

## СУЧАСНИЙ СТАН ТА ПЕРСПЕКТИВИ ОПОДАТКУВАННЯ ТА ОБЛІКУ АГРОБІЗНЕСУ В УКРАЇНІ

Пономарьова Т.В., кандидат економічних наук, доцент

Чала Т.Г., кандидат економічних наук, доцент

*Харківський національний університет імені В. Н. Каразіна, Україна*

В умовах кризових явищ у вітчизняній економіці і падіння доходів держави особливої актуальності набувають питання перспектив оподаткування агробізнесу. Досліджено особливості оподаткування та обліку вітчизняних агропідприємств у сучасних умовах. Критично розглянуто існуючі критерії, об'єкти та база оподаткування для платників 4 групи єдиного податку з точки зору відповідності ідеям створення спрощеної системи оподаткування. Проаналізовано перелік документів, що необхідно подарити для набуття і підтвердження статусу платника єдиного податку сільськогосподарському товаровиробнику. Здійснено аналіз рівня та динаміки одного з основних показників дослідження процесів оподаткування – ставки єдиного податку. Виділено основні проблеми та запропоновано шляхи удосконалення механізму справляння податків з агропідприємств для створення сприятливого податкового середовища. Встановлення нових правил оподаткування є достатньою підставою для визнання важливості перегляду нормативно-правових актів, пов'язаних із заходами зі зміни критеріїв для суб'єктів спрощеної системи та ставок податку у майбутньому.

**Ключові слова:** агробізнес, оподаткування, податки, облік.

**Постановка проблеми.** Специфіка обліку та оподаткування агробізнесу полягає у тому, що жодний інший вид діяльності не має такого різноманіття постійно зникаючих та наростаючих активів, які треба адекватно оцінити і вчасно відобразити в обліку. Так, говорячи про особливості оподаткування, слід звернути увагу на три основні податки: єдиний податок (який з 2015 року відповідно до вимог євроінтеграційних процесів замінив фіксований сільськогосподарський податок), податок на додану вартість (ПДВ) та податок на прибуток.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Протягом останніх років відбулися значні зміни вітчизняного податкового законодавства взагалі, і питань, що стосуються оподаткування сільгоспвиробників, зокрема. Так, питанням особливостей обліку і оподаткування агропідприємств присвячено роботи таких фахівців-практиків, як Ю. Єгорова, Н. Адамович, Н. Дзюба та інші [1, 2, 3].

**Постановка завдання.** Часті зміни призводять до підвищення податкового навантаження на сільськогосподарські підприємства. Так, згідно дослідженням Державної служби статистики України щодо очікувань сільськогосподарських підприємств у II кварталі 2017 року з приводу перспектив розвитку їхньої ділової активності, серед факторів, що стримують виробництво, більше 30 % обстежених підприємств називають фінансові обмеження [4]. Слід зазначити, що податок на прибуток для цих підприємств розраховується на загальних підставах: фінансовий результат до оподаткування плюс/мінус коригування. Не дивлячись на певні особливості діяльності підприємств, що впливають на обліковий процес, жодного специфічного коригування для сільгоспвиробників немає. Тобто питання, пов'язані з особливостями обліку і оподаткування підприємств цього виду економічної діяльності, залишаються актуальними.

**Основні результати дослідження.** Як вже було зазначено, у 2015 році сформувалась 4 група єдиного податку (ЄП), у яку увійшли колишні платники фіксованого сільськогосподарського податку (ФСП). Для цих платників збережено майже всі умови їх оподаткування, які були передбачені для платників ФСП. Слід зазначити, що попри суперечки, що ведуться різними експертами у цій галузі, єдиний податок все ж таки є більш вигідним для сільгоспідприємств, ніж сплата податку на прибуток. Це також підтверджує світовий досвід: спрощені системи оподаткування доходів орієнтовані не просто на сільське господарство, а на малий і середній бізнес в сільському господарстві. Дискусійним є питання стосовно спрощеної системи оподаткування для сільгоспвиробників і сьогодні. Існують думки щодо обмежень обсягів земель, якими розпоряджаються сільгоспідприємства або встановлення межі обсягу доходів. Так, наприклад в своєму дослідженні експерт з питань оподаткування Вдовиченко А. пропонує встановити верхню межу на рівні п'ятнадцяти тисяч мінімальних заробітних плат на рік [5]. Все це, на нашу думку, болісно відіб'ється на економічному становищі таких підприємств. Компромісним варіантом став Закон № 909-VII від 24.12.2015 року, яким було передбачено тільки підвищення ставок для платників ЄП 4 групи без змін критеріїв (ланцюгові темпи росту наведено в Таблиці 1). У 2016 відносно 2015 року зростання ставок для платників ЄП 4 групи склало

від 77,78 до 81,48 % за відповідними ставками. У 2017 році зростання не перевищило 18,75 %, для земель водного фонду у цьому році змін у ставках не відбулось. Платниками ЄП 4 групи можуть бути сільськогосподарські товаровиробники, у яких частка сільськогосподарського товаровиробництва за попередній податковий (звітний) рік дорівнює або перевищує 75 відсотків [6]. На цю групу не поширюються обмеження в частині об'ємів доходу або кількості найнятих працівників, як це передбачено для платників інших груп. Платниками ПДВ такі підприємства можуть бути на загальних підставах без будь-яких особливостей або обмежень.

