

ОПОДАТКУВАННЯ ОСОБИСТИХ СЕЛЯНСЬКИХ ГОСПОДАРСТВ: СУЧАСНІ РЕАЛІЇ ТА ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ

TAXATION OF PERSONAL PEASANT FARMS: CURRENT REALITIES AND DEVELOPMENT PROSPECTS

УДК 336.226.11

DOI: <https://doi.org/10.32843/infrastuct49-52>

Чумак В.Д.

к.е.н., доцент, завідувач,
професор кафедри фінансів,
банківської справи та страхування
Полтавський державний аграрний
університет

Безкровний О.В.

к.е.н., доцент, доцент кафедри фінансів,
банківської справи та страхування
Полтавський державний аграрний
університет

Chumak Valentyna

Poltava State Agrarian University

Bezkrivnyi Oleksandr

Poltava State Agrarian University

У статті здійснено критичну оцінку сучасного стану податкової політики України щодо особистих селянських господарств. Обґрунтовано необхідність упорядкування нормативної бази і на цій основі реформування існуючого механізму оподаткування особистих селянських господарств шляхом розширення на них (із виділенням в окрему групу платників) дії існуючого місцевого податку, яким є єдиний податок. Обчислення єдиного податку для даної групи платників пропонується здійснювати шляхом поєднання двох компонентів: рентної, що базується на площі землекористування та величині нормативної грошової оцінки сільськогосподарських угідь відповідного регіону, і дохідної, що передбачає застосування розміру, визначеного в державі на відповідний рік, мінімальної заробітної плати. Запропоновано створення та подальше ведення Єдиного реєстру особистих селянських господарств, що стане базою для легалізації їх діяльності і залучення до податкових відносин на рівних правах з іншими суб'єктами підприємництва.

Ключові слова: особисте селянське господарство, доходи, плата за землю, податок на доходи фізичних осіб, єдиний податок, єдиний соціальний внесок, Єдиний реєстр особистих селянських господарств.

В статье осуществлена критическая оценка современного состояния налоговой

политики Украины относительно личных крестьянских хозяйств. Обоснована необхідність совершенствования нормативной базы и на этой основе реформирования существующего механизма налогообложения личных крестьянских хозяйств путем расширения на них (с выделением в отдельную группу плательщиков) действия существующего местного налога, которым является единый налог. Исчисление единого налога для данной группы плательщиков предлагается осуществлять путем объединения двух компонент: рентной, основанной на площади землепользования и величине нормативной денежной оценки сельскохозяйственных угодий соответствующего региона, и доходной, которая предусматривает применение размера, определенного в государстве на соответствующий год, минимальной заработной платы. Предложено создание и дальнейшее ведение Единого реестра личных крестьянских хозяйств, что станет базой для легализации их деятельности и привлечения к налоговым отношениям на равных правах с другими субъектами предпринимательства.

Ключевые слова: личное крестьянское хозяйство, доходы, плата за землю, налог на доходы физических лиц, единый налог, единый социальный взнос, Единый реестр личных крестьянских хозяйств.

The article critically assesses the current state of Ukraine's tax policy regarding personal farms. Emphasis is placed on the existing problems of taxation of small agricultural producers, in particular in terms of taxation of income from the sale of balances, not used for own consumer needs, agricultural products. Attention is paid to the analysis of the existing practice of collecting land tax and personal income tax in relation to members of personal farms through the prism of the current contradictions in the legal framework related to personal farms and their taxation, as well as taking into account the fact that today personal farms provide the lion's share in the production of potatoes, vegetables, fruits and milk, thereby significantly affecting the food security of the state. The necessity of streamlining the regulatory framework and on this basis reforming the existing mechanism of taxation of personal farms by extending to them (with the allocation of a separate group of taxpayers) the existing local tax, which is a single tax. It is proposed to calculate the single tax for this group of payers by combining two components: rent, based on the area of land use and the value of the normative monetary valuation of agricultural land in the region and income, which provides for the size of the minimum wage. At the same time, it is proposed to apply a progressive scale of tax accrual taking into account the volume of land ownership (land use) of an individual personal farm and the number of its members. It is proposed to create and maintain a single register of personal farms, which will be the basis for legalizing the activities of such farms and involving them in tax relations on equal terms with other business entities. At the same time, it is proposed to involve in the taxation of personal farms the problem of social protection of rural residents by combining the processes of collecting a single tax with the mandatory collection of a single social contribution, which can be paid only on a voluntary basis, thus creating opportunities for them various types of material support and social services are provided by the system of compulsory state social insurance at a level higher than the minimum.

Key words: personal peasant economy, income, land payment, personal income tax, single tax, single social contribution, Unified Register of personal peasant farms.

Постановка проблеми. Розвиток ринкової економіки в Україні, що на новітньому етапі формування суверенної незалежної держави триває вже майже тридцять років, спричинив суттєві трансформації в організаційній структурі сільськогосподарської галузі. За цей період на тлі поширення системної кризи діяльності значного кола сільськогосподарських підприємств, яка супроводжувалася низьким порівняно з іншими галузями національної економіки рівнем заробітної плати зайнятих в аграрному секторі, масштабних змін зазнали відносини щодо виробництва, переробки

та реалізації сільськогосподарської продукції. Така ситуація логічно зумовила зменшення кількості великих сільськогосподарських підприємств з одночасним зростанням дрібнотоварних виробників сільськогосподарської продукції, якими передусім є господарства населення, ідентифіковані чинним українським законодавством як особисті селянські господарства (ОСГ).

