

ПРОБЛЕМИ ПОДАТКОВОЇ ПОЛІТИКИ ЩОДО ОСОБИСТИХ СЕЛЯНСЬКИХ ГОСПОДАРСТВ В УМОВАХ ТРАНСФОРМАЦІЇ ЕКОНОМІКИ УКРАЇНИ**PROBLEMS OF TAX POLICY ON PERSONAL PEASANT FARMS IN CONDITIONS OF TRANSFORMATION OF UKRAINE'S ECONOMY****Константиновський С.Г., студент IV курсу міжнародно-правового факультету***Національний юридичний університет імені Ярослава Мудрого*

Стаття присвячена актуальній проблемі сучасного сільськогосподарського виробництва в особистих селянських господарствах. Оскільки державне регулювання та податкова політика України не такі, як мали б бути, нагальним питанням постає реформування податкового законодавства у сфері ведення особистих селянських господарств. Автор акцентує увагу на прогалинах у веденні обліку особистих селянських господарств, впливі цього на податкові надходження.

На тлі ринкової трансформації економіки й економічної кризи основними виробниками багатьох видів сільськогосподарської продукції стали особисті селянські господарства, які забезпечують відносну стабільність на продовольчому ринку країни.

У статті аналізується міжнародний досвід в оподаткуванні діяльності особистих селянських господарств. Робиться висновок стосовно можливості перейняття досвіду інших держав і шляхів впровадження відповідних змін. Податкова політика щодо сільського господарства повинна забезпечувати підтримку та стимулювання розвитку галузі шляхом реалізації релевантних механізмів оподаткування. Сьогодні в Україні відсутні чіткі підходи до оподаткування доходів, отриманих від реалізації сільськогосподарської продукції, виробленої в особистих селянських господарствах.

Автор також порушує питання про застосування податку на доходи фізичних осіб щодо осіб, які ведуть особисті селянські господарства. Чинний механізм визначення єдиного податку не враховує низки специфічних особливостей ведення сільськогосподарської діяльності. Окрім того, у дослідженні звертається увага на сплату особами, які ведуть особисті селянські господарства, єдиного соціального внеску, тобто загострюється питання їхнього пенсійного забезпечення.

У результаті пошуку оптимальної моделі оподаткування особистих селянських господарств, зазначаючи наявні найгостріші проблеми, урахувавши запропоновані різними вченими шляхи їх вирішення, автор пропонує власне бачення вектора розвитку реформування податкового законодавства у сфері ведення особистих селянських господарств.

Держава повинна здійснювати суттєві кроки для визнання ринкової рівноправності особистих селянських господарств, трансформованих у сімейне фермерство, та для соціальної справедливості до сільського населення.

Ключові слова: особисте селянське господарство, податкова політика, оподаткування, аграрна політика, сільськогосподарське виробництво.

The article is devoted to the actual problem of modern agricultural production in personal peasant farms. As the state regulation and tax policy of Ukraine leaves much to be desired, reforming the tax legislation in the field of private peasant farms is a pressing issue. The author focuses on the gaps in the accounting of personal farms and the impact of this on tax revenues.

Against the background of market transformation of the economy and the economic crisis, the main producers of many types of agricultural products have become personal peasant farms, providing relative stability in the country's food market.

The article analyzes the international experience in taxing the activities of personal farms. The conclusion is drawn as to the possibility of sharing the experience of other countries and ways of implementing the respective changes. The agricultural tax policy should support and stimulate the development of the industry through the implementation of relevant taxation mechanisms. In Ukraine there are no clear approaches to taxation of income derived from the sale of agricultural products produced in private farms.

The author also raises questions regarding the application of the personal income tax to individuals who run private farms. The current mechanism for determining a single tax does not take into account a number of specific features of agricultural activities. In addition, the research draws attention to the payment by the persons who keep personal peasant farms of a single social contribution, that is, exacerbates the issue of their pension provision.

By searching for the optimal model of taxation of personal farms, pointing out the most pressing problems, and taking into account the solutions proposed by different scientists, the author presents his own vision of the vector of tax legislation reform in the field of personal farms.

The state must take significant steps to recognize the market equity of private farms transformed into family farming and for social justice for the rural population.

Key words: personal peasant farms, tax policy, taxation, agrarian policy, agricultural production.

