

УДК 336.2:338.43

**Бурковська А. В.**, кандидат економічних наук, доцент кафедри фінансів, банківської справи та страхування, Миколаївський національний аграрний університет, м. Миколаїв, Україна

**Шкапоєд В. К.**, здобувач вищої освіти обліково-фінансового факультету, Миколаївський національний аграрний університет, м. Миколаїв, Україна

### **СУЧАСНІ ОСОБЛИВОСТІ ОПОДАТКУВАННЯ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ УКРАЇНИ**

*В даній статті розглянуто систему податкового навантаження на сільськогосподарські підприємства України: ставки податку, механізми та різновиди податків, які повинні сплачувати аграрні підприємства. Проаналізовано методи та інструменти податкового регулювання в аграрному секторі та їх поступову зміну за останні декілька років. Також у статті визначено особливості та окреслено основні проблеми оподаткування сільськогосподарських підприємств в Україні. Побудовано схематичне зображення змін спеціального режиму в оподаткуванні у 2016-2017 роках. Наведені альтернативні шляхи підтримки сільськогосподарських товаровиробників державою за допомогою дотаційних програм. Постійні зміни податкового законодавства та суттєва частка у структурі витрат сільськогосподарських підприємств сум коштів на сплату податків зумовлюють особливу важливість вірного рішення при виборі системи оподаткування. Зроблено висновки щодо теперішнього стану системи оподаткування аграрних підприємств та наслідків підвищення податкового тягаря для платників IV групи єдиного податку.*

**Ключові слова:** податок, податкове навантаження, сільськогосподарські товаровиробники, аграрний сектор, єдиний податок, спецрежим оподаткування, платники IV групи, спеціальні рахунки, дотації.

**Бурковская А. В.**, кандидат экономических наук, доцент кафедры финансов, банковского дела и страхования, Николаевский национальный аграрный университет, г. Николаев, Украина

**Шкапоед В. К.**, соискатель высшего образования учетно-финансового факультета, Николаевский национальный аграрный университет, г. Николаев, Украина

### **СОВРЕМЕННЫЕ ОСОБЕННОСТИ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ПРЕДПРИЯТИЙ УКРАИНЫ**

*В данной статье рассмотрена система налоговой нагрузки на сельскохозяйственные предприятия Украины: ставки налога, механизмы и виды налогов, которые должны платить аграрные предприятия. Проанализированы методы и инструменты налогового регулирования в аграрном секторе и их постепенное изменение за последние несколько лет. Также в статье определены особенности и обозначены основные проблемы налогообложения сельскохозяйственных предприятий в Украине. Построено схематическое изображение изменений специального режима в налогообложении в 2016-2017 годах. Приведенные альтернативные пути поддержки сельскохозяйственных товаропроизводителей государством с помощью дотационных программ. Постоянные изменения налогового законодательства и существенная доля в структуре затрат сельскохозяйственных предприятий сумм средств на уплату*

налогов обуславливают особую важность верного решения при выборе системы налогообложения. Сделаны выводы относительно нынешнего состояния системы налогообложения аграрных предприятий и последствий повышения налогового бремени для плательщиков IV группы единого налога.

**Ключевые слова:** налог, налоговая нагрузка, сельскохозяйственные товаропроизводители, аграрный сектор, единый налог, спецрежим налогообложения, плательщики IV группы, специальные счета, дотации.

**Burkovskaya A.**, Candidate of Economic Sciences, Associate Professor, Department of Finance, Banking and Insurance, Mykolayiv National Agrarian University, Mykolayiv, Ukraine

**Shkapoyd V.**, applicant for higher education of Accounting and Finance faculty, Mykolayiv National Agrarian University, Mykolayiv, Ukraine

## MODERN FEATURES OF TAXATION OF AGRICULTURAL ENTERPRISES OF UKRAINE

**Introduction.** *Permanent changes in tax legislation and a significant share of the cost structure of agricultural enterprises for taxes on payment of taxes determine the special importance of the correct decision while choosing a system of taxation. Today, for Ukraine, the issue of developing a mechanism that would define new and more effective principles of taxation of agricultural producers is particularly relevant.*

**Purpose.** *The purpose of the article is to study changes in taxation of agricultural producers over the last few years, to identify the peculiarities and problems of taxation of agricultural enterprises in Ukraine, and to determine how the state supports agriculture.*