Загальновідомим є той факт, що, будучи досить неоднорідними як за обсягом і напрямом товарного виробництва, так і за рівнем одержуваних доходів від своєї діяльності, ОСГ забезпечують

вагому (більше половини) частку у виробництві валової продукції галузі сільського господарства. Водночас, набуваючи статусу одного з основних об'єктів оподаткування у сільському господарстві, результати діяльності (доходи) ОСГ перебувають фактично поза «податковим полем», зважаючи на відсутність у нашій країні розроблених та відпрацьованих механізмів їх оподаткування.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Теоретичну і практичну зацікавленість у дослідженні сучасних реалій оподаткування доходів дрібних товаровиробників, зайнятих у галузі сільського господарства, можна відслідкувати в наукових працях значного кола вчених. Зокрема, даній проблематиці присвячено низку публікацій О. Бородіної, О. Вишневської, М. Дем'яненка, Д. Деми, Р. Жарка, Н. Малініної, І. Свиноуса, М. Рудої, Л. Тулуша та ін. Проте функціональна неоднорідність процесів виробництва продукції в ОСГ та епізодична охопленість податковим законодавством даного кола товаровиробників вимагають продовження наукової дискусії з даного напрямку для пошуку сучасних оптимальних рішень податкового характеру.

Постановка завдання. Метою дослідження є всеохоплюючий аналіз нормативно-правової бази та існуючих практичних спроб оподаткування особистих селянських господарств із подальшим пошуком на цій основі можливостей та обмежень доцільності справляння податків і зборів із дрібних сільськогосподарських товаровиробників заради стабільного збільшення доходів місцевих бюджетів.

Виклад основного матеріалу дослідження. Сучасний стан інфраструктури сільських територій в Україні і тісно пов'язаний із нею рівень зайнятості сільських жителів та грошових доходів від активної трудової діяльності зумовлює той факт, що саме виробництво продукції ОСГ стало вагомим способом поліпшення рівня життя, соціальної захищеності (протидія безробіттю) та самоорганізації селян.

Чинне законодавство визначає ОСГ як суб'єкта господарювання, що здійснює господарську діяльність, яка провадиться з метою задоволення потреб шляхом виробництва, переробки і споживання, а також, достатньо часто, реалізації сільськогосподарської продукції [1]. Фактично йдеться про діяльність, спрямовану передусім, і ми на цьому наголошуємо, на задоволення власних потреб та потреб своєї сім'ї у продовольстві, і лише після цього на реалізацію частини неспожитої сільськогосподарської продукції для отримання доходів, які потім спрямовуються для особистого користування.

Узагальнення чинної нормативно-правової бази дає можливість навести низку ключових характеристик ОСГ як суб'єкта господарської діяльності в аграрному секторі національної економіки (рис. 1).

Наведений рис. 1 свідчить, окрім базових законодавчо визначених характеристик ОСГ, про

масштаби можливого землекористування в розрізі окремого селянського домогосподарства. Так, після проведеного в Україні у 1997 р. розпаювання і передачі у власність земель сільськогосподарського призначення переважна більшість сільських жителів (вони ж здебільшого члени ОСГ) отримала свої частки землеволодіння у вигляді земельних паїв, які вони можуть використовувати на власний розсуд. Тому частина таких земельних паїв була приєднана або приєднується нині до законодавчо встановлених 2 га земельних угідь, тим самим розширюючи площі сільськогосподарських земель (переважно ріллі), оброблюються ОСГ, особливо коли земельних паїв у членів особистого селянського господарства декілька.

За таких умов можна говорити про зростання кількості дрібних ОСГ, які виробляють сільськогосподарську продукцію не лише для власного споживання, а й для продажу. Так, протягом останніх років в Україні чітко окреслилася тенденція до зростання, а подекуди навіть випередження обсягів виробництва окремих видів сільськогосподарської продукції ОСГ порівняно з великими та середніми агроформуваннями.

Селяни, які колись працювали в сільськогосподарських підприємствах і в подальшому втратили таку можливість через низку причин, а таких, за усередненими статистичними даними, до 50%, або 2,5 млн жителів сільської місцевості, які разом формують 3 996,5 тис ОСГ, мають значні присадибні ділянки і використовують сукупно 6 132,2 тис га землі. Докладаючи значних зусиль переважно на виробництво трудомісткої і водночас низькорентабельної сільськогосподарської продукції, особисті селянські господарства зайняли домінуючі позиції на ринку виробництва, насамперед, плодоовочевої продукції та молока, де їхня частка, за оцінками експертів, сягає 70–90%, а подекуди і більше, зокрема якщо йдеться про вирощування картоплі.

Реалізація надлишків виробленої в ОСГ сільськогосподарської продукції, як свідчить практика, можлива декількома способами, застосування яких є основою для формування механізму оподаткування доходів особистих селянських господарств (рис. 2).

Узагальнюючи інформацію, наведену на рис. 2, слід погодитися з думкою М. Рудої, яка наголошує на тому, що в Україні досі не має як оптимального способу реалізації сільськогосподарської продукції (продаж через податкових агентів, тобто в той спосіб, який надає можливість обліковувати обсяги виручки від реалізації), так і чітких підходів до оподаткування доходів, отриманих від реалізації сільськогосподарської продукції. При цьому не менш гострою, на думку дослідника, є проблема відсутності методичних рекомендацій щодо обліку та оцінки обсягів реалізації сільськогосподарської продукції, вирощеної (виробленої) в ОСГ для цілей подальшого застосування механізмів опо-

