

## ФІНАНСИ І КРЕДИТ

УДК 631:336.22

**О.А. Магопець**, доц., канд. екон. наук

**А.В. Босенко**, асп.

*Кіровоградський національний технічний університет, м. Кіровоград, Україна*

### **Удосконалення механізму справляння єдиного податку для сільськогосподарських товаровиробників**

В статті розкрито авторський підхід щодо удосконалення механізму справляння єдиного податку для сільськогосподарських товаровиробників, що ґрунтується на диференційованому підході у визначенні платників єдиного податку 4-ї групи та ставок податку. Доведено доцільність диференціації платників податку за критеріями площі сільськогосподарських угідь, що знаходиться у їх використанні та річного доходу. Розроблено пропозиції щодо зміни діючих ставок єдиного податку, які спрямовані на забезпечення вирівнювання податкового навантаження окремих груп сільськогосподарських товаровиробників та виконання єдиним податком регулюючої функції.

**єдиний податок, сільськогосподарські товаровиробники, сільськогосподарські угіддя, фінансові результати, річний дохід, ставка податку, податкове навантаження**

**Е.А. Магопец**, доц., канд. екон. наук

**А.В. Босенко**, асп.

*Кіровоградський національний технічний університет, г. Кіровоград, Україна*

### **Совершенствование механизма взимания единого налога для сельскохозяйственных товаропроизводителей**

В статье раскрыт авторский подход к совершенствованию механизма взимания единого налога для сельскохозяйственных товаропроизводителей, основанный на дифференцированном подходе в определении плательщиков единого налога 4-й группы и ставок налога. Доказана целесообразность дифференциации налогоплательщиков по критериям площади сельскохозяйственных угодий, которые находятся в их использовании и годового дохода. Разработаны предложения по изменению действующих ставок единого налога, которые направлены на обеспечение выравнивания налоговой нагрузки отдельных групп сельскохозяйственных товаропроизводителей и выполнение единым налогом регулирующей функции.

**єдиний налог, сільськогосподарські товаровиробники, сільськогосподарські угіддя, фінансові результати, річний дохід, ставка податку, податкове навантаження**

**Постановка проблеми.** Успішне вирішення завдань ефективного розвитку аграрного сектора національної економіки, зростання його конкурентоспроможності за умов невирішеності світової продовольчої проблеми та поглиблення інтеграційних процесів, стимулювання розвитку сільськогосподарських товаровиробників та сільських територій на сьогодні можливе лише за умови комплексної державної підтримки аграрного сектора.

Державна підтримка сільськогосподарських товаровиробників повинна бути спрямована на збільшення рентабельності їх діяльності, фінансову стабілізацію та акумулювання фінансових ресурсів для реалізації інвестиційних проектів, впровадження нових, інноваційних технологій з метою нарощування обсягу товарної продукції та забезпечення її конкурентоспроможності на світових ринках. Однак обмеженість бюджетних ресурсів в умовах фінансової нестабільності не дозволяє реалізувати зазначені заходи та забезпечити сталий розвиток вітчизняного агропромислового комплексу за рахунок лише прямої бюджетної підтримки, що зумовлює необхідність активізації непрямих методів державного впливу, серед яких

важливу роль відіграють податки. Система оподаткування сільськогосподарських товаровиробників повинна бути спрямована на підтримку процесів формування конкурентного середовища в агропромисловому комплексі, приросту темпів капіталовкладень, науково-технічного прогресу, і в решті решт підвищення якості життя та зайнятості населення сільських територій.

Незважаючи на те, що з моменту набуття Україною незалежності, система оподаткування сільськогосподарських товаровиробників постійно перебувала в зоні активної уваги політиків, законотворців, науковців, що супроводжувалось внесенням численних змін до нормативно-правових актів податкового законодавства в аграрній сфері, вона і досі не є ефективною та не виконує належним чином своїх функцій.

З огляду на зазначене, питання пов'язані з удосконаленням механізму справляння єдиного податку для сільськогосподарських товаровиробників (єдиний податок для сільськогосподарських товаровиробників був введений з 1 січня 2015 року на зміну діючому фіксованому сільськогосподарському податку), набувають особливої актуальності, що пояснюється насамперед необхідністю вирівнювання податкового навантаження в розрізі окремих сільськогосподарських товаровиробників та забезпечення виконання регулюючої функції єдиного податку.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Дослідженнями питань, пов'язаних з оподаткуванням сільськогосподарських товаровиробників та оцінкою його ефективності займалися Дем'яненко М.Я. [3], Тулуш Л.Д. [1; 13], які досліджують ефективність впливу змін норм податкового законодавства та функціонування спеціальних режимів оподаткування на стимулювання розвитку агроформувань й рівень їх податкового навантаження; Жук В.М. [5], Слатвінська М.О. [9], Юшко С.В. [12], які основну увагу концентрують на особливостях функціонування спеціальних режимів оподаткування в сільському господарстві з визначенням їх переваг та недоліків з позицій стимулюючого впливу на аграрний сектор; Синчак В. П. [8], який акцентує увагу на оцінці складових системи оподаткування у сільському господарстві. Отже, проводячи дослідження в сфері оподаткування сільськогосподарських товаровиробників науковці зосереджуються здебільшого на оцінці поточного стану податкової системи й перспективах розвитку аграрного сектора в рамках чинних норм податкового законодавства. Разом з тим, залишаються невирішеними питання вибору ефективного режиму оподаткування сільськогосподарських товаровиробників (з точки зору як самих товаровиробників, так і держави), зокрема єдиним податком, з урахуванням специфіки їх функціонування в сучасних умовах динамічних змін зовнішнього і внутрішнього середовища, що ґрунтуються не лише на специфіці самої галузі, але й особливостях діяльності окремих суб'єктів господарювання, які обумовлені наявними у їх використанні ресурсами, рівнем ефективності їх використання та можливостями отримання економічних вигід від їх використання, можливостями залучення інвестицій, формами організації виробництва тощо.