**Results.** *In this article, the system of tax burden on agricultural enterprises of Ukraine is considered: tax rates, mechanisms and types of taxes to be paid by agrarian enterprises. The methods and instruments of tax regulation in the agrarian sector and their gradual change over the last few years have been analyzed. A schematic diagram of the changes of the special regime in taxation in 2016-2017 years has been constructed. The alternative ways of supporting agricultural commodity producers by means of subsidy programs are presented. The flaws of tax innovations in agriculture are substantiated. The importance of state regulation of the agrarian sector of the economy through the tax mechanisms has been confirmed.*

**Conclusion.** *Conclusions are made regarding to the modern state of the system of taxation of agrarian enterprises and the consequences of increasing the tax burden for taxpayers of the IV group of the single tax. Taking into account changes in the agrarian sector and the economy as a whole, the agricultural taxation system requires serious reforms, including in terms of eliminating tax problems for different categories of agricultural producers. However, taxation in agriculture, where there are specific economic conditions, should stimulate producers, which should be manifested in the application of simplified mechanisms for collecting and administering taxes and duties, especially in the taxation of small and medium-sized agricultural enterprises.*

**Keywords:** *tax, tax burden, agricultural commodity producers, agrarian sector, single tax, special tax regime, group IV payers, special accounts, grants.*

**JEL Classification:** *A10; H29; H31.*

**Постановка проблеми.** Сьогодні для України особливо актуально постає проблема розробки механізму, який би визначав нові дієві та ефективні принципи оподаткування сільськогосподарських товаровиробників. Розробка державного регулювання

аграрного сектора економіки через систему оподаткування у всі часи була актуальною. Оскільки аграрний сектор є достатньо складною сферою виробництва, управляти якою за допомогою прямих методів непросто, виникає необхідність

застосовувати податкові механізми. Державне регулювання вищезазначеної галузі через оподаткування дозволяє сільськогосподарським підприємствам отримати за допомогою податкових пільг, податкових преференцій можливість здійснювати свою діяльність у більш сприятливих умовах.

#### **Аналіз останніх досліджень та публікацій.**

Оподаткуванню аграрного сектора України присвячено праці багатьох вітчизняних науковців, таких як: І. Шепельта, Н. Мацелюх [2], С. Тимошенко, Ю. Якубенко, Ю. Єгорова [1], та ін. Більшість праць направлена на виявлення загальних напрямлень щодо оподаткування сільськогосподарських підприємств.

З проблемою оподаткування сільськогосподарських підприємств Україна стикається з моменту проголошення незалежності. Так, як сільське господарство є запорукою національної безпеки в продуктивній сфері, запровадження ефективної системи оподаткування для нього є гострою проблемою. Тому систематичний аналіз змін в методах оподаткування аграрного сектору є актуальним в будь-який час.

#### **Формулювання цілей дослідження.**

Метою дослідження є висвітлення особливостей оподаткування сільськогосподарських підприємств України на сучасному етапі.

**Основні результати дослідження.** З 1 січня 2015 р. вступила в дію нова податкова реформа, яка відобразила свій вплив в тому числі і на аграрний сектор України. Для сільського господарства замість фіксованого сільськогосподарського податку запроваджено єдиний податок для платників четвертої групи. Як свідчать деякі спеціалісти, ці зміни досить формальні: відбулося формальне включення фіксованого сільгосподатку до складу єдиного податку. Самі правила оподаткування сільськогосподарських товаровиробників майже не змінилися [1].

Аграрний сектор будь-якої країни потребує певної підтримки зі сторони держави через такі фактори, як: трудомісткість, сезонність

виробництва та забезпечення продовольчої безпеки. Одним із засобів опосередкованої державної підтримки виступає оподаткування.

У систему податкового стимулювання аграрного сектору входив запроваджений з 1999 р. по 2015 р. фіксований сільськогосподарський податок (тепер єдиний податок), спеціальний режим в оподаткуванні діяльності сільськогосподарських підприємств, що діяв до 2017 р., та компенсація заходів аграріям, що працюють на спрощеній системі оподаткування [2].

Відповідно до Податкового кодексу України (далі – ПКУ) об'єктом оподаткування сільськогосподарських підприємств, які входять до IV групи єдиного податку є площа сільськогосподарських угідь (ріллі, пасовищ, сіножатей та багаторічних насаджень) та/або земель водного фонду (внутрішніх водойм, ставків, озер, водосховищ), що перебувають у власності сільськогосподарського товаровиробника або надані йому в користування, у т. ч. на умовах оренди [3].