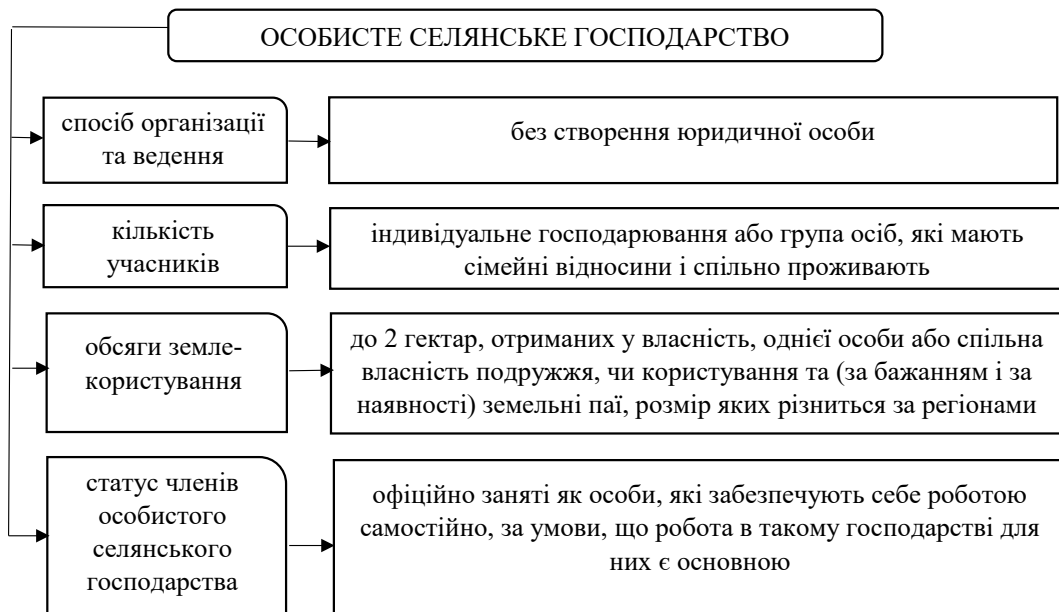


Рис. 1. Функціональні характеристики ОСГ як суб'єкта господарської діяльності в галузі сільського господарства

даткування як самої діяльності загалом, так і доходів, отримуваних від продажу зокрема [2].

Значною мірою незрозуміла ситуація, яка склалася з оподаткуванням ОСГ, має історичне підґрунтя. Так, сучасна податкова політика щодо ОСГ відбиває два основних періоди: доринковий (20–90-ті роки ХХ ст. – період перебування України у складі СРСР) та ринковий (90-ті роки ХХ ст. і донині, період незалежності). Упродовж майже трьох десятиліть, із 60-х років до 90-х років ХХ ст., як зазначає А. Олійник, існував лише один вид податку, який стосувався діяльності ОСГ, – сільськогосподарський, що встановлювався на одиницю площі земельної ділянки зі значною дифе-

ренціацією за областями і регіонами. Причому весь цей час мінімальна ставка – менше 1 карбованця за сотку землі – була незмінною [3].

Із початком переходу до ринкової економіки, після здобуття незалежності, в Україні розпочалася перебудова податкової системи. Перші нормативні акти, зокрема Закон України «Про систему оподаткування», передбачали для селянських господарств справляння плати за землю та інших місцевих податків і зборів [4]. Фактично з 1992 по 2004 р. до набрання чинності Закону України «Про податок з доходів фізичних осіб» селяни, власники чи користувачі земельних ділянок сплачували земельний податок, будучи при цьому звільненими від



Рис. 2. Схема реалізації сільськогосподарської продукції ОСГ

необхідності оподатковувати доходи від продажу вирощеної (виробленої) в особистому підсобному (з 2001 р. особистому селянському) господарстві продукції рослинництва і тваринництва. Підставою для цього була відповідна норма Декрету КМУ «Про прибутковий податок з громадян» [5].

Лише після набрання чинності Закону України «Про податок з доходів фізичних осіб» [6], а в подальшому Податкового кодексу [7] з'явився формальний механізм оподаткування даного виду доходів сільських жителів.

Нині діюча податкова практика, як зазначає С. Костянтиновський, зберегла для членів ОСГ необхідність сплачувати майновий податок у частині плати за землю та податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, за умови відсутності підстав для застосування податкових пільг. Водночас члени ОСГ зобов'язані сплачувати податок на доходи фізичних осіб і пов'язаний із ним військовий збір за умови отримання ними доходів від продажу сільськогосподарської продукції рослинницької галузі на земельних ділянках, наданих їм відповідно до Земельного кодексу України, у розмірах, що перевищує 2 га. Наявні ж у власності, але віддані в оренду площі земельних паїв цього обмеження не стосуються [8].

Загалом зрозуміла, на перший погляд, методична норма – оподатковувати доходи ОСГ від продажу сільськогосподарської продукції в галузі рослинництва, якщо земельні ділянки більше 2 га, у тваринництві – на суму більше 50 мінімальних заробітних плат за рік містить достатньо як позитивних, так і негативних моментів.

Перш за все слід зазначити, що в нашій країні фактично створюється прецедент, коли громадяни, які працюють в ОСГ, не сплачують здебільшого податок на доходи фізичних осіб, тоді як такі ж громадяни, теж жителі сільської місцевості, зайняті в інших галузях національної економіки, змушені сплачувати аналогічний податок від отриманого доходу. Звичайно, не слід забувати про пільги по податку на доходи фізичних осіб для окремих категорій платників, однак їх вага загалом не є домінуючою.

Також до негативних характеристик діючої методики застосування податку на доходи фізичних осіб слід віднести «дестимуляцію» самостійного обробітку власних земельних паїв та «тінізацію» доходів. Фактично маємо ситуацію, за якої селяни вважають, що краще віддати свою земельну ділянку (пай), площа якої сукупно з присадибною ділянкою перевищує 2 га, в оренду, отримуючи при цьому відповідний дохід, аніж самостійно обробляти і сплачувати податок на доходи фізичних осіб, розмір якого, за їх переконанням, априорі буде більший, аніж податок на доходи фізичних осіб, що буде стягнуто під час отримання орендної плати.