**Постановка завдання.** Завданням даної статті є обґрунтування доцільності застосування диференційованого підходу до визначення платників єдиного податку 4-ї групи та ставок податку з метою забезпечення вирівнювання податкового навантаження між окремими групами сільськогосподарських товаровиробників та виконання єдиним податком регулюючої функції.

**Виклад основного матеріалу.** Новації податкового законодавства, які набрали чинності з 1 січня 2015 року відповідно до Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи» від 28.12.2014 р. № 71-VIII [7], змінили порядок застосування спеціального податкового режиму у вигляді фіксованого сільськогосподарського податку для оподаткування доходів сільськогосподарських товаровиробників, виключивши Главу 2

«Фіксований сільськогосподарський податок» з Податкового кодексу (ПКУ). Натомість для колишніх платників фіксованого сільськогосподарського податку виділено окрему групу платників єдиного податку – четверту, із використанням можливості застосування спрощеної системи оподаткування. Відповідно до ст. 291.4 ПКУ, четверта група суб'єктів господарювання, які застосовують спрощену систему оподаткування, обліку та звітності - сільськогосподарські товаровиробники, у яких частка сільськогосподарського товаровиробництва за попередній податковий (звітний) рік дорівнює або перевищує 75 відсотків. Відтак, колишні платники ФСП з 01.01.2015 р. отримали статус платників єдиного податку четвертої групи, зі спеціальними умовами його справляння, майже ідентичними за умовами справляння до ФСП. Єдиною суттєвою новацією, окрім врегулювання питань щодо узгодження тлумачення та розуміння окремих норм, понять, термінів, які регламентували порядок справляння ФСП, можна визнати необхідність індексації бази оподаткування, що забезпечить принаймні мінімальну реалізацію фіскальної функції даного податку. Як зазначає Л.Д. Тулуш [1], індексація бази нарахування єдиного податку четвертої групи обумовить збільшення сум податку з гектара сільгоспугідь у понад шість разів. Однак, на нашу думку, таке зростання величини податку, не можна назвати невинуватим, бо ті мізерні суми, які сплачувались останніми роками, спотворювали саму сутність податку, як такого та звели нанівець його «стимулюючий ефект» (за 1999-2004 рр. рівень податкового навантаження на платників фіксованого сільськогосподарського податку у середньому не перевищував 2,5 грн. на 100 грн. виручки [3], а за період з 2005-2014 рр., тобто за період функціонування ФСП в «оновленій формі» рівень оподаткування середньої виручки з 1 га угідь зменшився на 24,7% та в абсолютному значенні складав 7,0 грн. з гектара угідь у 2005 р. й 5,9 грн. – у 2014 р. [1]). В той же час, податкові нововведення 2015 року не забезпечують реалізацію завдань регулюючого характеру спеціального режиму оподаткування сільськогосподарських товаровиробників, а тому вимагають подальшого корегування та удосконалення [6].

За аналогією до загального механізму застосування спрощеної системи оподаткування у вигляді єдиного податку, для яких передбачено групування платників за критеріями річного обсягу доходу та кількості найманих працівників (1-3 групи), вважаємо за доцільне визначити певні підгрупи і для 4-ї групи платників єдиного податку, розмежувавши їх відповідно за площею земельних угідь, які використовуються для провадження виробничої діяльності та сумою річного доходу, отриманого від сільськогосподарського товаровиробництва.

Такий підхід є обґрунтованим з наступних позицій. Сільськогосподарські товаровиробники, за статистичними даними 2014 р., представлені наступними підприємствами: господарськими товариствами (14,8% від загальної кількості підприємств, зайнятих у сільському господарстві); приватними підприємствами (7,2%); кооперативами (1,3%); фермерськими господарствами (75%); державними підприємствами (0,4%) та підприємствами інших форм господарювання (1,3%) (табл. 1).

При цьому згідно критеріїв розмежування суб'єктів господарювання, визначених у Господарському кодексі України [2], частка великих підприємств становить 0,1%, середніх – 5,6%, малих – 94,3% від загальної кількості підприємств, зайнятих у сільськогосподарському виробництві (табл. 2)

Як свідчать статистичні дані, найбільшу питому вагу у загальній кількості сільськогосподарських підприємств займають фермерські господарства, які здебільшого, за загальноприйнятими критеріями визнання малого підприємництва, відносяться до суб'єктів малого підприємництва та суб'єктів мікропідприємництва (83,5% з числа суб'єктів малого підприємництва).