Таблиця 1 – Ланцюговий темп росту ставки ЄП з 1 га земельної ділянки, % до попереднього року

Категорія земель та їх розташування	Ланцюговий темп росту ставки ЄП з 1 га земельної ділянки, % до попереднього року	
	2016	2017
для ріллі, сіножатей і пасовищ:		
– розташованих у гірських зонах та на поліських територіях;	181,48	116,33
– інші	180,00	117,28
для багаторічних насаджень:		
– розташованих у гірських зонах та на поліських територіях;	177,78	118,75
– інші	181,48	116,33
– для земель водного фонду	180,00	100,00

Об'єктом оподаткування для платників ЄП 4 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 т. ч. на умовах оренди. У зв'язку з цим гостро постають дискусійні питання сучасної практики, коли підприємства користуються землею, але вона недооформлена на момент закінчення звітного періоду. З 01.01.2016 р. не вимагається, щоб права власності чи користування земельними ділянками були оформлені й зареєстровані згідно із законодавством, також не обов'язково реєструвати договори оренди земельних ділянок – відповідні норми вилучено з ПКУ.

Базою оподаткування податком для платників ЄП 4 групи для сільськогосподарських товаровиробників є нормативна грошова оцінка (НГО) одного гектара сільськогосподарських угідь (ріллі, сіножатей, пасовищ і багаторічних насаджень), з урахуванням коефіцієнта індексації. Отже, підприємства, для обрахунку податкового зобов'язання з єдиного податку 4 групи на 2017 рік індексують нормативну грошову земельних ділянок, обраховану станом на 1 січня 2015 року: за 2015 рік – на одиницю, за 2016 рік – на 1,124. При цьому слід керуватись листом Міністерства фінансів України від 19.01.2017 № 31-11150-09/1342, згідно якого коефіцієнт індексації НГО визначається з урахуванням таких індексів споживчих цін: за 2015 рік – 100 % (як це визначено Пунктом 5 підрозділу 8 Перехідних положень Податкового кодексу), за 2016 рік – 112,4 % (тобто на загальних підставах з урахуванням ст.289 Податкового кодексу). Це урахування у сучасних економічних умовах призвело до того, що податкове навантаження на платників збільшилось.

Для набуття і підтвердження статусу єдиноподатника сільськогосподарські товаровиробники мають подати:

– загальну декларацію на поточний рік щодо всієї площі земельних ділянок, з яких справляється податок, – контролюючому органу за своїм місцезнаходженням (місцем перебування на податковому обліку);

– звітну декларацію на поточний рік окремо щодо кожної земельної ділянки – контролюючому органу за місцем розташування такої земельної ділянки;

– відомості (довідку) про наявність земельних ділянок – контролюючим органам за своїм місцезнаходженням та/або за місцем розташування земельних ділянок. У відомостях (довідці) зазначають дані про кожен документ, що встановлює право власності або користування земельними ділянками, у т. ч. про кожен договір оренди земельної частки (паю);

– розрахунок частки сільськогосподарського товаровиробництва – контролюючим органам за своїм місцезнаходженням та/або за місцем розташування земельних ділянок (за формою, затвердженою наказом Мінагрополітики від 26.12.2011 №772).

Згідно з чинним законодавством, звітним податковим періодом для платників єдиного податку четвертої групи є календарний рік. Такі платники щороку самостійно обчислюють суму податку станом на 1 січня і подають декларацію на поточний рік не пізніше 20 лютого.

Єдиний податок сплачується щоквартально протягом 30 календарних днів, що настають за останнім календарним днем податкового (звітного) кварталу, в таких розмірах: за I та II квартали – по 10%, за III квартал – 50%, за IV квартал – 30%. Ймовірно, таке розподілення передбачено для того, щоб забезпечити хоч якусь рівномірність надходжень податкових платежів до бюджету країни. Проте за таких умов підприємства змушені передчасно, а отже, дешевше реалізовувати ранні зернові.