Посилює це переконання передусім відсутність чіткого нормативно і методологічно обґрунтованого підходу до визначення об'єкта оподаткування, коли йдеться про отримувані доходи від реалізації сільськогосподарської продукції, вирощеної (виробленої) в ОСГ на земельних ділянках більших, аніж площа, яка передбачає звільнення від оподаткування доходів. Даний фактор, а також висока трудомісткість і відсутність законодавчо закріпленої методики обліку витрат на виробництво продукції ОСГ зумовлюють іншу, згадану вище проблему – приховування доходів. Так, як уважає Л. Тулуш, сільські жителі – члени ОСГ із землекористуванням більше 2 га у своїй домінуючій більшості не реалізують надлишкову сільськогосподарську продукцію юридичним особам, які діють у правовому податковому полі, і обсяг такої реалізації й, відповідно, доходу можливий для ідентифікації та включення до об'єкта оподаткування. При цьому продаж відбувається або перекупникам сільськогосподарської продукції, які в кращому разі є платниками єдиного податку, або на ринках, коли обсяг доходу (базу оподаткування) неможливо підрахувати [9].

Сукупно описані вище негативні характеристики зумовлюють інші, не менш гострі, а саме: зниження рівня зайнятості на селі (через скорочення числа селян, для яких ОСГ є основним місцем роботи); створення загроз падіння обсягів виробництва окремих, найбільш трудомістких видів сільськогосподарської продукції, зокрема картоплі, овочів, фруктів, молока, м'яса, яєць, виробниками яких традиційно є особисті селянські господарства.

У цілому слід зазначити, що наявна практика та прагматика оподаткування ОСГ та доходів від їхньої діяльності мають значну кількість негативних характеристик, причому як для самих селян, так і для держави. Селяни в переважній більшості не сприймають діючий порядок податкових відносин через відсутність чітких, однозначних, нормативно встановлених та методично обґрунтованих підходів до оподаткування своєї діяльності. Держава, своєю чергою, через ті ж прогалини в методології та формуванні правової бази і від наслідків, які спричиняє така ситуація, втрачає дуже значні обсяги бюджетних доходів від несплати податків, що відчувається як на державному, так і передусім на місцевому рівні. Фактично до позитивних характеристик даного сегменту податкової системи можна віднести лише можливість несплати податку на доходи фізичних осіб тими ОСГ, які мають у користуванні невеликі (до 2 га) обсяги землеволодіння, хоча з боку держави це, звичайно, негатив, адже такі ОСГ не забезпечують жодних податкових виплат від отриманих ними доходів.

Розроблення дієвих механізмів оподаткування ОСГ, які відповідатимуть соціально-економічним

реаліям сьогодення і розвитку галузі сільського господарства з одночасним формуванням належної правової та методологічної бази із забезпеченням належного рівня соціального захисту жителів сільських територій, вимагає зосередження уваги на досягненнях зарубіжних країн у даній сфері податкових та страхових відносин.

Світовий досвід організації системи оподаткування доходів домогосподарств, які функціонують на сільських територіях, здебільшого свідчить про те, що суб'єктом оподаткування виступає сім'я (подружжя, родина), хоча методичне забезпечення механізмів нарахування «подоходних податків» достатньо різноманітне.

Спільним для більшості європейських країн, як зазначає Л. Удова, є прирівнення дрібних сільськогосподарських товаровиробників, якими якраз і виступають ОСГ чи домогосподарства на сільських територіях в Україні, до числа фермерів, цим самим відносячи їх до учасників системи індивідуального прибуткового оподаткування, яка переважно базується на прогресивному методі оподаткування доходів фізичних осіб. Причому диференціація ставок індивідуального прибуткового податку залежить від категорії платників і передусім від величини оподаткованого доходу [10].

Зокрема, у Польщі відповідно до чинного законодавства у сфері особистого оподаткування доходи, отримані від сільськогосподарської діяльності, оподатковуються лише в тому разі, якщо йдеться про вирощування сільськогосподарських культур у теплицях, вирощування грибів, птиці на забій, хутряних тварин, шовкопрядів, бджіл, а також інших тварин поза сільським господарством, тобто оподатковується лише частина ОСГ.

Іншим позитивним елементом світового досвіду функціонування податкових відносин між дрібними селянськими господарствами і державою є застосування останньою систем державної підтримки сільських домогосподарств у формі субсидій, що дає змогу конкурувати на ринку сільськогосподарської продукції і залишатися стабільним платником прибуткового податку. Така ситуація, за словами Л. Миргородської, більше притаманна країнам Північної та Південної Америки, зокрема США, Мексиці, Бразилії. Причому механізм нарахування і виплати субсидій різниться та залежить як від розміру доходу дрібних фермерів (у США дотації отримують усі сільськогосподарські товаровиробники з рівнем річного доходу менше 50 тис дол.), так і від розміру землеволодіння (у Мексиці отримують державну підтримку, розмір якої змінюється обернено пропорційно зростанню площ наявних земельних ділянок до межі в 100 га) [11].

Щодо вирішення проблем соціального забезпечення сільських жителів, то в переважній більшості розвинених країн (Франція, Великобританія, Японія) дане питання вирішується шляхом актив-

ного залучення членів ОСГ до формування фондів соціального призначення на страхових принципах завдяки сплаті страхових внесків, які здебільшого є мінімально можливими.

Невідпрацьованість податкових механізмів під час оподаткування доходів сільських домогосподарств та очевидна необхідність розширення джерел наповнення місцевих бюджетів змушують як науковців, так і представників законотворчої ланки до вдосконалення наявних та пошуку нових методичних і методологічних підходів до вирішення проблеми оптимізації податкової політики держави щодо ОСГ.