Таблиця 1 – Кількість діючих сільськогосподарських підприємств у сільському господарстві

Діючі сільськогосподарські підприємства за формами господарювання	2011 р.		2012 р.		2013 р.		2014 р.	
	Кількість підприємств		Кількість підприємств		Кількість підприємств		Кількість підприємств	
	Всього, одиниць	у % до загальної кількості	Всього, одиниць	у % до загальної кількості	Всього, одиниць	у % до загальної кількості	Всього, одиниць	у % до загальної кількості
Усього	56247	100,0	56056	100,0	55630	100,0	52543	100,0
Господарські товариства	8080	14,4	8235	14,7	8245	14,8	7750	14,8
Приватні підприємства	4244	7,5	4220	7,5	4095	7,4	3772	7,2
Кооперативи	917	1,6	848	1,5	809	1,5	674	1,3
Фермерські господарства	40965	72,8	40676	72,6	40752	73,2	39428	75,0
Державні підприємства	310	0,6	296	0,5	269	0,5	228	0,4
Підприємства інших форм господарювання	1731	3,1	1781	3,2	1460	2,6	691	1,3

Джерело: розраховано за даними Державної служби статистики України [11].

Таблиця 2 – Кількість сільськогосподарських підприємств за їх розмірами згідно критеріїв розмежування суб'єктів господарювання визначених у Господарському кодексі України

Сільськогосподарські підприємства	2010 р.	2011 р.	2012 р.	2013 р.	2014 р.
Великі підприємства: - кількість, одиниць; - у відсотках до загальної кількості підприємств	13 0,0	16 0,0	26 0,1	27 0,1	28 0,1
Середні підприємства: - кількість, одиниць; - у відсотках до загальної кількості підприємств	3440 6,8	3274 7,9	3143 6,6	2915 5,8	2598 5,6
Малі підприємства: - кількість, одиниць; - у відсотках до загальної кількості підприємств	47213 93,2	38387 92,1	44487 93,3	46906 94,1	43450 94,3
З них мікропідприємства: - кількість, одиниць; - у відсотках до загальної кількості підприємств	42972 84,8	33081 79,4	39103 82,1	41495 83,2	38491 83,5

Джерело: розраховано за даними Державної служби статистики України [4].

Якщо брати до уваги розподіл діючих сільськогосподарських підприємств за розміром сільськогосподарських угідь, то 71% діючих сільськогосподарських підприємств мають у своєму розпорядженні сільськогосподарські угіддя площею від менше ніж 5 га до 500 га, а це лише 12,6% від загальної площі угідь, які використовуються у аграрному виробництві. 29,1% загальної площі сільськогосподарських угідь належить сільськогосподарським товаровиробникам

(6,8% від загальної кількості сільськогосподарських підприємств), які мають у своєму використанні угіддя площею від 1000,1 до 3000,0 га. Щодо фермерських господарств, то переважна їх кількість (40,6%), мають у своєму розпорядженні угіддя площею від 10,1 – 50,0 га, але це лише 11,2% від загальної площі сільськогосподарських угідь, яка використовується фермерськими господарствами (табл. 3).

Таблиця 3 – Розподіл діючих сільськогосподарських підприємств за розміром сільськогосподарських угідь станом на 1 листопада 2014 року.

Розміри сільськогосподарських угідь	Кількість підприємств		Площа сільськогосподарських угідь	
	одиниць	у % до загальної кількості	тис. га	у % до загальної площі сільськогосподарських угідь
Підприємства, що мали сільськогосподарські угіддя	44968	85,6	21529,8	100,0
у т.ч. площею, га				
до 1000,0	39908	75,8	4528,7	21,0
від 1000,1 – 3000,0	3566	11,6	8088,5	29,1
від 3000,1 – 10000,0	1310	2,6	6276,7	29,2
більше 10001,0	184	0,4	4449,7	20,7
з них фермерські господарства				
Господарства, що мали сільськогосподарські угіддя	34589	87,7	4621,7	100,0
у т.ч. площею, га				
до 10,0	7378	18,7	38,3	0,8
від 10,1 – 50,0	16020	40,6	516,2	11,2
від 50,0 – 2000,0	10366	27,6	3016,9	65,2
від 2000,1 – 3000,0	155	0,4	377,5	8,2
від 3000,1 – 4000,0	68	0,2	235,8	5,1
більше 4000,0	68	0,2	437,0	9,5

Джерело: розраховано за даними Державної служби статистики України [11.]

Близько 65,2% від загальної кількості сільськогосподарських угідь, що використовуються фермерськими господарствами належить господарствам (27,6% від загальної їх кількості) з площею сільськогосподарських угідь від 50,1 – 2000,0 га. І лише 0,2% фермерських господарств, від загальної їх кількості мають у своєму використанні землі, що за площею більші від 4000,0 га, а це лише 9,5% земельного фонду фермерських господарств.

Натомість, 20,7% загальної площі сільськогосподарських угідь використовуються сільськогосподарськими товаровиробниками (0,45% від загальної кількості сільськогосподарських товаровиробників), які мають у своєму володінні більше 10000,0 га, а це в основному великі агрохолдингові компанії, які спеціалізуються на виробництві найбільш високотехнологічних і високодохідних, експортоорієнтованих видів продукції.

Згідно статистичних даних 84,8% підприємств галузі сільського господарства у 2014 р. працювали прибутково, одержавши чистого прибутку в середньому близько

450 тис. грн., і лише 15,2% підприємств працювати збитково (табл. 4).