Складний і суперечливий процес формування в Україні ринкової економіки спричиняє суттєві зміни у відносинах щодо виробництва, переробки та реалізації сільськогосподарської продукції. Змінювався із часом і інститут особистого селянського господарства, маючи в різний період часу різну назву й особливості.

Дослідження економічної природи особистих селянських господарств (далі – ОСГ) населення викликає значне теоретичне і практичне зацікавлення винятково завдяки тому, що згадані аграрні формування, з одного боку, є класичною формою дрібного (споживчого) сільськогосподарського виробництва, а з іншого – вони виступають найбільш послідовною, змістовною й закінченою формою сімейного господарства.

Окрім того, необхідною передумовою розвитку підприємницької діяльності в сільському господарстві є простота, прозорість та стабільність податкового законодавства. Податкова політика щодо сільського господарства

повинна забезпечувати підтримку та стимулювання розвитку галузі шляхом реалізації релевантних механізмів оподаткування. Сьогодні в Україні відсутні чіткі підходи до оподаткування доходів, отриманих від реалізації сільськогосподарської продукції, виробленої в особистих селянських господарствах.

Проблема ефективності аграрного виробництва в розрізі окремих організаційно-правових форм і видів господарювання, зокрема окремі аспекти розвитку ОСГ, висвітлена у працях О. Чайнова, В. Бойка, П. Саблука, В. Месель-Веселяка, М. Шаповала, В. Збарського, О. Онищенко, В. Рябокопя. Проблеми й особливості оподаткування доходів сільського населення вивчали у своїх працях М. Дем'яненко, Л. Тулуш, Д. Дема, О. Бородіна й інші вчені. Їхні роботи мають велике значення і слугують підґрунтям сучасних економічних поглядів на проблеми розвитку та функціонування особистих селянських господарств.

Метою роботи є всеохоплюючий аналіз нормативно-правового регулювання та наукової думки стосовно організаційно-правових засад функціонування особистих селянських господарств в Україні, проблем, пов'язаних з оподаткуванням особистих селянських господарств.

Соціальна значущість особистих селянських господарств проявляється у протидії безробіттю, створенні можливостей для зростання доходів, підвищення якості життя, соціальної захищеності, самоорганізації сільських жителів. Соціальний аспект діяльності ОСГ особливо важливий у кризових умовах розвитку економіки, коли в сільському господарстві і більшості інших галузей йде масове скорочення робочих місць. На всіх етапах історії існування та ведення особистого сільського господарства є невід'ємною рисою сільського укладу життя. Воно впливає на формування соціальних якостей сільського населення, ставлення до праці.

Згідно із чинним законодавством, для ведення особистого селянського господарства використовують земельні ділянки розміром не більше 2 га, передані фізичним особам у власність або оренду в передбаченому законодавством порядку. Розмір земельної ділянки особистого селянського господарства може бути збільшений у разі отримання в натурі (на місцевості) земельної частки (паю) та її спадкування членами особистого селянського господарства відповідно до закону. Земельні ділянки особистого селянського господарства можуть бути власністю однієї особи, спільною сумісною власністю подружжя та спільною частковою власністю членів особистого селянського господарства відповідно до закону. Вони можуть використовуватися для ведення особистого селянського господарства, товарного сільськогосподарського виробництва, фермерського господарства [5].

Сфера обліку ОСГ має свої особливості, окремого порядку реєстрації ОСГ не передбачено, проте з метою встановлення кількості особистих селянських господарств та їхніх основних характеристик Мінекономрозвитку України наказом від 14 квітня 2017 р. № 572 затвердило Порядок обліку особистих селянських господарств сільськими, селищними та міськими радами [3].

Статус офіційної зайнятості членів ОСГ визначено ст. 8 Закону «Про особисте селянське господарство», яка встановлює, що члени особистих селянських господарств є особами, які забезпечують себе роботою самостійно та, відповідно до ст. 4 Закону України «Про зайнятість населення», належать до зайнятого населення за умови, що робота в цьому господарстві для них є основною [2].