Низка науковців, зокрема О. Вишнеvsька, пропонує залучати до оподаткування ОСГ, площі яких перевищують 2 га, шляхом уведення нового податку – податку на ведення індивідуального селянського господарства. В основу нарахування цього податку, на її думку, має бути покладено рентний підхід, тобто залежність лише від площ землеволодіння (землекористування) без урахування факту отримання доходу від реалізації залишків не використаної для власних споживчих потреб сільськогосподарської продукції, не говорячи взагалі про диференціацію залежно від розміру такого доходу [12].

На нашу думку, така методологія справляння запропонованого податку фактично дублює практику нарахування та сплати вже існуючої плати за землю, не враховуючи знову жодним чином, окрім обсягу доходу, ефективність використання сільськогосподарських угідь та напрями спеціалізації ОСГ.

Держава в особі владних структур, які відповідають за законотворення в нашій країні, протягом останніх років теж неодноразово здійснювала спроби «запустити» реально працюючий механізм оподаткування діяльності ОСГ шляхом внесення змін і доповнень до чинної законодавчої бази у сфері оподаткування. Так, протягом останніх майже двадцяти років, починаючи з 2004 р., було внесено низку доповнень та правок до чинних нормативних актів: Закону України «Про податок з доходів фізичних осіб», Податкового кодексу України, запропоновано на розгляд і прийняття проекти законів України: «Про єдиний податок для членів особистих селянських господарств» (№ 4369, 2009 р.), «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо стимулювання створення та діяльності сімейних фермерських господарств» (№ 6490, 2017 р.), «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо стимулювання створення дрібних фермерських господарств і децентралізації повноважень у сфері земельних відносин» (№ 7363, 2018 р.).

Новації, що пропонували вказані нормативно-правові акти, стосувалися різних аспектів побу-

дови якісного механізму оподаткування ОСГ загалом та доходів як результату їхньої діяльності зокрема. Причому зміни і доповнення до чинних законів уточнювали методичні аспекти формування об'єкта оподаткування існуючим податком на доходи фізичних осіб у частині, що стосується врахування доходів від відчуження безпосередньо власником сільськогосподарської продукції, вирощеної (виробленої) на відповідних земельних ділянках. Своєю чергою, у проєктах законів зроблено декілька спроб регламентувати механізм легалізації мешканцям села своєї праці у формі підприємницької діяльності шляхом набуття статусу фізичної особи – підприємця – виробника сільськогосподарської продукції з подальшим відповідним залученням їх до повноцінної участі в соціально-економічному житті держави (сплати податків, єдиного соціального внеску та отримання гарантій соціального захисту з боку держави).

Однак донині дані законодавчі ініціативи не набули статусу чинних нормативних актів через низку причин як юридичного, так і, власне, ментального характеру. Якщо говорити в юридичній площині, то, на нашу думку, перешкодою виступає наявність прогалів у законодавстві, які стосуються протиріч між поданими проєктами і чинним Законом України «Про фермерське господарство» [13], відповідно до якого ОСГ не можуть бути віднесені до тієї чи іншої групи платників єдиного податку, який сплачують нині фізичні особи – підприємці, зайняті в інших галузях національної економіки, а отже, не можуть користуватися пільгами, використовуючи спрощені режими оподаткування.

Загалом поділяємо позицію В. Мартиненка стосовно того, що держава сьогодні фактично не володіє ситуацією щодо виробничої діяльності в ОСГ. Дана проблема загострюється тим, що відсутність методичного забезпечення обліку результатів діяльності даних структур зумовлює неможливість визначення і контролю об'єктів оподаткування, що в підсумку призводить до майже повної відсутності оподаткування у цій сфері. Адаже податки на рівні з фіскальною функцією виконують контрольну, неодноразово використовуючи як стимулюючий фактор забезпечення об'єктивного обліку об'єктів оподаткування незалежно від їх розмірів [14].

Вирішення даних проблем, на нашу думку, повинно мати різнобічний характер. Не ставлячи під сумнів необхідність максимального охоплення ОСГ системою оподаткування, на першому місці має бути створення гарантованих умов для їхньої ефективної господарської діяльності (доступність ринків сільськогосподарської продукції, дотаційна державна підтримка, пільгове кредитування, простий і однозначний механізм обліку результатів діяльності). Лише наявність стабільних гарантій розвитку сприятиме легалізації ОСГ як суб'єктів бізнесу, які залучені до системи оподаткування і

користуються всіма її перевагами, у частині застосування спрощених режимів та податкових пільг під час справляння податків і зборів. При цьому одночасно у відповідність має бути приведена вся законодавча база з метою забезпечення рівного доступу всіх домогосподарств сільських територій як до оподаткування, так і до соціального захисту.

Окрім того, розроблення дієвого механізму оподаткування має включати поряд з обсягами землеволодіння та розмірами доходів ОСГ також низку специфічних особливостей ведення сільського господарства, а саме: сезонність виробництва і пов'язану із цим нерівномірність отримання доходів протягом року; оборотність капіталу; віковий склад членів ОСГ; структуру витрат домогосподарств тощо.

На наше переконання, розробляючи механізм оподаткування ОСГ, слід об'єднати діючу практику справляння земельного податку та податку на доходи фізичних осіб і передбачити замість них сплату єдиного податку з віднесенням таких платників в окрему (п'яту) групу платників податку (рис. 3).

