

УДК: 336.221:631.11

Яцук О.О.,  
к.е.н., доцент

Таврійський державний агротехнологічний університет

## ШЛЯХИ ОПТИМІЗАЦІЇ ПОДАТКОВОГО НАВАНТАЖЕННЯ ДЛЯ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ В АГРАРНОМУ СЕКТОРІ ЕКОНОМІКИ УКРАЇНИ

**Анотація.** Визначено роль фіскальної політики щодо державного регулювання господарської діяльності в аграрному секторі економіки. Наведено нормативно-правову регламентацію діючих систем оподаткування (перелік податків) для сплати суб'єктами господарювання в аграрному секторі економіки. Дана оцінка діючих систем оподаткування в аграрному секторі економіки. Обґрунтовано напрями оптимізації податкового навантаження для товаровиробників з урахуванням змін у податковій політиці держави.

**Ключові слова:** система оподаткування, податкове навантаження, єдиний податок, спеціальний податковий режим, сільськогосподарські товаровиробники.

**Постановка проблеми.** У загальній системі фінансового механізму державного регулювання підприємницької діяльності в аграрному секторі економіки системі оподаткування належить одне з провідних місць, оскільки саме вона є ефективним непрямим регулятором економічних процесів як на макро-, так і на мікрорівні та має гнучко регулювати ті зміни, що відбуваються в галузі, одночасно виступаючи стимулюючим інструментом у регулюванні її розвитку. Проте останні зміни в системі оподаткування суб'єктів господарювання в аграрному секторі економіки формуються в умовах фінансової і політичної кризи: на перший план під впливом хронічного фінансового дефіциту замість стимулюючої функції вийшла фіскальна.

В останні роки порушено один із основних принципів податкового законодавства, зазначених в Податковому кодексі України: «стабільність» – зміни за будь-яких елементів податків та зборів не можуть вноситися пізніше як за шість місяців до початку нового бюджетного періоду, в якому будуть діяти нові правила і ставки; а також «соціальна справедливність» – установлення податків та зборів відповідно до платоспроможності платників податків.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Недосконалість системи оподаткування визнається багатьма вітчизняними вченими О.Д. Василюком, П.І. Гайдуцьким, М.Я. Дем'яненко, А.В. Єлісеєвою, Д.І. Дем'яню, М.В. Жуком, Л.В. Синявською,

Л.Д. Тулушем та іншими. Проте в суспільстві не сформовано єдиної думки щодо подальших напрямів реформування податкової системи для аграрного сектору економіки, а товаровиробники не мають конкретних рекомендацій щодо оптимізації їх податкових зобов'язань.

**Формулювання цілей статті.** Метою дослідження є оцінка діючих систем оподаткування в аграрному секторі економіки та обґрунтування напрямів оптимізації податкового навантаження для товаровиробників з урахуванням змін у податковій політиці держави.

**Виклад основного матеріалу.** В усьому світі і особливо у високорозвинених цивілізованих країнах несплата податків вважається аморальним вчинком, оскільки податки є фінансовою основою функціонування держави та добробуту її населення. Податки є головним фінансовим інструментом щодо наповнення державного та місцевих бюджетів для виконання соціально-економічних функцій в країні. Проте, сплачувати податки сумлінно – це не означає, що сплачувати їх необґрунтовано та некомпетентно і на шкоду власному бізнесу. Платники податків на основі дотримання та оперативного врахування усіх змін в чинному податковому законодавстві мають право на використання найефективніших господарських рішень, які б забезпечили мінімізацію податкового навантаження.

На сьогодні податкове законодавство України складається з Конституції України,

Податкового кодексу України, Митного кодексу України та інших законодавчих актів.

Податковий кодекс України регулює відносини, що виникають у сфері управління податків і зборів, зокрема, визначає вичерпний перелік податків та зборів, що справляються в Україні, та порядок їх адміністрування, платників податків та зборів, їх права і обов'язки, компетенцію контролюючих органів, повноваження і обов'язки їх посадових осіб під час здійснення податкового контролю, а також відповідальність за порушення податкового законодавства [1, ст. 1., п 1.1.].