Однак й ті господарства, які за підсумками 2014 р. фактично одержали збитки (переважно за рахунок девальвації національної валюти, втрати традиційних ринків збуту в межах митного союзу, військових дій на сході України, боргових навантажень), за результатами операційної діяльності мали досить високі показники рентабельності операційної діяльності в межах від 6,2% до 30,4% [11].

Таблиця 4 – Фінансові показники діяльності сільськогосподарських товаровиробників

Показники	2010 р.	2011 р.	2012 р.	2013 р.	2014 р.
Чистий прибуток (збиток), млн. грн.	17253,6	25267,0	26728,4	14925,7	20262,9
Підприємства, які одержали чистий прибуток:					
- у відсотках до загальної кількості	69,6	83,5	78,6	80,3	84,8
- фінансовий результат, млн. грн.	22094,9	30182,3	33570,1	26186,6	50949,8
Підприємства, які одержали чистий збиток					
у відсотках до загальної кількості	30,4	16,5	21,4	19,7	15,2
фінансовий результат, млн. грн.	4841,3	4915,3	6841,7	11260,9	30686,9
Рівень рентабельності всієї діяльності, %	17,5	19,3	16,3	8,3	8,8
Рівень рентабельності операційної діяльності, %	24,5	24,7	22,8	11,7	21,1

Джерело: розраховано за даними Державної служби статистики України [11].

Оцінюючи фінансові результати діяльності сільськогосподарських підприємств в розрізі їх класифікації згідно частини 3 статті 55 Господарського кодексу [2], слід зазначити наступне. Фінансові результати до оподаткування сільськогосподарських товаровиробників, які відносяться до великих підприємств за підсумками діяльності у 2014 р. в середньому становлять 150 млн. грн., по середніх підприємствах – 5 млн. грн., по малих підприємствах – 200 тис. грн., по мікропідприємствах – 50 тис. грн. (табл. 5).

Таблиця 5 – Фінансові результати до оподаткування сільськогосподарських підприємств за їх розмірами

Сільськогосподарські підприємства	2010 р.	2011 р.	2012 р.	2013 р.	2014 р.
Великі підприємства:					
1. підприємства, які одержали прибуток:					
- фінансовий результат, млн. грн.;	2970,9	3655,6	5321,6	4653,6	8302,7
- у відсотках до загальної кількості підприємств	76,9	94,1	96,2	85,2	78,6
2. підприємства, які одержали збиток:					
- фінансовий результат, млн. грн.;	359,2	22,1	16,9	817,0	3862,8
- у відсотках до загальної кількості підприємств	23,1	5,9	3,8	14,8	21,4
Середні підприємства:					
1. підприємства, які одержали прибуток:					
- фінансовий результат, млн. грн.;	15172,0	17833,6	17843,9	13459,6	26722,0
- у відсотках до загальної кількості підприємств	83,8	86,6	81,0	76,9	84,9

Продовження таблиці 5

2. підприємства, які одержали збиток: - фінансовий результат, млн. грн.;	2760,0	3454,9	4030,7	6410,0	17320,1
- у відсотках до загальної кількості підприємств	16,2	13,4	19,0	23,1	15,1
Малі підприємства: 1. підприємства, які одержали прибуток: - фінансовий результат, млн. грн.;	4163,2	9126,0	10741,2	8383,3	16431,0
- у відсотках до загальної кількості підприємств	65,8	82,7	78,1	80,1	84,1
2. підприємства, які одержали збиток: - фінансовий результат, млн. грн.;	1895,1	1572,3	2866,4	4122,2	9743,3
- у відсотках до загальної кількості підприємств	34,2	17,3	21,9	19,9	15,9
З них мікропідприємства: 1. підприємства, які одержали прибуток: - фінансовий результат, млн. грн.;	935,8	2778,9	3276,4	2715,8	5053,4
- у відсотках до загальної кількості підприємств	62,9	82,8	78,3	80,7	84,3
2. підприємства, які одержали збиток: - фінансовий результат, млн. грн.;	824,4	722,4	1374,7	1636,2	3645,3
- у відсотках до загальної кількості підприємств	37,1	17,2	21,7	19,3	15,7

Джерело: розраховано за даними Державної служби статистики України [4].

Враховуючи зазначені показники, не можна вважати прийнятним однаковий підхід щодо оподаткування діяльності мікропідприємств та великих сільськогосподарських товаровиробників. Таким чином, для цілей оподаткування єдиним податком, сільськогосподарських товаровиробників доцільно поділити на три групи (А, Б, В), залежно від розмірів сільськогосподарських угідь, які ними використовуються в процесі діяльності та річного доходу, передбачивши граничний розмір сільськогосподарських угідь та обсяг доходу, при досягненні яких сільськогосподарський товаровиробник втрачає право на застосування спрощеної системи оподаткування у вигляді єдиного податку.

Враховуючи, що об'єктом оподаткування єдиного податку 4-ї групи є площа сільськогосподарських угідь, яка перебуває у власності та /або у користуванні сільськогосподарських товаровиробників, розмежування платників єдиного податку даної групи за відповідними підгрупами (А, Б, В) є обґрунтованим з наступних позицій.