Також слід відзначити, що з 1 січня 2017 року було скасовано використання спеціального режиму сільськогосподарськими товаровиробниками щодо ПДВ. У зв'язку з цим передбачено переведення суб'єктів спеціального режиму на загальну систему оподаткування та закриття рахунків в системі електронного адміністрування ПДВ (СЕА ПДВ), які додатково відкриті відповідно до пункту 200<sup>1</sup>.2 статті 200<sup>1</sup> ПКУ сільськогосподарським виробникам. Додаткові електронні рахунки будуть закриті після проведення розрахунків з бюджетом за деклараціями з ПДВ із позначками 0121 – 0123, за результатами останнього звітного періоду 2016 року, а само для сільськогосподарських товаровиробників, які застосовують місячний податковий період, – починаючи з 31 січня 2017 року; для сільськогосподарських товаровиробників, які застосовують квартальний податковий період, – починаючи з 20 лютого 2017 року. Починаючи із зазначених дат усі розрахунки з бюджетом за результатами поданої податкової звітності сільгоспвиробниками здійснюються із застосуванням виключно основного електронного рахунка в СЕА ПДВ. Крім того, введено обмеження терміну реєстрації податкових накладних/розрахунків коригування, складених сільгоспвиробниками за операціями з постачання сільськогосподарських товарів/послуг в межах спеціального режиму.

Розглядаючи особливості обліку слід відмітити, що сільськогосподарські підприємства мають специфічні активи – біологічні. Їх облік ведеться згідно з П(С) БО 30 «Біологічні активи». Цей стандарт не поширюється на: сільськогосподарську продукцію, що зберігається після її первісного визнання, продукти переробки сільськогосподарської продукції та біологічні активи, не пов'язані із сільськогосподарською діяльністю.

Особливість таких активів полягає у тому, що ці активи схильні природно змінюватись – міняти свої вартісні характеристики протягом звітного періоду, змінювати свою вартість протягом циклу життя. Пріоритетним методом обліку біологічних активів є метод за справедливою вартістю. Визначення справедливої вартості біологічних активів і сільськогосподарської продукції ґрунтується на цінах активного ринку [7, 8]. Кожен раз при складанні фінансової звітності необхідно визначити справедливу вартість біологічних активів і вказати її в звітності. Одним із проблемних питань є поділ активів на поточні і довгострокові біологічні активи, оскільки це безпосередньо впливає на визначення доходів і витрат на підприємствах (табл. 2).

Так, у сільськогосподарських підприємств є специфічний момент виникнення доходів: активи виникають народжуючись, виростаючи, збільшуючи вагу. Факт визнання доходів підприємствами є специфічним. Цей дохід виникає в момент приросту вартості біологічних активів, а не у момент продажу. Все це впливає на специфічні умови щодо формування базового показника від якого розраховується податок на прибуток – фінансового результату до оподаткування.

Таблиця 2 – Приклади біологічних активів і сільськогосподарської продукції.

Активи	Сільськогосподарська продукція, на яку поширюється П(С)БО 30	Додаткові біологічні активи, на які поширюється П(С)БО 30	Продукти переробки, на які не поширюється П(С)БО 30
1	2	3	4
Тваринництво			
Довгострокові біологічні активи			
основне стадо овець	молоко, каракульські смужки, вовна, гній	приплід	пряжа, бринза, м'ясопродукти
основне стадо великої рогатої худоби	молоко, гній	приплід	сметана, масло, сир, м'ясопродукти
основне стадо свиней	гній	приплід	м'ясопродукти

1	2	3	4
Поточні біологічні активи			
тварини на впрошуванні і відгодівлі	приріст живої маси, гній		м'ясопродукти
риба (риборозведення)	товарна риба	матеріал для розведення риби	рибні продукти
доросла птиця	яйця, пташиний послід		м'ясопродукти
сім'ї бджіл	мед, віск, прополіс	нові рої	
Рослинництво			
Довгострокові біологічні активи			
виноградники	виноград	чубуки	виноматеріали, сікоматеріали
сади дерева в лісі (лісовий масив)	плоди дерева, ділова, дрова	саджанці	сухофрукти, консерви фруктові
Поточні біологічні активи			
зернові культури	зерно, зернові відходи, солома		борошно, крупа, комбікорми
овочеві культури	овочі		консерви овочеві, соління
технічні культури	тютюнове листя, насіння соняшнику, цукрові буряки		тютюн ферментів, масло рослинне, цукор
кормові культури	зелена маса		силос, сінаж

**Висновки.** Сучасний стан обліку і оподаткування агропідприємств в Україні характеризується наявністю певних проблем. Наявність особливого набору податкових інструментів у вигляді спрощеної системи оподаткування залишається недосконалим та малоефективним. Реформування податкової системи повинно відбуватися з урахуванням специфіки агровиробництва. Скасування спеціального режиму оподаткування, який діяв до 1 січня 2017 року, матиме негативні наслідки як для виробників, так і для держави, оскільки призведе до зниження доходів сільськогосподарських виробників, закриття низки підприємств, розвиватиметься безробіття, оскільки скоротяться робочі місця та обсяги виробництва. Крім того, надзвичайно актуальною залишається проблема відсутності дешевого кредитування для агропідприємств.

