

СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКІ КООПЕРАТИВИ ЯК СУБ'ЄКТИ ОПОДАТКУВАННЯ

**ТРОПІН Віталій Валерійович - кандидат юридичних наук, доцент кафедри менеджменту та права Дніпропетровського державного аграрного університету
УДК 336.221**

Стаття присвячена визначенню особливостей податкового статусу сільськогосподарських кооперативів шляхом диференціації сільськогосподарських кооперативів за критерієм прибутковості. У статті висвітлено проблемні питання оподаткування сільськогосподарських кооперативів та сформульовано висновки щодо удосконалення механізмів правового регулювання оподаткування сільськогосподарських обслуговуючих кооперативів.

Ключові слова: *оподаткування, прибутковість, сільськогосподарські кооперативи, сільськогосподарські виробничі кооперативи, сільськогосподарські обслуговуючі кооперативи.*

Постановка проблеми

У сучасних умовах побудови економіки на ринкових засадах, відмови від адміністративно-командних методів її регулювання, впровадження радикальних реформ у сфері сільськогосподарського сектору економіки України, істотно підвищується роль сільськогосподарських кооперативів як однієї з найефективніших універсальних правових форм забезпечення реалізації продукції індивідуальних виробників. Разом із тим ефективне функціонування сільськогосподарських кооперативів як суб'єктів господарської діяльності не можливе в разі відсутності збалансованого механізму оподаткування вказаних суб'єктів. Під час оподаткування сільськогосподарських кооперативів необхідно враховувати поєднання, з одного боку, соціальної направленості на задово-

лення потреб населення у якісних продуктах харчування домашнього виробництва та, з іншого боку, необхідність забезпечення прибутковості вказаної діяльності сільськогосподарських виробничих кооперативів. Саме це обумовлює актуальність представленої наукової роботи.

Аналіз останніх досліджень і публікацій

Дослідженню питань становлення й розвитку сільськогосподарської кооперації, а також забезпечення їх ефективної діяльності присвячено значну увагу зі сторони зарубіжних й українських вчених-економістів, а саме: А. Андрійчука, В. Горбоноса, В. Гончаренка, Д. Дема, В. Зіновчука, М. Маліка, Л. Молдаван, П. Саблука, Г. Черевка та інших. Водночас, питанням оподаткування діяльності сільськогосподарських кооперативів приділено недостатньої уваги, що зумовило необхідність проведення окремого дослідження.

Метою статті є розкриття особливостей податкового статусу сільськогосподарських кооперативів шляхом диференціації сільськогосподарських кооперативів за критерієм прибутковості.

Виклад основного матеріалу

Організаційно-правовою формою кооперації у сільському господарстві є сільськогосподарські кооперативи. Законодавче визначення сільськогосподарського

кооперативу закріплене у законі України «Про сільськогосподарську кооперацію».

У відповідності до статті 1 вказаного Закону, сільськогосподарський кооператив – юридична особа, утворена фізичними та/або юридичними особами, які є виробниками сільськогосподарської продукції, що добровільно об'єдналися на основі членства для провадження спільної господарської та іншої діяльності, пов'язаної з виробництвом, переробкою, зберіганням, збутом, продажем продукції рослинництва, тваринництва, лісництва чи рибництва, постачанням засобів виробництва і матеріально-технічних ресурсів членам цього кооперативу, наданням їм послуг з метою задоволення економічних, соціальних та інших потреб на засадах самоврядування.

Вказане поняття вміщує у себе два види сільськогосподарських кооперативів, які базуються на певних особливостях. У залежності від мети створення, виду засновників, а також свободи прийняття рішень членами кооперативу розрізняють виробничий та обслуговуючий сільськогосподарський кооператив.

Сільськогосподарський виробничий кооператив – сільськогосподарський кооператив, який утворюється шляхом об'єднання фізичних осіб, які є виробниками сільськогосподарської продукції, для провадження спільної виробничої або іншої господарської діяльності на засадах їх обов'язкової трудової участі з метою одержання прибутку.