По-перше, з загальної площі сільськогосподарських угідь, які використовуються сільськогосподарськими товаровиробниками 21,1% площі належить підприємствам, які мають сільськогосподарські угіддя з площею до 1000,0 га (75,8% від загальної кількості сільськогосподарських підприємств), 29,1% - підприємства, які мають сільськогосподарські угіддя від 1000,1 га до 3000,0 га (6,8 % від загальної кількості сільськогосподарських підприємств), 29,2% - підприємства, які мають сільськогосподарські угіддя від 3000,1 до 10000,0 га (2,6% від загальної кількості сільськогосподарських підприємств) й 20,7% - підприємства, які мають сільськогосподарські угіддя більше ніж 10000,1 га (0,4% від загальної кількості сільськогосподарських підприємств) (табл. 1, табл. 2, табл. 3).

Отже, використання площі сільськогосподарських угідь в якості критерію розмежування платників єдиного податку 4-ї групи на відповідні підгрупи, забезпечується відносно рівномірним їх розподілом на такі підгрупи з точки зору питомої ваги площі сільськогосподарських угідь, яка знаходиться у використанні таких сільськогосподарських товаровиробників (табл. 6).

Таблиця 6 – Розмежування сільськогосподарських товаровиробників, платників єдиного податку 4-ї групи на підгрупи, за критерієм площі сільськогосподарських угідь, яка знаходиться у їх використанні

Підгрупи платників єдиного податку 4-ї групи	Розмежування сільськогосподарських товаровиробників за площею сільськогосподарських угідь, яка знаходиться у їх використанні
А	до 1000,0 га
Б	від 1000,1- 3000,0 га
В	від 3000,1- 10000,0 га
Не відповідає критерію платника єдиного податку	більше 10000,01 га

Джерело: розроблено авторами.

По-друге, розміри річного доходу отриманого сільськогосподарськими товаровиробниками теж мають досить суттєву диференціацію. Відтак, для забезпечення фіскально справедливого підходу в оподаткуванні сільськогосподарських товаровиробників доцільно здійснити їх розмежування за відповідними групами, ґрунтуючись на критеріях максимально можливого розміру доходу, отриманого за наявних у використанні площ сільськогосподарських угідь.

З метою поділу сільськогосподарських товаровиробників на відповідні підгрупи 4-ї групи платників єдиного податку, згідно критерію максимально можливого річного доходу, будемо виходити з обґрунтованого нами підходу щодо розмежування сільськогосподарських товаровиробників платників єдиного податку 4-ї групи за критеріями площі сільськогосподарських угідь яка знаходиться у їх використанні: група А – до 1000,0 га, група Б – 1000,1 – 3000,0 га, група В – 3000,1 – 10000,0 га. При перевищенні площі сільськогосподарських угідь більше ніж 10000,1 га для таких сільськогосподарських товаровиробників застосовується загальна система оподаткування.

Задля отримання розрахункових даних щодо максимально можливого розміру річного доходу, для кожної з підгруп платників єдиного податку, ми будемо виходити з даних щодо структури сільськогосподарських угідь, структури посівних площ, урожайності основних сільськогосподарських культур та середніх цін реалізації відповідних культур (для розрахунків використано показники статистичних даних за 2014 р.) (табл. 7).

Таблиця 7 – Розрахунок можливого розміру річного доходу за відповідними підгрупами платників єдиного податку 4-ї групи

Види сільськогосподарської продукції	Дохід від реалізації сільськогосподарської продукції, грн.		
	Підгрупа А	Підгрупа Б	Підгрупа В
Зернові та зернобобові культури	4040633	11994863	39974984
Цукрові буряки	284185	870972	2871770
Соняшник	1358376	4017908	13389980
Соя	644703	1934576	6438633
Ріпак	361843	1085111	3595398
Картопля	1780078	5320121	17734021
Овочі	1084121	2989545	10036055
Плоди і ягоди	201224	614487	2048609
Всього	9755163 <b>≈10000000</b>	28827583 <b>≈30000000</b>	97089450 <b>≈100000000</b>

Джерело: розраховано за даними Державної служби статистики України [10].



Як свідчать результати проведених розрахунків, при наявній у використанні площі сільськогосподарських угідь, в межах означених підгруп, для сільськогосподарських товаровиробників, які знаходяться в межах підгрупи А максимально можливим є отримання доходу в межах 10 млн. грн., для сільськогосподарських товаровиробників, які знаходяться в межах підгрупи Б максимально можливим є отримання доходу в межах 30 млн. грн., а для сільськогосподарських товаровиробників, які знаходяться в межах підгрупи В – 100 млн. грн. При перевищенні зазначеного розміру доходу для сільськогосподарських товаровиробників не доцільно, з точки зору фіскальної ефективності, надавати можливість використання спрощеної системи оподаткування у вигляді єдиного податку.

Виходячи з вище означеного, вважаємо за доцільне використання диференційованого підходу щодо оподаткування діяльності сільськогосподарських товаровиробників, згідно з яким для цілей оподаткування єдиним податком сільськогосподарських товаровиробників доцільно поділити на три групи (А, Б, В), залежно від розмірів сільськогосподарських угідь, які ними використовуються в процесі діяльності та річного доходу, передбачивши граничний розмір сільськогосподарських угідь й обсяг доходу, при досягненні яких сільськогосподарський товаровиробник втрачає право на застосування спрощеної системи оподаткування у вигляді єдиного податку (табл. 8).

Такий підхід в оподаткуванні діяльності сільськогосподарських товаровиробників, з одного боку, забезпечить виконання фіскальних та регулюючих завдань, а з іншого - буде дієвим інструментом підтримки сільськогосподарських товаровиробників та стимулювання розвитку малого підприємництва у аграрній сфері.