Наведений на рис. 3 організаційний механізм схематично відображає систематизовані нами пропозиції щодо запровадження для членів ОСГ єдиного податку з розробленням специфічного, що враховує сучасні реалії господарської діяльності дрібних селянських домогосподарств, механізму його нарахування. Однак передусім слід акцентувати увагу на тому, що запровадження даного нового підходу до оподаткування ОСГ вимагає чіткої їх ідентифікації як суб'єктів господарювання. Цього, на нашу думку, можна досягти шляхом запровадження Єдиного реєстру особистих селянських господарств, який повинен мати електронну форму і бути доступним для зацікавлених сторін (самих членів ОСГ, місцевих органів самоврядування та фіскальних органів).

Формування даного реєстру, звичайно, є річчю трудомісткою, проте вважаємо, що об'єднання цього процесу з уже давно анонсованим переписом населення дасть можливість зібрати необхідну інформацію на якісному рівні з мінімальними затратами людських і фінансових ресурсів. При цьому важливо, щоб інформація в Єдиному реєстрі містила достатній набір даних для можливості застосування податкових пільг (кількість членів ОСГ, їх соціальний статус, вік, перелік видів продукції рослинництва та тваринництва).

Після формування такого реєстру, на нашу думку, з'явиться можливість для держави реально оцінити масштаби діяльності ОСГ, а самим селянам на законних підставах долучитися до соціально-економічного життя країни. При цьому зауважимо, що сформований Єдиний реєстр ОСГ потребуватиме оновлення, принаймні не рідше одного разу на рік, перед нарахуванням податку. Цю функцію, вважаємо, мають взяти на себе міс-

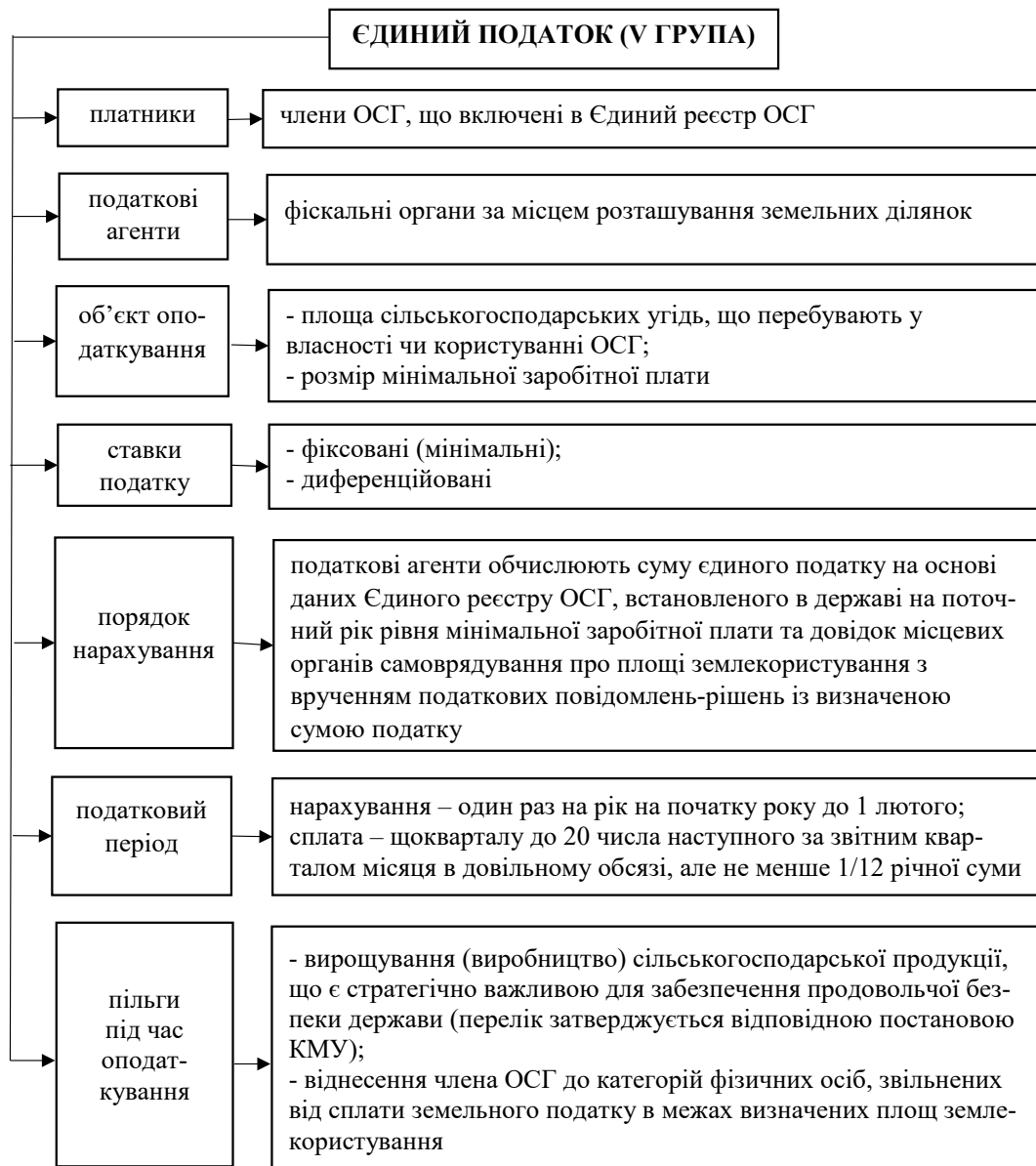


Рис. 3. Організаційний механізм функціонування Єдиного податку (V група) для ОСГ

цеві органи самоврядування, які безпосередньо володіють поточною інформацією про функціонування ОСГ у своїх громадах.