До основних ознак виробничого сільськогосподарського кооперативу належать такі:

- 1) засновниками і членами виробничого сільськогосподарського кооперативу можуть бути тільки фізичні особи;
- 2) обов'язковою є трудова участь членів у діяльності виробничого кооперативу;
- 3) змістом його діяльності є спільне виробництво продукції сільського, а також рибного та лісового господарств;
- 4) це одна із організаційних форм підприємництва, метою якого є отримання прибутку.

У відповідності до статті 1 Закону України «Про сільськогосподарську коопера-

цію», сільськогосподарський обслуговуючий кооператив – сільськогосподарський кооператив, що утворюється шляхом об'єднання фізичних та/або юридичних осіб – виробників сільськогосподарської продукції для організації обслуговування, спрямованого на зменшення витрат та/або збільшення доходів членів цього кооперативу під час провадження ними сільськогосподарської діяльності та на захист їхніх економічних інтересів. Згідно з статтею 9 Закону України «Про сільськогосподарську кооперацію», сільськогосподарські обслуговуючі кооперативи здійснюють обслуговування своїх членів – виробників сільськогосподарської продукції, не маючи на меті одержання прибутку, і є неприбутковими організаціями. Також Законом чітко визначено, що неприбутковість діяльності сільськогосподарських обслуговуючих кооперативів визначається, виходячи із сукупності таких ознак:

- кооператив надає послуги тільки своїм членам;
- члени кооперативу несуть відповідальність за зобов'язаннями, взятими перед кооперативом щодо їх участі у господарській діяльності кооперативу;
- послуги надаються з метою зменшення витрат та/або збільшення доходів членів кооперативу.

Як зазначає Д. Дема, серед науковців та працівників кооперативів дискутується питання щодо їх оподаткування. У цьому випадку ототожнюються поняття «платник податків» та «неприбутковий» статус кооперативів. Значна частина як науковців, так і практиків необгрунтовано вважають, що сільськогосподарські обслуговуючі кооперативи не є платниками податків і зборів. Водночас, незалежно від виду кооперативів, вони є платниками податків та обов'язкових зборів або виступають податковими агентами. У відповідності з діючим податковим законодавством України, всі кооперативи, що функціонують як суб'єкти підприємницької діяльності, включаючи тих, що набули неприбуткового статусу, мають об'єкти (базу) оподаткування. Такими об'єктами оподаткування є заробітна плата працівників кооперативу, земельні ділян-

ки, на яких розміщені чи ведуть діяльність кооперативи, транспортні засоби, вартість продукції, робіт та послуг, природні ресурси, прибуток (дохід) тощо [2, с.93].

Отже, найголовнішим чинником при відповіді на питання – чи підлягає оподаткуванню сільськогосподарський кооператив є наявність бази (об'єктів) оподаткування.

Як узагальнена категорія об'єкт оподаткування являє собою родові визначення (доходи або їх частина; майно; вартість - і т. д.), з яким пов'язане виникнення обов'язку платника податків сплатити податок чи збір. У більш вузькому значенні (яке в основному закріплюється в законодавчих актах) об'єкти оподаткування можна визначити як видові форми об'єкта оподаткування (доходи фізичних осіб; майно юридичних осіб і т. д.), які й закріплюються спеціальними розділами Особливої частини Податкового кодексу України (далі – ПКУ).

У відповідності до ПКУ об'єктом оподаткування можуть бути майно, товари, дохід (прибуток) або його частина, обороти з реалізації товарів (робіт, послуг), операції з постачання товарів (робіт, послуг) та інші об'єкти, визначені податковим законодавством, з наявністю яких податкове законодавство пов'язує виникнення у платника податкового обов'язку.

З огляду на це, можна зробити висновок, що якщо у сільськогосподарського обслуговуючого кооперативу є земельна ділянка, він буде сплачувати земельний податок у розмірах передбачених ПКУ. Якщо при цьому сільськогосподарський обслуговуючий кооператив використовує працю найманих працівників, то він в цьому разі виступає податковим агентом та буде перераховувати податок з доходів громадян до місцевого бюджету.

У відповідності до статті 165.1. ПКУ до складу доходів, які не включаються до розрахунку загального місячного (річного) оподатковуваного доходу відносяться:

- доходи, отримані від продажу власної сільськогосподарської продукції, що вирощена, відгодована, виловлена, зібрана, виготовлена, вироблена, оброблена та/або

перероблена безпосередньо фізичною особою на земельних ділянках, наданих їй у розмірах, встановлених Земельним кодексом України для ведення:

- садівництва та/або для будівництва і обслуговування житлового будинку, господарських будівель і споруд (присадибні ділянки) та/або для індивідуального дачного будівництва. При цьому якщо власник сільськогосподарської продукції має ще земельні частки (паї), виділені в натурі (на місцевості), але не використовує їх (здає в оренду або обслуговує), отримані ним доходи від продажу сільськогосподарської продукції не включаються до загального місячного (річного) оподатковуваного доходу;

- особистого селянського господарства та/або земельні частки (паї), виділені в натурі (на місцевості), сукупний розмір яких не перевищує 2 гектари. При цьому розмір земельних ділянок, зазначених в абзаці другому цього підпункту, а також розмір виділених в натурі (на місцевості) земельних часток (паїв), які не використовуються (здаються в оренду, обслуговуються), не враховуються.

Але якщо розмір земельних ділянок, зазначених в абзаці третьому цього підпункту, перевищує 2 гектари, дохід від продажу сільськогосподарської продукції підлягає оподаткуванню на загальних підставах.

При продажу власної продукції тваринництва груп 1 – 5, 15, 16 та 41 УКТ ЗЕД, отримані від такого продажу доходи не є оподатковуваним доходом, якщо їх сума сукупно за рік не перевищує 100 розмірів мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня звітного (податкового) року. Такі фізичні особи здійснюють продаж зазначеної продукції без отримання довідки про наявність земельних ділянок.

У разі, коли сума отриманого доходу перевищує встановлений цим підпунктом розмір, фізична особа зобов'язана падати контролюючому органу довідку про самостійне вирощування, розведення, відгодовування продукції тваринництва, що видається у довільній формі сільською, селищною або міською радою за місцем податкової адреси (місцем проживання) власника продукції тваринництва. Якщо

довідкою підтверджено вирощування проданої продукції тваринництва безпосередньо платником податку, оподаткуванню підлягає дохід, що перевищує 100 розмірів мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня звітного (податкового) року.

Якщо таким платником податку не підтверджено самостійне вирощування, розведення, відгодовування продукції тваринництва, доходи від продажу якої він отримав, такі доходи підлягають оподаткуванню на загальних підставах [6].

Тобто обслуговуючий сільськогосподарський кооператив може виступати платником податку на додану вартість у разі реалізації власної сільськогосподарської продукції, але з урахуванням норм статті 165,1,24 ПКУ. Виходячи з вищенаведеного, можна зробити висновок, що кооперативи будь якого виду є платниками податків та зборів при обов'язковій наявності в них об'єктів оподаткування, визначених податковим законодавством України.

Також до таких доходів не включаються кооперативні виплати члену виробничого сільськогосподарського кооперативу, а також кошти, що повертаються члену сільськогосподарського обслуговуючого кооперативу внаслідок надлишково сплаченої ним вартості послуг, наданих кооперативом та розмір (сума, вартість) паю, що повертається члену сільськогосподарського виробничого кооперативу у разі припинення ним членства в кооперативі. Перевищення розміру (суми, вартості) паю понад розмір (суми, вартості) пайових внесків підлягає оподаткуванню в порядку, встановленому пунктом 170.2 статті 170 ПКУ.

Серед вчених та науковців дискусійним залишається питання особливої природи сільськогосподарських обслуговуючих кооперативів – статусу неприбутковості.

Як зазначає Пантелеймоненко А., серед причин, які виникають сьогодні при з'ясуванні сутності неприбуткової природи кооперативних організацій, слід назвати такі:

- нерозуміння відмінності понять «дохід» і «прибуток»;
- помилкове сприйняття неприбуткової

вої діяльності кооперативних організацій як неефективної, що не приносить очікуваного прибутку;

- нерозуміння сутності та значення кооперативу як сервісної організації, що діє на кошти і в інтересах своїх членів;
- ототожнення з прибутком накопичених членських внесків для фінансування діяльності кооперативу;
- неправильне розуміння ролі послуг, що можуть надаватися не членам кооперативу [5].