Згідно Податкового кодексу України аграрні товаровиробники можуть обирати певну систему оподаткування в залежності від їх організаційно-правової форми, обсягу доходів, кількості найманих працівників. Нормативно-правова регламентація діючих систем оподаткування (перелік податків) для суб'єктів господарювання в аграрному секторі економіки представлена в таблиці 1.

Господарським та Податковим кодексами України виокремлюються окремі суб'єкти господарювання: фізична особа, фізична особа-підприємець, юридична особа та бюджетні і громадські організації, які мають право на здійснення господарської діяльності в аграрному секторі економіки та вибір загальної системи оподаткування на основі сплати податку на прибуток або спрощеної системи оподаткування на основі єдиного податку. Спрощена система оподаткування, обліку та звітності регламентована розділом XIV Податкового кодексу України «Спеціальні податкові режими» та визначається як особливий механізм справляння податків і зборів, що встановлює заміну сплати окремих податків і зборів, а саме податку на доходи підприємства, податку на додану вартість, податку на майно (в частині земельного податку), рентної плати за спеціальне використання води платниками єдиного податку 4 групи, на сплату єдиного податку в порядку визначеному ПКУ, з одночасним введенням спрощеного обліку та звітності.

На сьогоднішній день всі сільськогосподарські товаровиробники України знаходяться в нерівних умовах господарювання. Основними причинами є: зональність виробництва, яка прямо впливає на ефективність діяльності в аграрному секторі економіки; конкурентоспроможність та ефективність виробництва різних видів сільськогосподарської продукції; організаційно-правова форма ведення бізнесу тощо. Однією із вагомих причин, що впливає на обсяг податкового навантаження є організаційно-правова форма ведення бізнесу, що дозволяє уникнути ряду сплати обов'язкових платежів та податків. В залежності від організаційної структури господарювання та обсягу виробництва, сплата податків та платежів може бути також різною. На перший погляд це є правильним: більший обсяг виробництва, більша сплата податків.

Нами було обчислено податкове навантаження на 1 га в залежності від організаційно-правової форми господарювання на підставі статистичних даних форми 50 сг «Основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств» (табл. 2).

Фізичні особи-підприємці другої групи сплачують за місяць єдиний податок у розмірі 20% від мінімальної заробітної плати, а також єдиний соціальний внесок у розмірі 34,7% від мінімальної заробітної плати, при умові, що їх загальний дохід за звітний рік не перевищує 1,5 млн. грн. Враховуючи те, що згідно статистичних даних середній дохід з одного гектара складає 8735 грн., розраховано, що площа, яку може обробляти така фізична особа-підприємець не перевищує 170 га., податкове навантаження в такому випадку на 1га в середньому складає 47,10 грн.

На сьогодні більша частина сільськогосподарських товаровиробників застосовує спрощену систему оподаткування на основі фіксованого сільськогосподарського податку, діючого до 2014 р. і зміненого у 2015 р. на єдиний податок 4 групи для сільськогосподарських товаровиробників. Оскільки в середньому цей податок становив 5,51 грн. на 1 гектар до 2015 року та із змінами, прийнятими в Податковому кодексі на основі Закону України № [2], його розмір збільшився в 21 раз і в середньому на 1 га та склав 115,98 грн. Але навіть таке збільшення не вплинуло на популярність даного податку серед товаровиробників.



