

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ПОЛІСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Факультет інформаційних технологій, обліку та фінансів

Кафедра фінансів і кредиту

Кваліфікаційна робота
на правах рукопису

ДАНИЛЬЧУК Наталія Анатоліївна

УДК 336.22

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

«Оподаткування сільськогосподарських товаровиробників в Україні та країнах Європейського Союзу»

072 «Фінанси, банківська справа та страхування»

Подається на здобуття освітнього ступеня магістр

кваліфікаційна робота містить результати власних досліджень. Використання ідей, результатів і текстів інших авторів мають посилання на відповідне джерело

_____ Наталія ДАНИЛЬЧУК

Керівник роботи
ДЕМА Дмитро Іванович
к.е.н., професор

Житомир – 2023

Висновок кафедри фінансів і кредиту за результатами попереднього захисту:
кваліфікаційної роботи Данильчук Н.А.

Протокол засідання кафедри фінансів і кредиту № __ від «__» грудня 2023 р.

Завідувач кафедри фінансів і кредиту

к.е.н., професор

Дмитро ДЕМА

«__» грудня 2023 р.

Результати захисту кваліфікаційної роботи

Здобувач вищої освіти **Данильчук Наталія Анатоліївна** захистив (ла)
кваліфікаційну роботу з оцінкою:

сума балів за 100-бальною шкалою _____

за університетською шкалою _____

Секретар ЕК

Тетяна ТОВСТУХА

«__» грудня 2023 р.

АНОТАЦІЯ

Данильчук Н.А. Оподаткування сільськогосподарських товаровиробників в Україні та країнах Європейського Союзу. – Кваліфікаційна робота на правах рукопису.

Кваліфікаційна робота на здобуття освітнього ступеня магістра за спеціальністю 072 «Фінанси, банківська справа та страхування». – Поліський національний університет, Житомир, 2023.

В кваліфікаційній роботі розкрито еволюцію становлення та розвитку системи оподаткування сільськогосподарських товаровиробників. Показано паралельне існування спрощеної та загальної системи оподаткування в сільському господарстві. Визначено значення податкових надходжень від сільськогосподарських підприємств у формуванні доходів місцевих бюджетів. Розкрито механізм розрахунку єдиного податку сільськогосподарськими підприємствами. Розкрито досвід оподаткування сільськогосподарських підприємств за кордоном. По результатам проведеного дослідження запропоновано конкретні рекомендації та пропозиції щодо вдосконалення оподаткування сільськогосподарських підприємств.

Ключові слова: сільськогосподарські товаровиробники, податок, оподаткування, місцеві бюджети, доходи місцевих бюджетів, платники податків, єдиний податок.

SUMMARY

Danylchuk N. A. Taxation of agricultural producers in Ukraine and the countries of the European Union – Manuscript.

Qualification work for the master's degree in specialty 072 "Finance, Banking and Insurance". – Polissia National University, Zhytomyr, 2023.

The qualification work reveals the evolution of the formation and development of the system of taxation of agricultural commodity producers. The parallel existence of a simplified and general system of taxation in agriculture is shown. The value of tax revenues from agricultural enterprises in the formation of local budget revenues is determined. The mechanism for calculating the single tax by agricultural enterprises has been revealed. The experience of taxation of agricultural enterprises abroad is revealed. Based on the results of the research, specific recommendations and proposals for improving the taxation of agricultural enterprises are proposed.

Key words: agricultural producers, tax, taxation, local budgets, revenues of local budgets, taxpayers, single tax.

ЗМІСТ

ВСТУП.....	5
Розділ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ТА НОРМАТИВНО-ПРАВОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ОПОДАТКУВАННЯ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ТОВАРОВИРОБНИКІВ	9
Висновки до розділу 1.....	16
Розділ 2. МЕХАНІЗМ ОПОДАТКУВАННЯ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ТОВАРОВИРОБНИКІВ	17
Висновки до розділу 2.....	24
Розділ 3. НАПРЯМИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ОПОДАТКУВАННЯ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ТОВАРОВИРОБНИКІВ	25
Висновки до розділу 3.....	30
ВИСНОВКИ.....	31
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	33
ДОДАТКИ	

ВСТУП

Актуальність теми. Реформування аграрного сектору України сприяло створенню різних організаційних-правових форм сільськогосподарських підприємств. На сьогодні виробництвом та переробкою сільськогосподарської продукції займаються особисті-селянські та фермерські господарства, приватні сільськогосподарські підприємства, товариства, агрофірми, сільськогосподарські виробничі кооперативи, агроспілки, агрохолдинги та інші товаровиробники. Наявність такого різноманіття підприємств вимагає пошуку такого механізму оподаткування їх діяльності, яке сприяло б нарощуванню виробництва аграрної продукції. Вивчення наукових джерел та нормативно-правових документів щодо розвитку системи оподаткування сільськогосподарських підприємств показує, що протягом часу існування України, як незалежної держави, в аграрному секторі економіки паралельно функціонують два механізми оподаткування виробників аграрної продукції. Одна частина сільськогосподарських товаровиробників застосовує спрощений механізм оподаткування підприємницької діяльності – єдиний податок, інша – загальну систему оподаткування – оподаткування прибутку підприємств. Підприємства, які роблять вибір тієї чи іншої системи оподаткування керуються тим, щоб менше сплачувати податків. Механізм оподаткування сільськогосподарських товаровиробників досліджувала значна кількість українських дослідників. Зокрема, оподаткування сільськогосподарських підприємств висвітлено в наукових роботах Боровика П.М., Гордієнка М.І., Гайдуцького П.І., Дем'яненка М.Я., Деми Д.І., Непочатенко О.О., Сарапіної О.А., Сеперович Н.В, Синчака В.П., Синявської Л.В., Тофана І.М., Тулуша Л.Д. Юрчишеної Л.В. та ін. Реформа децентралізації органів місцевого самоврядування надає їм можливість значно використати резерви системи оподаткування сільськогосподарських підприємств для наповнення доходами місцевих бюджетів. Виходячи з цього, проблема оподаткування сільськогосподарських товаровиробників залишається повністю не вирішеною та вимагає подальших досліджень та вдосконалення.

Мета та завдання дослідження. Метою кваліфікаційної роботи є теоретико-методологічне дослідження еволюції становлення та розвитку оподаткування сільськогосподарських товаровиробників в Україні, виявлення недоліків та з урахуванням досвіду країн Європейського Союзу запропонувати конкретні шляхи його вдосконалення. Для досягнення мети в роботі необхідно вирішити наступні завдання:

- розкрити економічну природу податків;
- дослідити еволюцію становлення та розвитку системи оподаткування виробників сільськогосподарської продукції;
- показати основні організаційно-правові форми підприємств, які здійснюють виробництво сільськогосподарської продукції;
- розкрити механізм оподаткування сільськогосподарських підприємств за різними системами оподаткування;
- показати місце та значення доходів від оподаткування сільськогосподарських товаровиробників в доходах місцевих бюджетів;
- розкрити методику визначення єдиного податку платниками четвертої групи;
- розкрити досвід оподаткування сільськогосподарських товаровиробників в країнах Європейського Союзу;
- запропонувати шляхи вдосконалення механізму оподаткування сільськогосподарських товаровиробників;
- розкрити особливості оподаткування сільськогосподарських товаровиробників в умовах воєнного стану.

Предмет та об'єкт дослідження. Об'єктом дослідження кваліфікаційної роботи є процес еволюції становлення та розвитку оподаткування сільськогосподарських товаровиробників. Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методологічних і практичних положень щодо еволюції становлення та розвитку системи оподаткування в сільському господарстві України.

Методи дослідження. Для розкриття теми дослідження використовувалися наступні методи: історичний – для вивчення еволюції становлення та розвитку оподаткування сільськогосподарських товаровиробників; абстрактно-логічний – для теоретичного обґрунтування недоліків та шляхів вдосконалення оподаткування підприємств сільського господарства; статистико-економічний – для вивчення структури та динаміки податкових надходжень до місцевих бюджетів; розрахунково-конструктивний – для визначення розміру податкового навантаження на досліджуваному підприємстві; графічний та табличний прийоми – для підтвердження цифровим матеріалом тенденцій в оподаткуванні сільськогосподарських товаровиробників; монографічний – при висвітленні на матеріалах окремого сільськогосподарського підприємства діючого механізму оподаткування.

Наукова новизна роботи полягає в дослідженні одночасно еволюції становлення та розвитку системи оподаткування сільськогосподарських товаровиробників та розвитку їх різних організаційно-правових форм.

Практичне значення одержаних результатів. Висновки, які зроблено на основі проведеного дослідження можуть бути рекомендовані керівникам сільськогосподарських підприємств та органам територіальних громад для виявлення резервів при оподаткуванні сільськогосподарських товаровиробників.

Перелік публікацій автора за темою дослідження. Основні положення кваліфікаційної роботи були викладені в доповідях автора на тему:

«Альтернативність в оподаткуванні сільськогосподарських товаровиробників» на ІХ Всеукраїнській науково-практичній конференції(м. Львів, ЛНУП, 2023р.);

«Місцеві податки – важливе джерело фінансових ресурсів для розвитку сільських територій» на ІІІ Всеукраїнській науково-практичній інтернет-конференції(м. Кам'янець-Подільський, ЗВО «ПДУ»,2023р.);

Данильчук Н.А. «Єдиний податок в оподаткуванні сільськогосподарських товаровиробників» Студентські наукові читання: 2023. Матеріали конференції першого туру Всеукраїнського конкурсу студентських наукових робіт

Поліського національного університету, 30 листопада 2023 р. Житомир :
Поліський національний університет. 2023.

Структура та обсяг кваліфікаційної роботи. Основний текст роботи викладено на 32 сторінках комп'ютерного тексту. Структурно робота включає вступ, три розділи, висновки, 6 таблиць, 3 додатки, список використаних джерел, який нараховує 44 найменувань.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ТА НОРМАТИВНО-ПРАВОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ОПОДАТКУВАННЯ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ТОВАРОВИРОБНИКІВ

Сільське господарство займає важливе значення в економіці сучасної України, забезпечує продовольчу безпеку та продовольчу незалежність нашої держави. Так, в 2021 році в сільському господарстві було зайнято 17% працездатного населення України та вироблялося 12,4% валової доданої вартості продукції. В структурі експортних надходжень доля аграрної галузі становить 41%. Виробництво сільськогосподарської продукції здійснюють різні суб'єкти підприємницької діяльності, яких називають сільськогосподарськими товаровиробниками. З іншої сторони, виробництвом окремих видів сільськогосподарської продукції займаються особисті селянські господарства, зокрема, картоплі, овочів, фруктів, молока, меду. В Податковому кодексі України(ПКУ) викладено таке нормативно-правове трактування цієї дефініції: «Сільськогосподарський товаровиробник – юридична особа незалежно від організаційно-правової форми або фізична особа – підприємець, яка займається виробництвом сільськогосподарської продукції та/або розведенням, вирощуванням та виловом риби у внутрішніх водоймах (озерах, ставках та водосховищах) та її переробкою на власних чи орендованих потужностях, у тому числі власно виробленої сировини на давальницьких умовах, та здійснює операції з її постачання»[28].

З цього трактування можна зрозуміти, що виробництвом товарної аграрної продукції можуть займатися, як фізичні особи-підприємці(ФОПи), так і юридичні особи, які можуть мати різні організаційно-правові форми підприємств. Значний обсяг сільськогосподарської продукції виробляється в особистих селянських господарствах, яких не відносять до офіційних виробників продукції.

Про наявність різних організаційно-правових форм сільськогосподарських підприємств у сільському господарстві України та їх динаміку за останні роки свідчать дані таблиці 1.

Таблиця 1

Кількість сільськогосподарських підприємств за організаційно-правовими формами

Види підприємств	2017 р.	2019 р.	2021 р.	2022 р.
Господарські товариства	6967	1041	2200	1764
Приватні підприємства	3215	155	236	385
Кооперативи	448	423	385	360
Фермерські господарства	34137	45000	47803	48868
Державні підприємства	199	145	132	120
Підприємства інших форм господарювання	592	134	268	303
Усього	45558	46898	50905	51800

Складено автором на основі[2].

Дані таблиці 1 свідчать, що найбільш чисельною організаційною формою організації підприємницької діяльності в сільському господарстві України є фермерські господарства. Законодавство дає таке визначення цієї форми організації бізнесу: «Фермерське господарство є формою підприємницької діяльності громадян, які виявили бажання виробляти товарну сільськогосподарську продукцію, здійснювати її переробку та реалізацію з метою отримання прибутку на земельних ділянках, наданих їм у власність та/або користування, у тому числі в оренду, для ведення фермерського господарства, товарного сільськогосподарського виробництва, особистого селянського господарства»[19]. Слід відмітити, що поняття фермерське господарство досить широке, а його форми можуть бути різними, що і впливає на систему його оподаткування. Фермерське господарство може бути сімейним, коли його діяльність ґрунтується на праці сім'ї та родичів, а може і не сімейним та залучати до виробничої діяльності працівників зі сторони на умовах трудового договору.

Паралельно з фермерськими господарствами підприємницьку діяльність в сільському господарстві, як видно з попередньої таблиці, можуть вести і інші види підприємств з ціллю отримання прибутку. Виходячи з цього, їх діяльність підпадає під оподаткування, з можливістю обрання різного механізму оподаткування із застосуванням різних податків та зборів.

Суть податку слід трактувати, як обов'язковий платіж до відповідних бюджетів(державного і місцевого), механізм сплати яких визначається податковим законодавством. В структурі податку закладено ряд обов'язкових елементів, які визначають платників податків(фізичних та юридичних осіб – виражаються у формах сільськогосподарських підприємств), об'єкт оподаткування(земля чи дохід від землі), ставки податку, порядок нарахування, терміни сплати податку, форму звітності та можливі пільги. Все це має вплив на вибір форми підприємницької діяльності в сільському господарстві та механізму(системи) оподаткування.

Розкриємо еволюцію становлення та розвитку системи оподаткування сільськогосподарських товаровиробників та виділимо періоди її становлення.

Перший період формування системи оподаткування сільськогосподарських підприємств розпочався в 1991 році та тривав до 1998 року. В цей період сільськогосподарські товаровиробники сплачують податки, як і підприємства інших галузей. Зокрема, вони є платниками податку на прибуток від реалізації не сільськогосподарської продукції за ставкою 18-30%, а з 1997 року вони сплачують податок на прибуток від усіх видів діяльності за ставкою 30%. