

Жмудінський В. П.,
аспірант
Національної академії внутрішніх справ

ВДОСКОНАЛЕННЯ МЕХАНІЗМУ СПРАВЛЯННЯ ЄДИНОГО ПОДАТКУ ЧЕТВЕРТОЇ ГРУПИ У ПРОЦЕСІ ЗДІЙСНЕННЯ РЕОРГАНІЗАЦІЇ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ

IMPROVING THE MECHANISM OF COLLECTION OF THE FOURTH GROUP SINGLE TAX IN THE PROCESS OF AGRICULTURAL ENTERPRISES REORGANIZATION

У статті окреслено проблеми, які виникають у сільськогосподарських підприємств під час здійснення їх реорганізації у формі приєднання. Акцентовано увагу на недоліках окремих норм діючого законодавства, які регулюють механізм набуття та підтвердження статусу платника єдиного податку четвертої групи. Визначено шляхи удосконалення земельного законодавства щодо документального підтвердження моменту виникнення права на земельну ділянку в процесі здійснення процедури реорганізації.

Ключові слова: сільськогосподарське підприємство, спеціальний податковий режим, платник єдиного податку четвертої групи, реорганізація.

В статье очерчены проблемы, возникающие у сельскохозяйственных предприятий во время осуществления их реорганизации в форме присоединения. Акцентировано внимание на недостатках отдельных норм действующего законодательства, регулирующих механизм приобретения и подтверждения статуса плательщика единого налога четвертой группы. Определены пути совершенствования земельного законодательства в отношении документального подтверждения момента возникновения права на земельный участок в процессе осуществления процедуры реорганизации.

Ключевые слова: сельскохозяйственное предприятие, специальный налоговый режим, плательщик единого налога четвертой группы, реорганизация.

The article outlines the problems, that agricultural enterprises have during the implementation of their reorganization in form of accession. It focused on the deficiencies of the current legislation that are regulating the mechanism of acquisition and confirmation of the status of single tax payer of the fourth group. It identified ways of improving land legislation in relation to documentary evidence of the date when the right on land – land ownership on has appeared during the implementation of reorganization procedures.

Key words: agricultural enterprise, special tax regime, single tax payer of the fourth group reorganization.

Одним з основних проблем розвитку аграрного сектора національної економіки є нестабільність податкового законодавства, відсутність науково обґрунтованих стратегічних напрямів розвитку системи податкового регулювання сільськогосподарського виробництва; недостатність обсягів державної фінансової підтримки розвитку цієї галузі, а також відсутність державної підтримки сільського господарства [1].

Сучасній практиці оподаткування сільськогосподарських товаровиробників притаманне функціонування особливих податкових інструментів та наявність спеціальних режимів оподаткування, що дозволяють спростити податкові процедури та стимулювати розвиток сільськогосподарської діяльності [2, с. 4].

Спеціальним податковим режимом, який застосовується в оподаткуванні сільськогосподарськими підприємствами є спрощена система оподаткування, обліку та звітності, тобто набуття такими суб'єктами господарювання статусу платника єдиного податку четвертої групи (до 01.01.2015р., такі виробники називались платниками фіксованого сільськогосподарського податку).

Дослідженню проблеми функціонування механізму справляння єдиного податку четвертої групи для сільськогосподарських товаровиробників та

шляхи їх вдосконалення присвячені праці багатьох вітчизняних вчених, серед яких на особливу увагу заслуговують публікації В.Л. Андрущенко, Д.І. Деми, Т.І. Єфименко, Ю.Б. Иванова, О.Р. Квасовського, І.О. Луніної, В.М. Мельника, А.М. Соколовської, В.П. Синчака, Л.Д. Тулуша, І.В. Шевчука.

Незважаючи на велику кількість публікацій за даною тематикою, проблеми функціонування такого спеціального податкового режиму як єдиний податок четвертої групи залишаються невирішеними.

Метою статті є окреслення проблемних аспектів, які виникають під час здійснення реорганізації сільськогосподарських підприємств у формі приєднання у зв'язку з недостатнім врегулюванням окремих норм податкового законодавства, які регулюють статус платника єдиного податку четвертої групи та обґрунтування шляхів їх вирішення.

Починаючи виклад основного матеріалу, слід зауважити, що нині для аграрного сектора України актуальним є питання побудови ефективнішої податкової системи [3, с. 52-55]. Для сільськогосподарських товаровиробників формування сприятливої податкової політики має здійснюватися з урахуванням особливостей галузі та підтримки соціальних стандартів для працівників сільськогосподарських підприємств.

Пільговий режим оподаткування сільськогосподарських підприємств представлений в нашій державі єдиним податком, який не лише виконує завдання стимулювання розвитку сільського господарства, але й забезпечує формування частини доходів загального фонду місцевих бюджетів.

Останнім часом серед науковців виникають дискусії щодо доцільності застосування податкових пільг в оподаткуванні підприємств сільського господарства.

Так, на думку С.І. Юрія, функціонування спеціальних податкових режимів оподаткування суб'єктів малого підприємництва є необхідним [4, с. 63-64], а А.М. Соколовська дотримується протилежної точки зору, стосовно недоцільності їх подальшого використання [5, с. 58].

Аналізуючи наявність податкових пільг, необхідно врахувати те, що жодній країні ще не вдалося створити абсолютно нейтральної податкової системи, яка б скасувала всі види пільг. Останні, практично неможливо скасувати тому, що вони є одним із інструментів державного регулювання економіки.

Як свідчить світова практика оподаткування, в податковому регулюванні іноземних країн одним із пріоритетних напрямків виступає застосування комплексу податкових засобів стимулювання інвестицій [6, с. 135-141]. При цьому найбільш розгалуженою є система інструментів, що застосовується в прямому оподаткуванні.

На думку автора, для створення сприятливого інвестиційного клімату в Україні важливим є залишення існуючих податкових пільг для сільськогосподарських підприємств та запровадження нових з врахування іноземного досвіду податкової підтримки таких виробників.

Так, пунктом 291.4. ст. 291 Податкового кодексу України (далі – ПК України) визначено, що до четвертої групи платників єдиного податку відносяться сільськогосподарські товаровиробники, у яких частка сільськогосподарського товаровиробництва за попередній податковий (звітний) рік дорівнює або перевищує 75 відсотків [7].

Частка сільськогосподарського товаровиробництва – питома вага доходу сільськогосподарського товаровиробника, отриманого від реалізації сільськогосподарської продукції власного виробництва та продуктів її переробки, у загальній сумі його доходу, що враховується під час визначення права такого товаровиробника на реєстрацію як платника податку (п. 14.1.262. ст. 14 ПК України).

Особливістю єдиного податку четвертої групи є те, що сільськогосподарські товаровиробники, які є платниками цього податку звільнюються від обов'язку нарахування, сплати та подання податкової звітності з таких податків і зборів як: 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.

Тобто, основна перевага єдиного податку – значне зменшення тиску на виробників сільськогосподар-

ської продукції; фіксована величина податку стимулює ефективне і раціональне господарювання, що сприяє нарощуванню обсягів виробництва і зростанню рівня прибутковості їх діяльності; скорочення витрат на ведення бухгалтерського і податкового обліку і складання податкової звітності [8, с. 90].

Згідно п. 2921.1. ст. 2921 ПК України передбачено, що об'єктом оподаткування для платників єдиного податку четвертої групи є площа сільськогосподарських угідь (ріллі, сіножатей, пасовищ і багаторічних насаджень) та/або земель водного фонду (внутрішніх водойм, озер, ставків, водосховищ), що перебуває у власності сільськогосподарського товаровиробника або надана йому у користування, у тому числі на умовах оренди.

Виходячи із аналізу процитованих норм вбачається, що сільськогосподарські підприємства можуть стати платником єдиного податку четвертої групи за наявності двох кваліфікуючих ознак, а саме: перше, частка сільськогосподарського товаровиробництва за попередній рік повинна бути не менше 75 відсотків, друге, обов'язкова наявність у власності (в користуванні, оренді) земельних ділянок сільськогосподарського призначення, зокрема сільськогосподарських угідь (ріллі, сіножатей, пасовищ і багаторічних насаджень).

Однак, в процесі набуття або щорічного підтвердження статусу такого платника податку, в окремих сільськогосподарських підприємств з цього приводу виникають певні труднощі, внаслідок яких контролюючі органи відмовляють таким підприємствам у наданні вказаного статусу або обмежують їхнє право на повноцінне користування статусом платника єдиного податку четвертої групи.

Зазначені труднощі, стосуються однієї із вище вказаних кваліфікуючих ознак, зокрема щодо наявності в таких платників податків у власності (в користуванні, оренді) земельних ділянок, право на які підтверджено документально і які (труднощі) виникають у процесі здійснення реорганізації сільськогосподарських підприємств, саме через протиріччя окремих норм податкового законодавства, нормам земельного та цивільного законодавства.

Статтею 104 Цивільного кодексу України (далі – ЦК України) визначено, що юридична особа припиняється в результаті реорганізації (злиття, приєднання, поділу, перетворення) або ліквідації. У разі реорганізації юридичних осіб майно, права та обов'язки переходять до правонаступників [9].

Частиною 2 ст. 107 ЦК України передбачено, що після закінчення строку для пред'явлення вимог кредиторами та задоволення чи відхилення цих вимог комісія з припинення юридичної особи складає передавальний акт (у разі злиття, приєднання або перетворення) або розподільчий баланс (у разі поділу), який має містити положення про правонаступництво щодо майна, прав та обов'язків юридичної особи, що припиняється шляхом поділу, стосовно всіх її кредиторів та боржників, включаючи зобов'язання, які оспорується сторонами.

У разі приєднання юридичних осіб здійснюється державна реєстрація припинення юридичних осіб, що припиняються у результаті приєднання, та державна

реєстрація змін до відомостей, що містяться в Єдиному державному реєстрі, щодо правонаступництва юридичної особи, до якої приєднуються. Приєднання вважається завершеним з дати державної реєстрації змін до відомостей, що містяться в Єдиному державному реєстрі, щодо правонаступництва юридичної особи, до якої приєднуються (ст. 4 Закону України «Про державну реєстрацію юридичних осіб, фізичних осіб – підприємців та громадських формувань») [10].

Тобто, вказаними нормами прямо визначено, що в процесі здійснення реорганізації все майно, яке раніше належало підприємству, що ліквідується переходить до правонаступника на підставі перевального акту, в тому числі і земельні ділянки, які були у власності (користуванні).

Відповідно до п.п. 298.8.1 п. 298.8 ст. 298 ПК України зазначено, що сільськогосподарські товаровиробники для переходу на спрощену систему оподаткування або щорічного підтвердження статусу платника єдиного податку подають до 20 лютого поточного року контролюючому органу за своїм місцезнаходженням та/або за місцем розташування земельних ділянок перелік документів, зокрема, відомості (довідку) про наявність земельних ділянок.

У відомостях (довідці) про наявність земельних ділянок зазначаються дані про кожний документ, що встановлює право власності та/або користування земельними ділянками, у тому числі про кожний договір оренди земельної частки (паю).

В зв'язку з цим, виникає запитання, чи можуть сільськогосподарські підприємства, які вважаються правонаступниками підприємств, що ліквідуються в процесі реорганізації, включати до всієї площі земельних ділянок, з яких повинен справлятися єдиний податок четвертої групи ті земельні ділянки, які до них перейшли на підставі перевального акту, однак, які ще не переоформлені у відповідності до вимог земельного законодавства?

Позиція контролюючих органів полягає в тому, що такі земельні ділянки не можуть бути включені до загальної площі земельних ділянок, які оподатковуюватимуться єдиним податком у зв'язку з наступним.

Згідно п. 2921.3. ст. 2921 ПК України передбачено, що підставою для нарахування єдиного податку платникам четвертої групи є дані державного земельного кадастру та/або дані з державного реєстру речових прав на нерухоме майно.

Державний земельний кадастр – єдина державна геоінформаційна система відомостей про землі, розташовані в межах кордонів України, їх цільове призначення, обмеження у їх використанні, а також дані про кількісну і якісну характеристику земель, їх оцінку, про розподіл земель між власниками і користувачами (ст. 193 Земельного кодексу України (далі – ЗК України)) [11].

Статтею 2 Закону України «Про державну реєстрацію речових прав на нерухоме майно та їх обтяжень» визначено, що Державний реєстр речових прав на нерухоме майно – єдина державна інформаційна система, що забезпечує обробку, збереження та надання відомостей про зареєстровані речові права на нерухоме

майно та їх обтяження, про об'єкти та суб'єктів таких прав [12].

Тобто, в розумінні контролюючих органів, сільськогосподарські товаровиробники (правонаступники), які переходять або щорічно підтверджують статус платника єдиного податку четвертої групи, для отримання інформації щодо земельних ділянок, які перебувають у їх власності або надані ним у користування, у тому числі на умовах оренди, мають звернутися до відповідних територіальних органів Держгеокадастру України та/або Державної реєстраційної служби України.

І оскільки, в інформаційних системах державного земельного кадастру та/або державного реєстру речових прав на нерухоме майно, не містяться відомості про державну реєстрацію права власності (користування) на земельні ділянки на підставі передавального акту від підприємств, що ліквідується до правонаступників, то відповідно органи Держгеокадастру України та/або Державної реєстраційної служби України не зможуть надати таким сільськогосподарським підприємствам (правонаступникам) довідку про всю площу земельних ділянок, які перебувають у їх власності (користуванні), в тому числі й про ті земельні ділянки, які перейшли в процесі реорганізації у відповідності до умов передавального акту.

Отже, контролюючі органи вважають, що сільськогосподарські товаровиробники (правонаступники), які мають намір перейти або щорічно підтвердити статус платника єдиного податку четвертої групи, можуть відносити до площі земельних ділянок, які будуть об'єктом оподаткування вказаним податком виключно ті земельні ділянки, які зареєстровані за такими платниками податків та відомості про які, підтверджуються органами Держгеокадастру України та/або Державної реєстраційної служби України та не повинні включати до загальної площі ті земельні ділянки, які не зареєстровані за вказаними правонаступниками у відповідності до вимог земельного законодавства, незважаючи на те, що право власності (користування) на такі ділянки перейшло до них на підставі передавального акту в процесі реорганізації.

На думку автора, з такою позицією контролюючих органів погодитись не можна, адже діюче законодавство не передбачає припинення права власності (користування) на земельну ділянку внаслідок здійснення реорганізації юридичної особи.

У разі, якщо до сільськогосподарських підприємств (правонаступників) перейшли від підприємств, що ліквідуються земельні ділянки на підставі передавального акту, то первинне право, яке було набуто такими підприємствами на вказані земельні ділянки переходить до правонаступників, які набувають таке право на зазначені ділянки незалежно від переоформлення правовстановлюючих документів.

Специфікою переходу права власності (користування) на земельні ділянки в процесі здійснення реорганізації, зокрема у формі приєднання є те, що таке право виникає у правонаступників в силу закону, тобто автоматично і безумовно у відповідності до ч.2 ст. 107 ЦК України, норми якої вважаються пріоритетними перед нормами ЗК України, які визначають момент виникнення права на земельну ділянку.

Тому, сільськогосподарські підприємства, до яких перейшли в ході реорганізації земельні ділянки на підставі передавального акту, вправі включати такі ділянки до всієї площі земельних ділянок, з яких справляється єдиний податок четвертої групи та використовувати зазначені земельні ділянки у діяльності для виробництва власної сільськогосподарської продукції.

При цьому, у відповідності до вимог ст. 298 ПК України, такі сільськогосподарські підприємства (правонаступники), площі наявних земельних ділянок повинні підтверджувати відомостями, отриманими від територіальних органів Держгеокадастру України та/або Державної реєстраційної служби України як відносно своїх земельних ділянок, які зареєстровані у встановленому порядку так і відносно земельних ділянок, які перебувають у власності (користуванні) підприємств, що ліквідуються і які ще не переоформлені на правонаступників.