На тлі ринкової трансформації економіки й економічної кризи основними виробниками багатьох видів сільськогосподарської продукції стали особисті селянські господарства, які забезпечують відносну стабільність на продовольчому ринку країни. Проте темпи зміни зовнішнього середовища значно випереджають реакцію особистих селянських господарств на ці зміни. Зважаючи на те, що точних статистичних даних про чисельність осіб, зайнятих в особистих селянських господарствах, немає, у результаті проведеного аналізу матеріалів вибіркового обстеження домогосподарств населення Державної служби статистики України у 2016 р. зазначимо, що в особистих селянських господарствах налічувалося приблизно 2,3 млн осіб, що становить 44–45% усього зайнятого сільського населення [12].

У ст. 7 Закону України «Про особисте селянське господарство» зазначено, що члени особистого селянського господарства мають право вільно розпоряджатися виробленою сільськогосподарською продукцією та реалізувати її надлишки на ринках, а також заготівельним, переробним підприємствам і організаціям, іншим юридичним і фізичним особам [5]. Це дає їм можливість вносити вагомий вклад у продовольче забезпечення держави. Водночас діяльність, пов'язана з веденням

особистого селянського господарства, згідно із чинним законодавством, не належить до підприємницької діяльності, отже, особисті селянські господарства не сплачують жодних податків.

Так, відповідно до пп. 165.1.24 п. 165.1 ст. 165 Податкового кодексу України, до складу загального місячного (річного) оподатковуваного доходу платника податку не включаються 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, установлених Земельним кодексом України для ведення, зокрема:

- садівництва та/або для будівництва й обслуговування житлового будинку, господарських будівель і споруд (присадибні ділянки) та/або для індивідуального дачного будівництва. 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. Водночас розмір земельних ділянок, зазначених в абз. 2 цього підпункту, а також розмір виділених у натурі (на місцевості) земельних часток (паїв), які не використовуються (здаються в оренду, обслуговуються), не враховуються.

Якщо ж розмір вищезазначених земельних ділянок перевищує 2 гектари, дохід від продажу сільськогосподарської продукції підлягає оподаткуванню на загальних підставах [1]. Тобто обмеження щодо незбільшення розмірів земельних ділянок згаданою нормою Податкового кодексу України встановлено лише для осіб, яким надано у власність земельні ділянки для ведення особистого селянського господарства.

Ця норма податкового законодавства не стимулює селян самостійно обробляти власні земельні ділянки, оскільки за приєднання паїв до площ, наданих для ведення ОСГ, для більшості господарств сукупний розмір ділянок перевищуватиме 2 га, отже, відповідно до норм Податкового кодексу України, вони повинні будуть сплачувати ПДФО з доходів від продажу сільськогосподарської продукції (крім продукції тваринництва). Якщо в разі продажу власної продукції тваринництва груп 1–5, 15, 16 та 41 УКТ ЗЕД отримані за рік доходи перевищують 50 розмірів мінімальної заробітної плати і відсутня довідка про самостійне вирощування продукції тваринництва, то вони оподатковуються на загальних підставах. За наявності довідки, оподаткуванню підлягає дохід, що перевищує 50 розмірів мінімальної заробітної плати. Водночас у Податковому кодексі не визначено методики розрахунку бази оподаткування – розміру доходу, що унеможливило як розрахунок ПДФО безпосередньо платником податку, так і перевірку достовірності даних податкової декларації працівниками податкової служби [1].

Ситуація із чинним нині механізмом розрахунку податку на доходи фізичних осіб призводить до негативних наслідків, як-от:

- «тінізація» доходів, тобто селяни, які здійснюють виробництво сільгосппродукції на площах понад 2 га, не реалізовуватимуть продукцію юридичним особам, оскільки факт її отримання та розмір можна ідентифікувати; продаж продукції відбуватиметься на ринках, перекупникам сільгосппродукції і за таких обставин визначити обсяг доходу, отже, і базу оподаткування неможливо;

- більшість власників паїв віддадуть перевагу отриманню доходів від здачі земельних ділянок в оренду, що негативним чином вплине на рівень доходів та зайнятість сільського населення;

– значне падіння обсягів виробництва окремих, найбільш трудомістких, видів сільськогосподарської продукції, зокрема картоплі, овочів, фруктів, м'яса, молока, яєць, що поставить під загрозу продовольчу безпеку країни.