Таблиця 1

**Нормативно-правове забезпечення системи оподаткування  
суб'єктів господарювання в аграрному секторі економіки  
станом на 1 січня 2015 року\***

№	Система оподаткування	Суб'єкти господарювання						Інші особи (бюджетні, громадські організації)
		Фізична особа	Фізична особа-підприємець		Юридична особа			
			загальна	спрощена	загальна	Спрощена (3 група)	Спрощена (4 група - с/г виробники)	
1	Податок на прибуток				ст. 133.1 ПК			
2	ПДФО	ст. 162.1 ПК [1]	ст. 177.1 ПК	Із заробітної плати як роботодавець ст. 171.1 з інших доходів, як податковий агент ст. 171.2				
3	ПДВ		ст. 180.1 ПК	ст. 180.1 ПК (2 і 3 група)	Якщо обсяг сукупного доходу більше 1 млн. грн. за поданою заявою, на добровільній основі ст. 180.1 ПК			
4	Акцизний податок		ст. 212.1 ПК		ст. 212.1 ПК		ст. 212.1 ПК	
5	Екологічний податок				ст. 240.1 ПК			
6	Рентна плата	ст. 252.1.1 ПК (платники 4 групи єдиного податку не сплачують у частині рентної плати за спеціальне використання води)						
7	Податок на майно:							
	- на нерухоме майно відмінне від земельної ділянки	ст. 266.1.1 ПК						
	- транспортний податок	ст. 267.1.1 сплачується тільки з легкових автомобілів які використовуються до 5 років і мають об'єм циліндрів двигуна понад 3000 куб.см.						
	- плата за землю:							
	-- земельний податок	ст. 269.1 ПК					-	ст. 269.1 ПК
	-- оренда землі комунальної та державної власності	ст. 288.1 ПК						
8	Єдиний податок	-	-	ст. 291.4 ПК	-	ст. 291.4 ПК	ст. 291.4 ПК	-
9	Єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування	34,7 % з суми доходу (прибутку) за добровільною реєстрацією. Ст. 7 та 8 ЗУ №2464** [2]	34,7% з суми доходу (прибутку) отриманого від їхньої діяльності що підлягає обкладанню ПДФО. Ст. 7 та 8 ЗУ №2464	за себе 34,7% від мін. ЗП та найом працівника в залежності від класу професійного ризику	Із заробітної плати як роботодавець в залежності від класу професійного ризику. Ст. 4, 7, 8 ЗУ [2] №2464			

\* - Складено особисто автором на основі Податкового кодексу України

\*\* - Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування. - Верховна Рада України; Закон від 08.07.2010 № 2464-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2464-17>

Таблиця 2

**Розрахунковий прогноз податкового навантаження по основним видам податків  
від сільськогосподарської діяльності на 2015 р.\***

Види податків:		Система оподаткування . Суб'єкти господарювання						
		Фізична особа	Фізична особа підприємець		Юридична особа			
			загальна	спрощена 2 групи	загальна	спрощена 3 групи	спрощена 4 група с/г виробники	% у структурі
1	Податок на прибуток				349,32			
2.1	ПДФО - із заробітної плати	15 % від прибутку	15 % від прибутку		90,17	90,17	90,17	16,0
2.2	- із орендної плати				154,98	154,98	154,98	27,5
3	Плата за землю:							
3.1	- податок на землю	25,77	25,77	25,77	25,77	25,77		
4	Єдиний податок			20% від мін з/п в міс. 243,60 рік- 2923,6		2% від доходу (9330 x2%) 186,62	115,98	20,6
5	ЕСВ		34,7 % від прибутку	34,6 % від мін з/п міс 421,43 рік 5057,16	180,33 нарахов 21,64 утримано	180,33 нарахов 21,64 утримано	180,33 нарахов 21,64 утримано	35,9
	Всього	25,77	25,77	47,10*	822,21	659,51	563,10	100,0

\* - Розраховано автором особисто

Основна причина – прийнятний рівень податкового навантаження даним податком на основі спрощеної системи обліку та адміністрування податку.

Проте, в офіційній оренді земельних ділянок, які перебувають в оренді аграрних підприємств, в Україні знаходиться лише 53% сільськогосподарської землі: 17,2 млн. га з 32,5 млн. га. Недосконала система оподаткування дозволяє працювати в тіньовому ринку майже половині сільськогосподарських товаровиробників, які використовують схеми оподаткування своїх доходів через «одноосібників» при цьому сплачують в се-

редньому 25-26 грн. на 1 га. У той же час, юридичні особи, що працюють офіційно, сплачують 560-600 грн. на 1 га, тобто в 25 раз більше.