Отже, для поліпшення економічного стану аграрних підприємств України необхідно поступово реформувати податкове законодавство, знижуючи податкове навантаження на підприємства. Окрім раціональної системи оподаткування галузі, має бути правильна система державної підтримки, що дозволить зупинити негативні наслідки.

#### Література

1. Єгорова Ю. Облік ПДВ у сільгоспідприємствах / Ю. Єгорова // Агробізнес сьогодні. – 2014. – № 20. – С. 46-47.
2. Адамович Н. ПДВшний бухоблік : вивчаємо проект змін / Н. Адамович // Податки та бухгалтерський облік. – Харків, 2016. – № 86. – С. 9-15.
3. Дзюба Н. Виправляємо старі ПДВ-помилки в сільгоспників / Н. Дзюба // Податки та бухгалтерський облік. – Харків, 2016. – № 100. – С. 5-10.
4. Статистична інформація [Електронний ресурс] / Державна служба статистики України. – Офіц. веб-сайт. – Режим доступу : <http://www.ukrstat.gov.ua/>.
5. Вдовиченко А. Єдиний податок четвертої групи в контексті реформування оподаткування сільського господарства в Україні / А. Вдовиченко [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://ngoipr.org.ua/blog/yedynij-podatok-chetvertoyi-grupy-v-konteksti-reformuvannya-opodatkuвання-sil'skogo-gospodarstva-v-ukrayini/>.
6. Податковий кодекс. Чинний. Редакція 23.03.2017 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://buhgalter911.com/Res/Zakoni/NalCode/nalkodeks.aspx>.

7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи» . [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05>.
8. Кармазін Т. І. Фіксований сільськогосподарський податок як один з інструментів стимулювання сільськогосподарського виробництва [Електронний ресурс] / Т. І. Кармазін, Л. В. Голишевська // Економіка аграрного сектора. – 2011. – № 4. – Режим доступу : [http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc\\_Gum/Vchetei/2011\\_4/NV-2011-V4\\_27.pdf](http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Vchetei/2011_4/NV-2011-V4_27.pdf).

#### References

1. Yehorova, Yu. (2014). Oblik PDV u sil'hospidpriemstva [Accounting for VAT in agricultural enterprises]. *Ahrobiznes s'ohodni – Agribusiness today*, 20, 46-47.
2. Adamovych N. (2016). PDVshnyj bukhoblik: vyvchaiemo proekt zmin [VAT invoice: we are studying the draft changes]. *Podatky ta bukhholders'kyj oblik – Taxes and accounting*, 86, 9-15.
3. Dziuba N. (2016). Vypravliaemo stari PDV-pomylyky v sil'hospnykiv [We correct the old VAT mistakes in farmers]. *Podatky ta bukhholders'kyj oblik – Taxes and accounting*, 100, 5-10.
4. Statystychna informatsiia [Statistical information]. *Derzhavna sluzhba statystyky Ukrainy*. Retrieved from <http://www.ukrstat.gov.ua/> [in Ukr.].
5. Vdovychenko A. (2016). Yedynyj podatok chetvertoi hrupy v konteksti reformuvannya opodatkuvannya sil's'koho hospodarstva v Ukraini [The only tax in the fourth group in the context of reforming the taxation of agriculture in Ukraine]. Retrieved from <http://ngoipr.org.ua/blog/yedynyj-podatok-chetvertoyi-grupy-v-konteksti-reformuvannya-opodatkuvannya-sil'skogo-gospodarstva-v-ukrayini/> [in Ukr.].
6. Podatkovyj kodeks [Tax code]. (n.d.). [buhgalter911.com](http://buhgalter911.com) Retrieved from <http://buhgalter911.com/Res/Zakoni/NalCode/nalkodeks.aspx> / [in Ukrainian].
7. Polozhennia (standart) bukhholders'koho obliku 30 «Biolohichni aktyvy» [Regulation (Standard) of Accounting 30 Biological Assets]. Retrieved from <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05> [in Ukr.].
8. Karmazin, T. I., & Golyshevska, L. V. (2011). Fiksovanyj sil's'kohospodars'kyj podatok iak odyin z instrumentiv stymuliuвання sil's'kohospodars'koho vyrobnytstva [The fixed agricultural tax as one of the tools of agricultural production stimulation]. *Ekonomika aharnoho sektora – Economics of Agrarian Sector*, 4. Retrieved from [http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc\\_Gum/Vchetei/2011\\_4/NV-2011-V4\\_27.pdf](http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Vchetei/2011_4/NV-2011-V4_27.pdf) (in Ukr.).

Стаття надійшла до редакції 06.05.2017.