Тобто диференціація ставок сприятиме рівномірному податковому навантаженню на сільськогосподарських товаровиробників, які віднесені до відповідних підгруп платників єдиного податку 4-ї групи (табл. 9).

Як свідчать дані, наведені у табл. 9, за умови застосування єдиних ставок податку для всіх категорій сільськогосподарських товаровиробників, маємо однаковий розмір єдиного податку з 1 га сільськогосподарських угідь, однак різний рівень податкового навантаження. До того ж, на сьогодні, вищий рівень податкового навантаження мають сільськогосподарські товаровиробники, віднесені до групи А, тобто по-суті – суб'єкти малого підприємництва та мікропідприємництва і значно нижчий – суб'єкти середнього (група Б) й великого підприємництва (група В). При середньому рівні податкового навантаження на 1 га сільськогосподарських угідь у 2015 р. у розмірі 7,64%, різниця у рівні податкового навантаження між суб'єктами малого підприємництва та середнього й великого підприємництва становить 6%.

Таблиця 8 – Пропозиції щодо зміни ставок єдиного податку 4-ї групи, диференційованих за критеріями площі сільськогосподарських угідь та річного доходу

№ з/п	Підгрупи платників ЄП 4-ї групи	Критерії платників ЄП 4-ї групи (виключно юридичні особи, незалежно від організаційно-правової форми господарювання)		Особливості діяльності	Ставки єдиного податку (у % від нормативної грошової оцінки 1 га сільськогосподарських угідь)			
		Площа сільськогосподарських угідь, що перебуває у власності та/або у користуванні	Річний дохід		Категорії (типи) земельних угідь	Місце розташування земельних угідь		
						типів зони та території	у гірських зонах та на поліських територіях	на закритому ґрунті
1	А	до 1000,0 га	не перевищує 10000000 грн.	Здійснюють виробництво сільськогосподарської продукції та/або займаються розведенням, вирощуванням й виловом риби у внутрішніх водоймах (озерах, ставках та водосховищах), її переробкою на власних чи орендованих потужностях, у тому числі власновиробленої сировини на давальницьких умовах та здійснюють операції з її постачання (частка сільськогосподарського товаровиробництва за попередній податковий (звітний) рік повинна дорівнювати або перевищувати 75 відсотків).	Рілля, сіножаті, пасовища	0,13	0,18	2,0
					Багаторічні насадження	0,18	0,06	-
					Землі водного фонду	0,9	-	-
2	Б	1000,1 – 3000,0 га	не перевищує 30000000 грн.	Здійснюють виробництво сільськогосподарської продукції та/або займаються розведенням, вирощуванням й виловом риби у внутрішніх водоймах (озерах, ставках та водосховищах), її переробкою на власних чи орендованих потужностях, у тому числі власновиробленої сировини на давальницьких умовах та здійснюють операції з її постачання (частка сільськогосподарського товаровиробництва за попередній податковий (звітний) рік повинна дорівнювати або перевищувати 75 відсотків).	Рілля, сіножаті, пасовища	0,45	0,27	3,0
					Багаторічні насадження	0,27	0,09	-
					Землі водного фонду	1,35	-	-
3	В	3000,1 – 10000,0 га	не перевищує 100000000 грн.	Здійснюють виробництво сільськогосподарської продукції та/або займаються розведенням, вирощуванням й виловом риби у внутрішніх водоймах (озерах, ставках та водосховищах), її переробкою на власних чи орендованих потужностях, у тому числі власновиробленої сировини на давальницьких умовах та здійснюють операції з її постачання (частка сільськогосподарського товаровиробництва за попередній податковий (звітний) рік повинна дорівнювати або перевищувати 75 відсотків).	Рілля, сіножаті, пасовища	0,6	0,36	4,0
					Багаторічні насадження	0,36	0,12	-
					Землі водного фонду	1,8	-	-

При перевищенні граничних значень хоча б одного з визначених критеріїв платників єдиного податку 4-ї групи, тобто площі сільськогосподарських угідь, що перебуває у власності та/або у користуванні понад 10000,0 га та річного доходу понад 100000000 грн. сільськогосподарський товаровиробник втрачає право на застосування спрощеної системи оподаткування у вигляді єдиного податку та оподатковується на загальних підставах

Джерело: розроблено авторами.

Таблиця 9 – Показники податкового навантаження сільськогосподарських товаровиробників

Показники	Всі сільськогосподарські товаровиробники	Визначені підгрупи платників єдиного податку 4-ї групи		
		А	Б	В
1. Середній розмір ФСП з 1 га сільськогосподарських угідь у 2014 р., грн.	5,38	5,38	5,38	5,38
2. Податкове навантаження на 1 га сільськогосподарських угідь у 2014 р., %	0,30	0,51	0,28	0,28
3. Середній розмір єдиного податку з 1 га сільськогосподарських угідь у 2015 р., (розрахунково) грн.	139,17	139,17	139,17	139,17
4. Податкове навантаження на 1 га сільськогосподарських угідь у 2015 р., (розрахунково), за діючими ставками єдиного податку 2015 р. і фактичними показниками виробничо-фінансової діяльності 2014 р. %	7,64	13,20	7,20	7,20
5. Середній розмір єдиного податку з 1 га сільськогосподарських угідь (розрахунково) з урахуванням запропонованих розмірів ставок єдиного податку грн.	139,17	92,80	139,17	185,56
6. Розрахунковий рівень податкового навантаження на 1 га сільськогосподарських угідь з урахуванням запропонованих ставок єдиного податку та фактичних показників виробничо-фінансової діяльності у 2014 р. %	7,64	8,79	7,20	9,56