З урахуванням тенденцій збільшення мінімальної заробітної плати податкове навантаження зростатиме, що перешкоджатиме підвищенню рівня ефективної зайнятості на селі, посиленню мотивації сільського населення до розвитку підприємництва в сільській місцевості. Через це місцеві бюджети недоотримають податкові надходження, база для вилучення яких реально існує, і які могли б бути спрямовані на фінансування розвитку соціальної інфраструктури сільських територій. Зазначене потребує вдосконалення методики визначення єдиного податку для фізичних осіб, що здійснюють товарне виробництво сільськогосподарської продукції [8, с. 40].

Сільськогосподарська продукція, яка вирощена в селянських домогосподарствах, потрапляє до споживача різними шляхами:

- продається безпосередньо споживачам;
- без оформлення будь-яких документів продається посередникам, які потім уже реалізують її споживачам [9, с. 7].

Недосконалість маркетингових ланцюгів реалізації продукції, виробленої селянськими господарствами, не забезпечує належного обсягу податкових надходжень, а рівень сплати податків суб'єктами аграрного ринку мізерний (селянські господарства звільнені від сплати податку на доходи фізичних осіб, а посередники застосовують спецрежими оподаткування для фізичних осіб із фіксованими ставками).

Зокрема, унаслідок невідпрацьованості податкового механізму під час оподаткування лише поставок молока ОСГ держава втрачає до 3 млрд грн податкових надходжень, які б вона мала в разі потрапляння такої продукції в офіційні канали реалізації (завдяки сплаті податків на етапах переробки й офіційної торгівлі) [6, с. 64].

Окремі науковці пропонують залучити до оподаткування ОСГ, площі яких перевищують 2 га, шляхом запровадження податку за ведення індивідуального селянського господарства. Розмір такого податку має дорівнювати розміру земельного податку. Цей податок формується на рентних засадах, і його розмір не залежить від ефективності використання сільгоспугідь, напряду спеціалізації господарства й обсягу доходу, тобто він по суті дублює земельний податок. За умови його запровадження ОСГ будуть сплачувати земельний податок у подвійному розмірі [10, с. 21]. Як уже зазначалося вище, доходи сільських домогосподарств площею понад 2 га залучені до оподаткування в межах ПДФО, тому вводити додатково новий, рентний податок означає запровадити подвійне оподаткування того самого об'єкта, що є неприпустимим.

Інші вчені вважають, що селян, які приєднали земельні частки (паї) до присадибних ділянок і господарюють без створення юридичної особи, господарська діяльність яких націлена на одержання прибутку, треба відносити до підприємців, що зумовлює їх оподаткування в межах єдиного податку [7, с. 31].

Не заперечуємо необхідність залучення сільських господарств товарного спрямування до системи прибуткового оподаткування і зазначимо, що чинний механізм визначення єдиного податку не враховує низку специфічних особливостей ведення сільськогосподарської діяльності, а саме сезонність виробництва, оборотність капіталу, структуру витрат, віковий склад членів ОСГ, нерівномірність отримання доходів протягом року тощо.

На нашу думку, механізм визначення єдиного податку для дрібних виробників сільськогосподарської продукції повинен мати пільгові засади порівняно з іншими видами діяльності та категоріями платників податків, що визначатиме вибір бази оподаткування, податкових ставок і податкового

періоду. Оптимальний податковий механізм має враховувати такі чинники: низький рівень матеріально-технічного забезпечення сільських домогосподарств; високу ризикованість діяльності та низьку рентабельність окремих видів сільгосппродукції (зокрема, продукції тваринництва); структуру посівних площ і основних видів продукції, що виробляються; низький рівень зайнятості та доходів сільського населення; віковий склад членів особистих селянських і сімейних фермерських господарств; відсутність (вибірковість) державної підтримки та соціального захисту тощо.

Сьогодні в нашій державі залишається невирішеним питання соціального забезпечення членів ОСГ, оскільки вони не підпадають під чинний порядок, адже не мають постійної роботи та стабільного джерела доходу. У системі загальнообов'язкового соціального страхування вони можуть брати участь лише на добровільних засадах, що передбачено Законом України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування», шляхом добровільної сплати єдиного соціального внеску з деяких видів загальнообов'язкового державного соціального страхування. Зокрема, на пенсійне страхування, на загальнообов'язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття, у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності, від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, які спричинили втрату працездатності [4].