Така система породжує нездорову конкуренцію, такі виробники «одноосібники» можуть демпінгувати цінами, отримувати доходи в готівкових розрахунках, оминаючи при цьому і сплату податків з доходу, а також податку на додану вартість. Користуючись ст. 209 Податкового кодексу України, сільськогосподарські товаровиробники не сплачують ПДВ до бюджету, але в той же час 20% від обороту використовують тільки

за цільовим напрямом на виробництво сільськогосподарської продукції.

На нашу думку, при таких нерівних умовах оподаткування порушується один з основних принципів, зазначених в Податковому кодексі України: «нейтральність оподаткування – установлення податків та зборів у спосіб, який не впливає на збільшення або зменшення конкурентоздатності платника податків». Тому усі платники податків мають бути в однакових умовах, сплачуючи рівнозначний розмір податків. Для вирішення цього питання може бути запропоновано введення обов'язкового мінімального соціального податкового навантаження на 1 га, платниками якого повинні бути усі власники земельних ділянок (паїв), а у випадку передачі в оренду землі сплачувати такий податок буде орендар. Об'єктом нарахування податку має стати земельна ділянка (пай) з розрахунку її грошової оцінки на 1 га. Складним залишається питання адміністрування власників земельних ділянок (паїв), надання

інформації Державній фіскальній службі для нарахування та контролю за сплатою податкових платежів. На нашу думку, необхідно на законодавчому рівні провести інвентаризацію земель, беручи за основу дані про наявність земельних ресурсів станом на 1995 рік по сільським та селищним радам, оскільки на підставі цих даних укладено списки на розподіл земель між пайовиками.

**Висновки.** З метою створення конкурентних та прозорих умов для діяльності аграрних товаровиробників, з одного боку, та покращення фінансової основи функціонування органів місцевого самоврядування, розвитку соціальної інфраструктури сільських територій на основі наповнення місцевих бюджетів, з іншого боку, основним завданням для місцевої влади є проведення моніторингу, аналізу та обстеження наявності та використання земель сільськогосподарського призначення, праці найманих працівників на цих землях і сплати податків.

#### Список літератури:

1. Податковий Кодекс України. Верховна Рада України; Кодекс України, Закон, Кодекс від 02.12.2010 № 2755-VI (Редакція станом на 01.02.2016). – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
2. Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи». Верховна Рада України; Закон від 28.12.2014 № 71-VIII. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/71-19>
3. Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування. Верховна Рада України; Закон від 08.07.2010 № 2464-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2464-17>

*Summary. The role of fiscal policy on state regulation of economic activities in the agricultural sector is determined and stated that recent changes in the taxation of business entities in the agricultural sector are formed in the financial and political crisis: fiscal function surged to the forefront instead of stimulating influenced by chronic fiscal deficit.*

*Legal regulation of existing tax systems (for taxes) to pay business entities in the agricultural sector is given. We have determined that the Economic and Tax Codes Ukraine distinguishes separate entities: the individual, natural-person entrepreneur and legal entity budget and public organizations that are entitled to the economic activities in the agricultural sector and the choice based on the total tax profit or simplified tax system based on a single tax.*

*The evaluation of the existing tax systems in the agricultural sector is given. It was determined, that a significant proportion of agricultural enterprises operate in the informal market, which is due to imperfect tax system allows substantially understate the tax burden almost half of agricultural producers that using their income tax schemes through «individual farmers».*

*The directions of optimization of the tax burden for producers with changes in the tax policy of the state are proved. An introduction of the minimum social tax burden on 1 hectare, which taxpayers should be all owners of land plots (shares) in the case of lease of land to pay such a tax would be lessee is given. The object of the tax assessment should become a land plot (share) the rate of monetary evaluation 1 ha.*