Базою оподаткування податком для платників IV групи – сільськогосподарських товаровиробників – є нормативна грошова оцінка одного гектара сільськогосподарських угідь (ріллі, пасовищ, сіножатей та багаторічних насаджень). При цьому враховують коефіцієнт індексації, який визначається на 1 січня базового податкового року (відповідно до порядку, встановленого п. 2921.2 ПКУ) [3].

Для перебування на єдиному податку IV групи потрібно, щоб виконувалися наступні вимоги:

- наявність земельних ділянок відповідного призначення;
- частка продукції сільськогосподарського виробництва за попередній податковий (звітний) рік не повинна бути меншою 75 відсотків.

З 1 січня 2017 р. ставки єдиного податку для платників IV групи збільшені більш ніж на 15 % і наразі мають такі значення:

– для ріллі, сіножатей і пасовищ (крім ріллі, сіножатей і пасовищ, розташованих у гірських зонах і на поліських територіях, а також сільгоспугідь, які знаходяться в умовах закритого ґрунту) – 0,95;

– для ріллі, сіножатей і пасовищ, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях – 0,57;

– для багаторічних насаджень (крім багаторічних насаджень, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях) – 0,57;

– для багаторічних насаджень, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях – 0,19 ;

– для сільгоспугідь, які знаходяться в умовах закритого ґрунту, – 6,33 [3].

У 2015-2016 рр. ставки податку мали трохи інші значення:

– для ріллі, сіножатей і пасовищ (крім ріллі, сіножатей і пасовищ, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях, а також ріллі, сіножатей і пасовищ, що перебувають у власності сільськогосподарських товаровиробників, які спеціалізуються на виробництві (виращуванні) та переробці продукції рослинництва на закритому ґрунті, або надані їм у користування, у т. ч. на умовах оренди) – 0,81;

– для ріллі, сіножатей і пасовищ, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях – 0,49;

– для багаторічних насаджень (крім багаторічних насаджень, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях) – 0,49;

– для багаторічних насаджень, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях – 0,16;

– для земель водного фонду – 2,43;

– для ріллі, сіножатей і пасовищ, що перебувають у власності сільськогосподарських товаровиробників, які спеціалізуються на виробництві (виращуванні) та переробці продукції рослинництва на закритому ґрунті, або надані їм у користування, у т. ч. на умовах оренди, – 5,4 [3].

Базою оподаткування єдиним податком для сільськогосподарських товаровиробників – платників цього податку щодо земель водного фонду (внутрішніх водойм, озер, ставків, водосховищ) є нормативна грошова оцінка одиниці ріллі по області, з урахуванням коефіцієнта індексації, визначеного за станом на 1 січня базового податкового (звітного) року відповідно до порядку, встановленого цим Кодексом [4].

Як вже зазначалося вище, базою оподаткування для єдиного податку IV групи є не просто земля, а саме її нормативна грошова оцінка, на яку впливає індексація. Згідно з листом Міністерства фінансів України від 19.01.2017 р. № 31-11150-09-10/1342 з урахуванням особливостей, визначених п. 5 підр. 8 р. ХХ «Перехідні положення» ПКУ, застосовуються такі коефіцієнти індексації:

– за 2015 р. – 100 відсотків;

– за 2016 р. – 112,4% (значення індексу споживчих цін) [5].

Платники єдиного податку IV групи звільнені від сплати наступних податків:

– податок на прибуток підприємств;

– податок на доходи фізичних осіб у частині доходів (об'єкта оподаткування), що отримані в результаті господарської діяльності платника єдиного податку I–III груп (фізичної особи) та оподатковані згідно з ПКУ;

– податок на додану вартість (далі – ПДВ) з операцій з постачання товарів, робіт та послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України, крім ПДВ, що сплачується фізичними та юридичними особами, які обрали ставку єдиного податку, визначену пп. 1 п. 293.3 ст. 293 ПКУ, а також що сплачується платниками єдиного податку IV групи;

– податок на майно (у частині земельного податку), крім земельного податку за земельні ділянки, що не використовуються платниками єдиного податку I–III груп для провадження господарської діяльності та платниками IV групи для виробництва сільськогосподарської продукції;

– рентна плата за спеціальне використання води платниками IV групи [3].