Розробляючи механізм нарахування єдиного податку для ОСГ, слід виходити з того, що на даний момент, зважаючи на методичну недосконалість і практичну неспроможність, достовірно обліковувати доходи від продажу залишків сільськогосподарської продукції, не говорячи вже про облік витрат на їх виробництво, практично неможливо. За таких умов, а також дотримуючись діючих методологічних підходів до нарахування єдиного податку, пропонуємо за основу використати рентний підхід, поєднавши його з використанням законодавчо встановлених стандартів життя (табл. 1).

Обґрунтовуючи дану прогресивну шкалу нарахування єдиного податку (V група), зауважимо, що

крок шкали було вибрано виходячи з таких критеріїв, як чинна норма щодо площі землекористування для ведення ОСГ (2 га) та середньостатистична площа земельних паїв в Україні (5 га), які можуть бути приєднані до наявних присадибних та інших ділянок. Передбачений розмір ставок податку змінюється в прогресивному напрямі, де базою виступають існуючі сьогодні ставки плати за землю та єдиного податку для платників I групи – фізичних осіб – підприємців із мінімальним (до 150 тис грн) річним обсягом доходу. При цьому важливо зазначити, що, оскільки єдиний податок є місцевим, то саме місцеві громади мають установлювати ставки податку (у межах прописаних діапазонів), опираючись на власні фактори і мотиви, фіксуючи це в Положенні про оподаткування на своїх територіях, яке, як правило, щорічно (на початок року) оновлюється.

Шкала ставок єдиного податку (V група) та єдиного соціального внеску для ОСГ

Площа землекористування	Ставка єдиного податку (V група)
до 2 га	до 0,5% нормативної грошової оцінки сільськогосподарських угідь у відповідному регіоні ² (НГО) + до 10% мінімальної заробітної плати станом на початок року (МЗП)
від 2 га до 7 га	0,5–1,0% НГО + 10–15% МЗП
більше 7 га	1,0–1,5% НГО + 15–20% МЗП

¹ за умови добровільної участі в системі загальнообов'язкового державного соціального страхування; ² з урахуванням коефіцієнта індексації

Також пропонується розмежувати підходи до нарахування єдиного податку залежно від наявних площ землекористування (землеволодіння). Уважаємо, що виправданим буде для ОСГ із наявними земельними ділянками до 2 га нараховувати єдиний податок сукупно, незалежно від кількості його членів. За наявності у користуванні площ земельних ділянок більше 2 га, тобто за приєднання земельних паїв, розрахунок податку має включати як спільну компоненту – відсоток від грошової оцінки наявного землекористування, так і окремо на кожного члена ОСГ, тобто розрахований єдиний податок у відсотках від мінімальної заробітної плати.

Станом на кінець 2020 р., зважаючи на діючі соціальні стандарти (мінімальна заробітна плата на рівні 5 тис грн) та середньостатистичну величину нормативної грошової оцінки основного виду сільськогосподарських угідь – ріллі 27 499,72 грн [14], можна говорити, що для ОСГ, які мають землекористування (землеволодіння) до 2 га за максимальних ставок, які можуть установити місцеві органи самоврядування, величина єдиного податку (V група) становитиме 637,50 грн (137,50 на 1 га рентного складника та 500 грн – доходного). Така сума, на нашу думку, не має бути обтяжливою для ОСГ, зважаючи й на той факт, що дана річна сума розбивається для сплати на квартали. З іншого боку, сплата даного податку дасть можливість ОСГ бути активними учасниками соціально-економічного життя держави, розраховуючи на реалізацію по відношенню до них тих державних функцій, які вона втілює по відношенню до платників податків – аграрних підприємств та суб'єктів господарювання інших галузей національної економіки. Місцеві ж бюджети від таких змін отримають додаткове потужне джерело фінансування розвитку сільських територій.

Висновки з проведеного дослідження. Підсумовуючи здійснене дослідження, слід зупинитися передусім на наявності серйозної проблеми охоплення механізмами оподаткування ОСГ, на частку яких припадає вагома частка у виробництві сільськогосподарської продукції, суттєва частка якої набуває товарного вигляду, однак здебільшого реалізується в обхід офіційних (тих, які дають можливість нараховувати податки) каналів збуту. При цьому функціональна недосконалість законодавчої бази, що

полягає у відсутності дієвої методології визначення об'єкта оподаткування, доповнюється зазвичай складними економічними умовами господарювання, що, цілком природно, підштовхує домогосподарства до тіньового характеру отримання доходів і, як наслідок, ухилення від сплати податків.

На нашу думку, лише перегляд законодавчої бази в напрямі розроблення механізмів легалізації ОСГ (запровадження Єдиного реєстру ОСГ із гарантією набуття ними рівних соціально-економічних прав нарівні з іншими аналогічними платниками податків аграрної сфери (державна підтримка у формі дотацій, пільгове кредитування, рівний доступ до ринків сільськогосподарської продукції) має сприяти зростанню зацікавленості нині діючих ОСГ до сплати податків за результатами своєї господарської діяльності. Причому важливо запровадити шляхом внесення змін до чинного Податкового кодексу України один податковий платіж у формі вже існуючого єдиного податку, виділивши для ОСГ окрему (V) групу платників податків.

Справляння даного податку взамін існуючого (реально – земельного та фактично – податку на доходи фізичних осіб) за прогресивною шкалою у формі поєднання двох компонент – «рентної» та «доходної» – має забезпечити для ОСГ пільги і соціальну підтримку з боку держави та місцевих громад, а для останніх стати стабільним джерелом фінансування розвитку соціальної інфраструктури сільських територій, яку використовують ті ж члени ОСГ.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Закон України «Про особисте селянське господарство» від 15.05.2003 № 742-IV, зі змінами і доповненнями. URL: <http://www.zakon2/rada.gov.ua> (дата звернення: 02.11.2020).
2. Рудая М.І. Оцінка доходних джерел сільських домогосподарств для цілей оподаткування. *Збірник наукових праць Уманського національного університету садівництва*. 2010. № 74.2. С. 198–208.
3. Олійник А.П. Особисті селянські господарства: проблема оподаткування. *Вісник Хмельницького національного університету*. 2010. № 4. Т. 3. С. 136–139.
4. Закон України «Про систему оподаткування» від 25.06.1991 № 1251-XII, зі змінами і доповненнями. URL: <http://www.zakon2/rada.gov.ua> (дата звернення: 03.11.2020).