Аналізуючи названі проблеми, важко не погодитись з поглядом відомого сучасного вченого-кооператора В. Гончаренка – поняття «неприбуткова природа кооперативу» традиційно межує з термінологічною плутаниною, пов'язаною зі змішуванням сутності понять «дохід» і «прибуток». Він цілком справедливо акцентує: «Дохід – це кошти, які отримує організація від своєї діяльності, а прибуток – перевищення суми доходів організації над її витратами. Таким чином, джерелом покриття витрат будь-якої організації є не прибуток, а дохід. Організація, що отримує дохід, може не мати прибутку...» [4, с. 105].

Звернемо увагу на інший бік природи кооперативів, а саме виробничих кооперативів – наявність прибутку. Як вдало зазначає Д. Дема, виробничі кооперативи, включаючи сільськогосподарські виробничі кооперативи, ціллю своєї діяльності мають одержання прибутку. У відповідності з Податковим кодексом України, прибуток є об'єктом оподаткування і при наявності його у суб'єкта підприємницької діяльності він підлягає оподаткуванню. Виходячи з цього, виробничі кооперативи мають статус прибуткових організацій, а значить, є платниками податку на прибуток. Сільськогосподарські виробничі кооперативи можуть бути платниками податку на прибуток, якщо вони працюють на загальній системі оподаткування і не є платниками фіксованого сільськогосподарського податку. Якщо ж вони відповідають вимогам платника фіксованого сільськогосподарського податку, вони не сплачують податок на прибуток [2, с. 93].

Сільськогосподарські обслуговуючі ко-

оперативи натомість виконують для своїх членів сервісні функції, які сприяють скороченню витрат при купівлі товарів, – гуртові закупівлі, вигідний збут сільськогосподарської продукції через формування укрупнених партій сировини, її доробку чи переробку з використанням матеріально-технічної бази кооперативу, підвищення доходності окремих дрібних і середніх господарств сільських товаровиробників шляхом обробітку ґрунту чи збору врожаю кооперативною технікою, забезпечення умов для вигідного розміщення вкладів і отримання доступних кредитів тощо.

Отже, прибутку у них не може бути, а отже, і відсутній об'єкт оподаткування в розумінні податкового законодавства. Згідно з ПКУ прибуток є об'єктом оподаткування, і саме він підлягає оподаткуванню у відповідності до вимог чинного законодавства.

Але для того, щоб встановити факт неприбуткового статусу сільськогосподарського обслуговуючого кооперативу, організації необхідно надати свої дані до Реєстру неприбуткових установ та організацій. Порядок роботи Реєстру неприбуткових установ та організацій визначається Положенням про Реєстр неприбуткових установ та організацій, затвердженого Наказом Міністерства фінансів України від 24.01.2013 № 37 «Про затвердження Положення про Реєстр неприбуткових установ та організацій».

Відповідно до пункту 2 вказаного Порядку Реєстр неприбуткових установ та організацій – це автоматизована система збору, накопичення та обробки даних про неприбуткові підприємства, установи та організації та їх відокремлені підрозділи (далі – неприбуткові установи та організації), визначені підпунктом 14.1.121 пункту 14.1 статті 14 розділу I Кодексу, доходи яких згідно зі статтею 157 розділу III Кодексу звільняються від сплати податку на прибуток. Аналізуючи пункт 2 Положення про Реєстр неприбуткових установ та організацій, можна зробити висновок, що ця норма відсильна.

Відповідно до підпункту 14.1.121 пункту 14.1 статті 14 ПКУ неприбуткові підприємства, установи та організації – підпри-

ємства, установи та організації, основною метою діяльності яких є не одержання прибутку, а провадження благодійної діяльності та меценатства й іншої діяльності, передбаченої законодавством.

Стаття 157 Податкового кодексу України застосовується до неприбуткових установ та організацій, зареєстрованих згідно з вимогами законодавства та внесених контролюючими органами в установленому порядку до Реєстру неприбуткових організацій та установ та містить перелік таких організацій.

Але норма статті 157 ПКУ не містить поняття «сільськогосподарський обслуговуючий кооператив», а отже, неможливо вказаному виду організації надати статусу неприбуткової, оскільки вона не підпадає під регулювання податкового законодавства та інших нормативно-правових актів у цій сфері.