*Джерело: розраховано авторами.*

Запропонований авторський підхід до зміни діючих ставок податку, при незмінному середньому розмірі єдиного податку з 1 га сільськогосподарських угідь в абсолютному значенні, не змінює його фіскальної ефективності, проте забезпечує справедливе, рівномірне податкове навантаження на сільськогосподарських товаровиробників, шляхом його зменшення для суб'єктів малого підприємництва (група А) з 13,2% до 8,79% та збільшення для суб'єктів великого підприємництва – з 7,2% до 9,56%, що забезпечує дію регулюючої та стимулюючої функції єдиного податку для сільськогосподарських товаровиробників.

**Висновки та перспективи подальших досліджень.** Новації в оподаткуванні сільськогосподарських товаровиробників 2015 року сприяли встановленню фіскальної справедливості в оподаткуванні, порівняно з іншими категоріями платників податків, діяльність яких оподатковувалась в межах спеціальних податкових режимів. Однак, ефективною може бути лише та система

оподаткування, яка в комплексі забезпечує реалізацію фіскальної, регулюючої та стимулюючої функцій податків. Отже, задля забезпечення реалізації означених функцій, доцільно здійснити корегування умов оподаткування сільськогосподарських товаровиробників в напрямі диференційованого підходу до визначення категорій платників єдиного податку в межах четвертої групи за площею сільськогосподарських угідь та обсягом річного доходу, що забезпечить: удосконалення механізму справляння податку, рівність умов та стимулювання ефективного розвитку бізнесу агроформувань, поєднання інтересів держави й сільськогосподарських товаровиробників.

Перспективи подальших досліджень мають бути спрямовані на розробку стратегічних напрямів розвитку системи оподаткування сільськогосподарських товаровиробників з урахуванням євроінтеграційних процесів.

## Список літератури

1. АгроПерспектива. Податкові подарунки [Електронний ресурс]. // *agroperspectiva.com*. – Режим доступу : [http://www.agroperspectiva.com/ru/free\\_article/268](http://www.agroperspectiva.com/ru/free_article/268) – Заголовок з екрану.
2. Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. № 436-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/436-15/page2>
3. Дем'яненко М. Я. Проблеми адаптації податкової системи до умов агропромислового виробництва [Текст] / М. Я. Дем'яненко // *Економіка АПК*. – 2008. – № 2. – С. 17-25.
4. Економічна статистика / Економічна діяльність / Діяльність підприємств [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [ukrstat.org/uk/operativ/menu/menu\\_u/sze.htm](http://ukrstat.org/uk/operativ/menu/menu_u/sze.htm)
5. Жук В. М. Стан та розвиток спеціальних режимів оподаткування аграрного бізнесу [Текст] / В. М. Жук // *Фінанси України*. – 2011. – №7. – С. 33-42
6. Магопець О. А. Генезис системи оподаткування сільськогосподарських товаровиробників в Україні [Текст] / О. Магопець, А. Босенко // *Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки*, вип. 27. – Кіровоград : КНТУ, 2015. – С. 198 – 211.
7. Податковий Кодекс України від 02.12.2010, № 2755-VI (зі змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/page35>
8. Синчак В. П. Податкові інструменти державного регулювання в сільському господарстві [Текст] / В. П. Синчак // *Університетські наукові записки*. – 2006. – № 1 (17). – С. 322-327.
9. Слатвінська М. О. Альтернативні системи оподаткування малого бізнесу: стан, проблеми, перспективи : монографія [Текст] / М. О. Слатвінська. – Одеса, 2012. – 252 с.
10. Статистичний бюлетень «Основні економічні показники виробництва продукції сільськогосподарства в сільськогосподарських підприємствах за 2014 рік» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [ukrstat.org/uk/druk/publicat/kat\\_u/publ7\\_u.htm](http://ukrstat.org/uk/druk/publicat/kat_u/publ7_u.htm)
11. Статистичний збірник «Сільське господарство України за 2014 рік» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [ukrstat.org/uk/druk/publicat/kat\\_u/publ7\\_u.htm](http://ukrstat.org/uk/druk/publicat/kat_u/publ7_u.htm)
12. Юшко С.В. Фіксований сільськогосподарський податок: історія та перспективи застосування [Текст] / С.В. Юшко // *Фінанси України*. – 2009. – № 11. – С. 63-72.
13. Тулуш Л.Д. Ефективність застосування спеціальних податкових режимів у сфері агропромислового виробництва [Текст] / Л.Д. Тулуш // *Вчені записки Університету «КРОК»*. – 2014. – Вип. 38. – С. 68 – 76.

## References

1. Sait «AhroPerspektyva». Podatkovi podarunky [Site «Agroperspektiva». Tax gifts]. *agroperspectiva.com*. Retrieved from: [http://www.agroperspectiva.com/ru/free\\_article/268](http://www.agroperspectiva.com/ru/free_article/268) [in Ukrainian].
2. Hospodars'kyj kodeks Ukrainy vid 16.01.2003 r. № 436-IV. [Economic Code of Ukraine for 16.01.2003 № 436-IV]. (2003). *zakon4.rada.gov.ua*. Retrieved from: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/436-15/page2> [in Ukrainian].
3. Dem'ianenko, M.Ya. (2008). Problemy adaptatsii podatkovoi systemy do umov ahropromyslovoho vyrobnytstva [Problems of adapting the tax system to conditions of agroindustrial production]. *Ekonomika APK – Economy APC*, 2, 17-25 [in Ukrainian].