Віднесення правонаступниками площ земельних ділянок, отриманих на підставі передавального акту до всієї площі земельних ділянок з яких справляється єдиний податок четвертої групи, має важливе значення для діяльності сільськогосподарських підприємств, адже не включення таких земельних ділянок до загальної площі призведе до сплати вказаними виробниками земельного податку на загальних підставах, оскільки зазначені земельні ділянки вважатимуться такими, що не використовуються для ведення сільськогосподарського товаровиробництва.

Негативним моментом у даній ситуації для вітчизняних сільськогосподарських підприємств є також й те, що контролюючими органами ставиться під сумнів визнання продукції, яка вирощена (вироблена) на таких земельних ділянках – сільськогосподарською продукцією власного виробництва.

Відповідно до ст. 16-1 Закону України «Про державну підтримку сільського господарства України» передбачено, що сільськогосподарський товаровиробник, основною діяльністю якого є постачання сільськогосподарських товарів, вироблених ним на власних або орендованих основних засобах, причому питомою вагою вартості сільськогосподарських товарів становить не менше 75 відсотків вартості всіх товарів, поставлених ним протягом попередніх 12 послідовних звітних податкових періодів сукупно, який здійснює види діяльності, визначені пунктом 16-1.3 цієї статті, має право на бюджетну дотацію для розвитку сільськогосподарських товаровиробників та стимулювання виробництва сільськогосподарської продукції після його внесення контролюючим органом до Реєстру отримувачів бюджетної дотації [13].

Оскільки, такі сільськогосподарські товаровиробники здебільшого користуються зазначеною вище державною підтримкою, то у випадку не визнання виробленої продукції на земельних ділянках, які не переоформлені на правонаступників у відповідності до вимог земельного законодавства – сільськогосподарською, вказані виробники втрачають право на отримання бюджетної дотації від виробництва такої продукції.

Враховуючи викладене вище, автор вважає, що для уникнення неоднозначного застосування норм податкового законодавства при переході сільськогосподарських підприємств на спрощену систему оподаткування або щорічним підтвердженням статусу платника єдиного податку четвертої групи, необхідно внести зміни до ЗК України в частині визначення та документального підтвердження моменту виникнення права на земельну ділянку в процесі здійснення реорганізації сільськогосподарських виробників.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Концепція Державної цільової програми розвитку аграрного сектору економіки на період до 2020 року: проект [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://minagro.gov.ua/apk?nid=16822>.
2. Дем'яненко М.Я. Проблеми ПДВ в агропромисловому виробництві / М.Я. Дем'яненко // Фінанси України. – 2000. – № 10. – С. 3-8.
3. Танклевська Н.С. Оподаткування діяльності аграрних підприємств: [монографія] / Н.С. Танклевська. – Херсон: Олді-плюс, 2006. – 152 с.
4. Юрій С.І. Фіскальна і стимулююча ефективність спрощених режимів оподаткування для приватних підприємств / С.І. Юрій, О.Р. Квасовський // Фінанси України. – 2002. – № 8. – С. 63-70.
5. Соколовська А.М. До питання про податкову реформу в Україні / А.М. Соколовська // Фінанси України. – 2006. – № 4. – С. 55-61.
6. Данилишин Б.М. Державна підтримка та податкове регулювання підприємницької діяльності в Україні: [монографія] / Б.М. Данилишин, О.М. Кондрашов. – Донецьк: Юго-Восток, 2010. – 296 с.
7. Податковий кодекс України від 02.12.2010р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
8. Білик М.Д. Фіксований сільськогосподарський податок в умовах нового законодавства / М.Д. Білик, О.О. Ушаков // Формування ринкових відносин в Україні. – 2011. – № 4. – С. 89-94.
9. Цивільний кодекс України від 16.01.2003р. № 435-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/435-15>.
10. Закон України «Про державну реєстрацію юридичних осіб, фізичних осіб – підприємців та громадських формувань» від 15.05.2003р. № 755-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/755-15>.
11. Земельний кодекс України від 25.10.2001 № 2768-III [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2768-14>.
12. Закон України «Про державну реєстрацію речових прав на нерухоме майно та їх обтяжень» від 01.07.2004 № 1952-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/1952-15>.
13. Закон України «Про державну підтримку сільського господарства України» від 24.06.2004 № 1877-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/1877-15>.