Якщо члени особистих селянських господарств виявили бажання бути застрахованими за всіма видами загальнообов'язкового державного соціального страхування, єдиний внесок встановлюється в розмірі 38,11% від бази оподаткування [4]. Лише за умови щомісячної сплати єдиного внеску до Пенсійного фонду України в розмірі, не меншому за мінімальний страховий внесок, до страхового стажу зараховується весь календарний період, що дозволить забезпечити фінансову стабільність у разі досягнення пенсійного віку.

Закордонний досвід свідчить про залучення членів особистих селянських господарств до участі у формуванні соціальних фондів. У Франції наповнюваність спеціальних фондів наближається до розміру державного бюджету країни, в Японії – коштом спеціальних фондів фінансується більше половини державних витрат, у Великій Британії – понад третина. Соціальні фонди діють на страхових засадах, тобто передбачається солідарний перерозподіл коштів між їхніми членами; забезпечення грошових виплат у разі настання страхового випадку за сплати мінімального розміру внеску [11, с. 461].

У сучасних умовах, як показує проведений аналіз спроб здійснення оподаткування доходів особистих селянських господарств, визначення порядку оподаткування особистих селянських господарств залишається нагальним. Адже особисті селянські господарства є власниками безцінного товару – землі, тому держава має зробити ставку саме на підтримку особистих селянських господарств, тоді як оподаткування буде лише механізмом контролю, а не перепорою сільському бізнесу.

Держава повинна здійснювати суттєві кроки для визнання ринкової рівноправності особистих селянських господарств, трансформованих у сімейне фермерство, та для соціальної справедливості щодо сільського населення. Отже, механізм оподаткування доходів особистих селянських господарств необхідно формувати так, щоби кошти, які надходять до місцевого бюджету у вигляді податків, спрямовувались на розвиток сільських територій та на бюджетну підтримку селян у вигляді допомоги тощо. Водночас варто також враховувати регіональні особливості земельних ділянок, які використовуються з метою одержання сільськогосподарської продукції. Це стимулюватиме фізичних осіб, зайнятих сільськогосподарським виробництвом, належним чином виконувати свої обов'язки перед місцевим бюджетом.

ЛІТЕРАТУРА

1. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р. № 2755-17. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
2. Про зайнятість населення : Закон України від 5 липня 2012 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/5067-17>.
3. Про затвердження Порядку обліку особистих селянських господарств сільськими, селищними та міськими радами : наказ Міністерства економічного розвитку і торгівлі України від 14 квітня 2017 р. № 572. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0574-17>.
4. Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування : Закон України від 8 липня 2010 р. № 2464-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2464-17>.
5. Про особисте селянське господарство : Закон України від 15 травня 2003 р. № 742-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/742-15>.
6. Вишневецька О. Роль особистих селянських господарств у структурі сільськогосподарського виробництва та їх матеріально-технічна база. *Сучасний стан та перспективи розвитку економіки України* : матеріали XXVIII Міжнародної науково-практичної конференції, м. Львів, 2–3 серпня 2013 р. Громадська організація «Львівська економічна фундація». Львів : ЛЕФ, 2013. С. 63–65.
7. Макаренко Ю. Особливості функціонування сільських домогосподарств в сучасних умовах. *Економічні науки*. Серія «Облік і фінанси». 2011. Вип. 8 (29). Ч. 3.
8. Малініна Н. Напрями впорядкування спрощеної системи оподаткування підприємницької діяльності у сільському господарстві. *Агроекономіка*. 2017. № № 15–16. С. 36–42.
9. Саблук П., Месель-Веселяк В., Федоров М. Аграрна реформа в Україні (здобутки, проблеми і шляхи їх вирішення). *Економіка АПК*. 2009. № 12. С. 3–14.
10. Тулуш Л. Фіскальне стимулювання трансформації особистих селянських господарств у підприємницькі структури. *Збірник наукових праць Уманського національного університету садівництва*. 2017. № 90. Ч. 2. С. 16–33.
11. Удова Л. Особисті селянські господарства у системі обов'язкових платежів. *Актуальні проблеми економіки*. 2014. № 3 (153). С. 455–462.
12. Україна в цифрах у 2016 р. : статистичний збірник. URL: http://www.ukrstat.gov.ua/druk/publicat/kat_u/publ1_u.htm.