4. Ekonomichna statystyka. Ekonomichna diial'nist'. Diial'nist' pidpriemstv [Economic Statistics. Economic activity. Business activities]. (n.d.). *ukrstat.org*. Retrieved from: [ukrstat.org/uk/druk/publicat/kat\\_u/publ7\\_u.htm](http://ukrstat.org/uk/druk/publicat/kat_u/publ7_u.htm) [in Ukrainian].
5. Zhuk V. M. Stan ta rozvytok spetsial'nykh rezhymiv opodatkuvannia ahrarnoho biznesu / V. M. Zhuk // *Finansy Ukrainy*. – 2011. – №7. – S. 33-42.
6. Mahopets', O.A., & Bosenko, A.V. (2015). Henezys systemy opodatkuvannia sil's'kohospodars'kykh tovarovyrobnykiv v Ukraini [Genesis of Taxation System for Agricultural Producers in Ukraine]. *Naukovi pratsi Kirovohrads'koho natsional'noho tekhnichnoho universytetu. Ekonomichni nauky. - The Collection of scientific Works of Kirovohrad National Technical University. Economic Sciences, Vol. 27, 198 – 211*. Kirovohrad: KNTU [in Ukrainian].
7. Podatkovyj Kodeks Ukrainy [Tax Code of Ukraine] vid 02.12.2010, № 2755-VI (zi zminyamy i dopovnenniamy). *zakon4.rada.gov.ua*. Retrieved from: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/page35> [in Ukrainian].
8. Synchak V. P. Podatkovi instrumenty derzhavnogo rehuliuвання v sil's'komu hospodarstvi / V. P. Synchak // *Universytets'ki naukovi zapysky*. – 2006. – № 1 (17). – S. 322-327.
9. Slatvins'ka M. O. Al'ternatyvni systemy opodatkuvannia maloho biznesu: stan, problemy, perspektyvy : monohrafiia [Tekst] / M. O. Slatvins'ka. – Odesa, 2012. – 252.
10. Statystychnyj biuleten' «Osnovni ekonomichni pokaznyky vyrobnytstva produktsii sil's'kohospodarstva v sil's'kohospodars'kykh pidpriemstvakh za 2014 rik» [Statistical Bulletin «Key economic indicators of agricultural production in the agricultural enterprises for 2014»]. (n.d.). *ukrstat.org*. Retrieved from: [ukrstat.org/uk/druk/publicat/kat\\_u/publ7\\_u.htm](http://ukrstat.org/uk/druk/publicat/kat_u/publ7_u.htm) [in Ukrainian].
11. Statystychnyj zbirnyk «Sil's'ke hospodarstvo Ukrainy za 2014 rik» [Statistical publication "Agriculture of Ukraine for 2014"]. *ukrstat.org*. Retrieved from: [ukrstat.org/uk/druk/publicat/kat\\_u/publ7\\_u.htm](http://ukrstat.org/uk/druk/publicat/kat_u/publ7_u.htm) [in Ukrainian].
12. Yushko S.V. Fiksovanyj sil's'kohospodars'kyj podatok: istoriia ta perspektyvy zastosuvannia / S.V. Yushko // *Finansy Ukrainy*. – 2009. – № 11. – S. 63-72.
13. Tulush L.D. (2014) Efektyvnist' zastosuvannia spetsial'nykh podatkovykh rezhymiv u sferi ahropromyslovoho vyrobnytstva [Effectiveness of special tax regimes in the agricultural production]. *Vcheni zapysky Universytetu «KROK» – The researchers note of "KROK" University, 38, 68-76* [in Ukrainian].

**Olena Magopets**, Associate Professor, PhD in Economics (Candidate of Economic Sciences)

**Anatoly Bosenko**, Postgraduate

*Kirovohrad National Technical University, Kirovohrad, Ukraine*

### **The Improving of Mechanism of Levying a Single Tax for Agricultural Producers**

The purpose of this research is to study the usefulness of a differentiated approach to the definition of single tax payers of 4th group and of tax rates in order to ensure alignment of the tax burden between different groups of agricultural producers and implementation the regulatory function by the single tax.

Based on the research of basic indicators of agricultural producers, the expediency of correction and improvement of special tax regime of their activity in a single tax have been proposed. The necessity of separation the single tax payers of 4th group into subgroups A, B, C have been substantiated, separating them according to the area of land used for conducting production activity and the amount of the annual income derived from agricultural commodity production. Within each of the identified groups the differentiated tax rates have been proposed depending on the category of lands and their locations.

The author's differentiation approach to single taxpayers and changes in existing tax rates will ensure fiscal effect, regulating and stimulating functions of the single tax for agricultural producers.

**single tax, agricultural producers, agricultural land, financial results, annual income, tax rate, tax burden**

*Одержано (Received) 22.09.2015*

*Прорецензовано (Reviewed) 23.11.2015*

*Прийнято до друку (Approved) 30.11.2015*