінь: Національний університет державної податкової служби України, 2006. – 210 с.
2. Боровик П.М. Проблеми податкового регулювання земельних відносин в агросфері в умовах євроінтеграції / П.М. Боровик, П.К. Бечко, С.М. Броварна // Науковий вісник Херсонського державного університету. Сер.:

Економічні науки. – 2014. – Вип. 9. – С. 92-96.

3. Дема Д.І. Зміни податкової політики, викликані корпоратизацією аграрного виробництва / Д.І. Дема // Розвиток облікової та фінансових складових економічної науки і практики. Зб. матеріалів VIII міжн. наук.-практ. конф. (26-27 вересня 2013 р., м. Київ), К.: ННЦ «ІАЕ», 2013. – С. 615-619.

4. Звіт про виконання Плану роботи Державної фіскальної служби України на 2014 рік [Електронний ресурс]. – Режим доступу до ресурсу: <http://sfs.gov.ua/diyalnist/-plani-ta-zviti-roboti-166710.html>.

5. Непочатенко О.О. Посилення впливу системи оподаткування на соціально-економічний розвиток сільських територій / О.О. Непочатенко, П.М. Боровик, О.С. Тригубенко // Облік і фінанси. – 2012. – № 3. – С. 102-109.

6. Мазур Г.Ф. Податкові важелі фінансово-економічного механізму стимулювання розвитку агропромислового виробництва України / Г.Ф. Мазур // Облік і фінанси – 2013. – № 3(61) – С. 76-80.

7. Малініна Н.М. Оцінювання ефективності спеціальних режимів прямого оподаткування в сільському господарстві та шляхи їх оптимізації / Н.М. Малініна // Економічний часопис-XXI. – 2013. – № 5-6(2). – С. 41-44.

8. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

9. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи: Закон України від 28.12.2014 р. № 71-VIII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/71-19>.

10. Проект Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/diyalnist/-regulyatorna-politika-regulyatorna-politika/2015-rik/63816.html>.

11. Про Державний бюджет України на 2015 рік: Закон України від 28.12.2014 р. № 80-VIII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/80-19/page2>.

12. Про плату за землю: Закон України від 03.07.1992 р. № 2535-XII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/T253500.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/T253500.html).

13. Синчак В.П. Державна підтримка агропромислового комплексу: зарубіжний та вітчизняний досвід / В.П. Синчак, І.Д. Метелова // Університетські наукові записки. – 2011. – № 4. – С. 492-499.

14. Соколовська А.М. Шляхи реформування податкової системи України / А.М. Соколовська. – Фінанси України – 2014 – №12 – С. 103-121.

15. Теоретико-методологічні засади реформування системи сплати податків і зборів в інформаційній системі Міністерства доходів і зборів України. – Ірпінь: НДІ фінансового права, 2013. – 48 с.

16. Тулуш Л.Д. Реформування механізму прямого оподаткування сільськогосподарських підприємств / Л.Д. Тулуш // Економіка АПК. – 2014. – № 10. – С. 34-45.

17. Юшко С.В. Фіксований сільськогосподарський податок: історія та перспективи застосування / С.В. Юшко // Фінанси України – 2009. – № 11. – С. 63-72.

18. Wolff Guntram B. Foreign direct investment in the enlarged EU: do taxes matter and to that extent? / Guntram B. Wolff. – Frankfurt-on-Main, 2006. – 47 p.