У відповідності до пунктів «є» та «з» вказаної статті, законодавцем окремо визначено житлово-будівельні кооперативи, садівничі та гаражні кооперативи як неприбуткові організації.

Натомість згідно зі статтею 9 Закону України «Про сільськогосподарську кооперацію», сільськогосподарські обслуговуючі кооперативи здійснюють обслуговування своїх членів – виробників сільськогосподарської продукції, не маючи на меті одержання прибутку, і є неприбутковими організаціями.

Така неузгодженість норм порушує нормативно-визначені засади податкового законодавства, а саме соціальну справедливість податкової системи та єдиний підхід до встановлення податків та зборів.

Висновок.

Оподаткування сільськогосподарських кооперативів у разі наявності в них прибутку не викликає спірних питань та забезпечує виконання усіх вимог податкового законодавства. Але питання оподаткування сільськогосподарських обслуговуючих кооперативів як неприбуткових організацій залишається невирішеним та призводить до порушення законних прав та інтересів цих кооперативів.

Проаналізувавши масив нормативно-

правових актів, які регулюють правовідносини у сфері діяльності сільськогосподарських кооперативів та оподаткування цього виду організацій, виявлено неузгодженість щодо їх статусу неприбутковості. ПКУ не відносить сільськогосподарські кооперативи до категорії неприбуткових організацій, оскільки не закріплює їх у статті 157 ПКУ.

Таким чином, органи Міністерства доходів і зборів можуть стверджувати, що сільськогосподарський обслуговуючий кооператив є суб'єктом оподаткування, що повністю суперечить його суті та меті створення й існування.

Пропонуємо внести відповідні зміни до статті 157 Податкового кодексу України, а саме доповнити вказану статтю пунктом «і» з та викласти останній у такій редакції «сільськогосподарськими обслуговуючими кооперативами, створеними у визначеному законом порядку».

Нова редакція статті 157 усуне нормативну неузгодженість та не буде суперечити статті 9 Закону України «Про сільськогосподарську кооперацію», який є спеціалізованим нормативно-правовим актом для правовідносин, які виникають у сфері регулювання діяльності сільськогосподарських кооперативів.

Література

1. Андрійчук В. Г. Економіка аграрних підприємств: Підручник. – 2-ге вид., доп. і перероблене / В. Г. Андрійчук. – К. : КНЕУ, 2002. — 624 с.
2. Дема Д. Дема О. До питання неприбуткового статусу сільськогосподарських обслуговуючих кооперативів / Д. Дема, О. Дема // Вісник Житомирського національного агроекологічного – 2012. – №1 (30). Том 2 – с. 91-95.

SUMMARY

The article is devoted to defining features of the tax status of agricultural cooperatives, agricultural cooperatives by differentiating the criterion of profitability. The article deals with the problematic issue of taxation of agricultural cooperatives and formulated conclusions on improvement of legal regulation of taxation of agricultural service cooperatives.

3. Домбровский С. Тараненко Л. Сільськогосподарські виробничі кооперативи в АПК і правове регулювання їх діяльності / С. Домбровский Л. Тараненко // Вісник Хмельницького інституту регіонального управління та права. – 2002. – №1. – С. 84-90.

4. Кредитні спілки в Україні: Основні засади діяльності: Навч. посібн. В 2-х книгах / Ред. А. Я. Оленчик. Книга перша. – К.: УІРФР, 2005. – 652 с.

5. Пантелеймоненко А. О. Неприбуткова природа кооперативних організацій / [Електронний ресурс] // <http://www.ukrcoop-journal.com.ua/2009-2/num/pantelejmonenko.htm>

6. Податковий кодекс України від 01.01.2011 // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – N 13-17. – ст. 112.

7. Про кооперацію. Закон України від 10.07.2003 // Відомості Верховної Ради України. – 2004. – N 5. – Ст.35.

8. Про сільськогосподарську кооперацію. Закон України від 17.07.1997 // Відомості Верховної Ради України. – 1997. – № 39. – ст.261

9. Чайанов А. В. Основные идеи и формы организации сельскохозяйственной кооперации. – М.: Наука, 1991. – 456 с.