5. Декрет Кабінету Міністрів України «Про прибутковий податок з громадян» від 26.12.1992 № 13-92. URL: <http://www.zakon2/rada.gov.ua> (дата звернення: 05.11.2020).

6. Закон України «Про податок з доходів фізичних осіб» від 22.05.2003 № 889, зі змінами і доповненнями. URL: <http://www.zakon2/rada.gov.ua> (дата звернення: 03.11.2020).

7. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-17, зі змінами і доповненнями. URL: <http://www.zakon2/rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 05.11.2020).

8. Костянтинівський С.Г. Проблеми податкової політики щодо особистих селянських господарств в умовах трансформації економіки України. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2019. № 6. С. 219–222.

9. Тулуш Л.Д. Фіскальне стимулювання трансформації особистих селянських господарств у підприємницькі структури. *Збірник наукових праць Уманського національного університету садівництва*. 2017. № 90.2. С. 16–33.

10. Удова Л. Особисті селянські господарства у системі обов'язкових платежів. *Актуальні проблеми економіки*. 2014. № 3(153). С. 455–462.

11. Миргородська Л.О. Фінансові системи зарубіжних країн: навчальний посібник; вид. 2-е. Київ: ЦУЛ, 2008. 320 с.

12. Вишнеvsька О.М. 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. Львів: ЛЕФ, 2013. С. 63–65.*

13. Закон України «Про фермерське господарство» від 19.06.2013 № 973-15, зі змінами і доповненнями. URL: <http://www.zakon2/rada.gov.ua/laws/show/973-15> (дата звернення: 06.11.2020).

14. Довідник показників нормативної грошової оцінки сільськогосподарських угідь в Україні станом на 01.10.2020. URL: <http://land.gov.ua/icat/otsinka-zemel/> (дата звернення: 08.11.2020).

REFERENCES:

1. Pro osobyste selyans'ke hospodarstvo [Law of Ukraine] of 15.05.2003 № 742-IV as amended. URL: <http://www.zakon2/rada.gov.ua> (accessed 02 November 2020).

2. Rudaya M.I. (2010) Otsinka dokhodnykh dzherel sil's'kykh domohospodarstv dlya tsiley opodatkovannya

Collection of scientific works of Uman National University of Horticulture, pp. 198–208.

3. Oliynyk A.P. (2010) Osobysti selyans'ki hospodarstva: problema opodatkovannya. *Bulletin of Khmelnytsky National University*, pp. 136–139.

4. Pro systemu opodatkovannya [Law of Ukraine] of 25.06.1991 № 1251-XII as amended. URL: <http://www.zakon2/rada.gov.ua> (accessed 03 November 2020).

5. Pro prybutkovyy podatok z hromadyan [Decree of the Cabinet of Ministers of Ukraine] of 26.12.1992 № 13-92. URL: <http://www.zakon2/rada.gov.ua> (accessed 05 November 2020).

6. Pro podatok z dokhodiv fizychnykh osib [Law of Ukraine] of 22.05.2003 № 889 as amended. URL: <http://www.zakon2/rada.gov.ua> (accessed 03 November 2020).

7. Podatkovyi kodeks Ukrainy [Tax Code of Ukraine], Legal Act of Ukraine], № 2755-VI, of 02.12.2010 as amended. URL: <http://www.zakon2/rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (accessed 05 November 2020).

8. Konstantinovskyy S.G. (2019) Problemy podatkovoy polityky shchodo osobystykh selyans'kykh hospodarstv umovakh transformatsiyi ekonomiky Ukrainy. *Legal scientific electronic journal*, pp. 219–222.

9. Tulush L.D. (2017) Fiskal'ne stymulyuvannya transformatsiyi osobystykh selyans'kykh hospodarstv u pidpryemnyts'ki struktury. *Collection of scientific works of Uman National University of Horticulture*, pp. 16–33.

10. Uдова L. (2014) Osobysti selyans'ki hospodarstva u systemi obov'yazkovykh platezhiv. *Current economic problems*, pp. 455–462.

11. Myrhorodska L.O. (2008) Financial systems of foreign countries. Teaching. way. kind. 2nd. Kyiv: CUL, 320 p.

12. Vyshnevskaya O.M (2013) Rol' osobystykh selyans'kykh hospodarstv u strukturi sil's'kohospodars'koho vyrobnytstva ta yikh material'no-tekhnichna baza. Current state and prospects of economic development of Ukraine: materials of the XXVIII International Scientific and Practical Conference, Lviv, August 2-3, 2013. NGO "Lviv Economic Foundation". Lviv: LEF, pp.63–65.

13. Pro zbir ta oblik yedynoho vnesku na zahal'no-obov'yazkove derzhavne sotsial'ne strakhuvannya [Law of Ukraine] of 09.06.2013 № 973-15 as amended. URL: <http://www.zakon2/rada.gov.ua/laws/show/973-15> (accessed 06 November 2020).

14. Dovidnyk pokaznykiv normatyvnoyi hroshovoyi otsinky sil's'kohospo-dars'kykh uhid' v Ukraini stanom na 01.10.2020 r. URL: <http://land.gov.ua/icat/otsinka-zemel/> (accessed 08 November 2020).