Сутність спеціального режиму в оподаткуванні полягає в тому, що позитивна різниця між сумою податкових зобов'язань звітного (податкового) періоду та сумою податкового кредиту звітного (податкового) періоду, визначена по окремих видах сільськогосподарських операцій, перераховується до держбюджету та на спеціальні рахунки сільськогосподарських підприємств у різних частках залежно від виду продукції:

1. По операціях із с/г товарами/послугами, крім операцій із зерновими та технічними культурами та операцій з продукцією тваринництва (далі – інша сільськогосподарська продукція):

- до держбюджету – у розмірі 50 відсотків;
- на спеціальні рахунки, відкриті сільгосп-підприємствами – суб'єктами спеціального режиму оподаткування в установах банків та/або в органах, які здійснюють казначейське обслуговування бюджетних коштів – у розмірі 50 %.

2. По операціях із зерновими та технічними культурами підлягає перерахуванню:

- до держбюджету – 85 відсотків;
- на спеціальні рахунки – 15 відсотків.

3. По операціях із продукцією тваринництва підлягає перерахуванню:

- до держбюджету – 20 відсотків;
- на спеціальні рахунки – 80 відсотків [6].

Пунктом 4 Порядку № 11 передбачено, що сума податку на додану вартість, що акумулюється на спеціальному рахунку, використовується сільськогосподарським підприємством відповідно до пункту 209.2 статті 209 Кодексу – на виробничі цілі [7].

Спецрежим з ПДВ для сільгосп-товаровиробників України відмінено з 1 січня 2017 р. Закладена ще торічними змінами норма пп. 4 п. 2 підр. XIX ПКУ, за якою з 01.01.2017 р. дія статті 209 ПКУ припиняється (через її виключення з ПКУ), не змінюється.

У Листі ДФС України від 03.01.2017 р. № 8/7/99-99-15-03-02-17 [8] передбачаються зміни, наведені на рис. 1.



Рисунок 1 – Зміни в оподаткуванні сільськогосподарських товаровиробників у 2017 р.

Джерело: побудовано автором на основі [8]

Держава вирішила надати сільгосптоваровиробникам бюджетні дотації на період з 1 січня 2017 р. до 1 січня 2022 р., щоб хоч якось підтримати їх у зв'язку з відміною спеціального режиму з ПДВ. Кошти для цього були передбачені в Держбюджеті на 2017 рік.

Так, видатки за програмами розвитку підприємств АПК у проекті бюджету 2017 р. складатимуть 3,7 млрд грн, з яких із загального фонду 2,2 млрд грн, із спеціального фонду – 1,5 млрд грн [9].

Підтримка розвитку підприємств АПК передбачається у наступних напрямках:

- здешевлення кредитів (300 млн грн);
- підтримка заходів в агропромисловому комплексі (55 млн грн);
- підтримка закладання молодих садів, виноградників та ягідників і нагляд за ними (75 млн грн);
- надання кредитів фермерським господарствам (25 млн грн);
- підтримка тваринництва (210 млн грн);
- фінансова підтримка сільгоспвиробників (1,5 млн грн).

Окрім того, проектом бюджету передбачено залучення 400 млн євро від Європейського інвестиційного банку на реалізацію інвестиційних проектів в агропромисловому комплексі [9].

Для отримання державних дотацій сільськогосподарські товаровиробники мають бути внесені до Реєстру отримувачів бюджетної дотації відповідно до Закону «Про державну підтримку сільського господарства України» у порядку та строки, встановлені п. 50 підрозд. 2 розд. ХХ ПКУ.

**Висновки.** Отже, в останні роки аграрний сектор України зазнає все більшого податкового навантаження через поступове скасування пільг в оподаткуванні. Для великих потужних виробників сільськогосподарської продукції такий стан справ дозволить зміцнити свої конкурентні переваги, в тому числі і за рахунок поглинання дрібних фермерських господарств, які будуть невзможі витримати податковий тягар та будуть вимушені передати свої землі в оренду..

#### Література:

1. Спрощена система оподаткування для сільгоспвиробників [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://agro-business.com.ua/pytannia-bukhgalteriii/2678-sproschena-systema-opodatkuvannia-dlia-silgospvyrobnykiv.html>. (Дата останнього доступу: 09.11.2017 р.).
2. Мацелюх Н. П. Оподаткування аграрного сектору: проблеми і нові підходи в системі державного регулювання [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.agrosvit.info/pdf/12\\_2016/4.pdf](http://www.agrosvit.info/pdf/12_2016/4.pdf). (Дата останнього доступу: 09.11.2017 р.).
3. Особливості оподаткування сільськогосподарських підприємств – платників єдиного податку IV групи [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://devisu.ua/uk/taxes/6571-osoblivosti-opodatkuvannja-silskogospodarskih-pidpriemstv--platnikov-edinogo-podatku-iv-grupi>. (Дата останнього доступу: 09.11.2017 р.).
4. Правильність застосування нормативної грошової оцінки земель у 2017 році [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.apru.org.ua/news/-2017--00004>. (Дата останнього доступу: 09.11.2017 р.).
5. Щодо індексації у 2017 році нормативної грошової оцінки землі для платників єдиного податку 4 групи : лист від 19.01.2017 р. №31-11150-09-10/1342 [Електронний ресурс] / Міністерство Фінансів України. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/zakonodavstvo/podatkovye-zakonodavstvo/listi-dps/print-71093.html> (Дата останнього доступу: 09.11.2017 р.).
6. Спецрежим ПДВ у 2016 році: особливості перерахування коштів [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://news.dtkk.ua/ua/taxation/pdv/37079> (Дата останнього доступу: 09.11.2017 р.).
7. Щодо цільового використання коштів, що акумульовані сільськогосподарськими підприємствами на спеціальних рахунках [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://dp.sfs.gov.ua/media-ark/news-ark/print-216033.html> (Дата останнього доступу: 09.11.2017 р.).
8. Про скасування спеціального режиму оподаткування діяльності у сфері сільського та лісового господарства, а також рибальства : лист України від 03.01.2017 № 8/7/99-99-15-03-02-17 [Електронний ресурс] / ДФС. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/zakonodavstvo/podatkovye-zakonodavstvo/listi-dps/print-70807.html>.
9. Державна підтримка аграрного сектору у 2017 році [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.aau.org.ua/uk/publications/web/206/> (Дата останнього доступу: 09.11.2017 р.).

### References:

1. Agribusiness Today (2017), "Simplified taxation system for agricultural producers", available at: <http://agrobusiness.com.ua/pytannia-bukhgalteriii/2678-sproschena-systema-opodatkuvannia-dlia-silgospvyrobnykiv.html> (Accessed 9 November 2017).
2. Matselioukh, N. and Skoryk, M. (2016), "The taxation of the agricultural sector: problems and new approaches in the system of state adjustment", *Aghrosvit*, vol. 12, [Online], available at: [http://www.agrosvit.info/pdf/12\\_2016/4.pdf](http://www.agrosvit.info/pdf/12_2016/4.pdf) (Accessed 9 November 2017).
3. Devisy (2017), "Features of taxation of agricultural enterprises - payers of the single tax group IV", available at: <http://devisu.ua/uk/taxes/6571-osoblivosti-opodatkuvannja-silskogospodarskih-pidpriemstv--platnikiv-edinogo-podatku-iv-grupi> (Accessed 9 November 2017).
4. Association Of Payers Taxes Of Ukraine (2017), "The correct application of the normative monetary valuation of land in 2017", available at: <http://www.appu.org.ua/news/-2017--00004> (Accessed 9 November 2017)
5. Ministry of Finance of Ukraine (2017), "Letter on indexation in 2017 of the normative monetary valuation of land for single tax payers of group 4", available at: <http://sfs.gov.ua/zakonodavstvo/podatkov-zakonodavstvo/listi-dps/print-71093.html> (Accessed 9 November 2017).
6. Debit-Credit Ukrainian accounting portal (2017), "Special regime of VAT in 2016: features of transfer of funds", available at: <https://news.dtk.ua/ua/taxation/pdv/37079> (Accessed 9 November 2017).
7. The State Fiscal Service of Ukraine Official portal (2017), "Concerning the targeted use of funds accumulated by agricultural enterprises on special accounts", available at: [dp.sfs.gov.ua/media-ark/news-ark/print-216033.html](http://dp.sfs.gov.ua/media-ark/news-ark/print-216033.html) (Accessed 9 November 2017).
8. The State Fiscal Service of Ukraine (2017), "Letter on the abolition of the special regime for taxation of activities in the field of agriculture and forestry, as well as fisheries", available at: <http://sfs.gov.ua/zakonodavstvo/podatkov-zakonodavstvo/listi-dps/print-70807.html> (Accessed 9 November 2017).
9. Agrarian Union of Ukraine (2017), "State support to the agrarian sector in 2017", available at: <http://www.aau.org.ua/uk/publications/web/206/> (Accessed 9 November 2017).



Ця робота ліцензована *Creative Commons Attribution 4.0 International License*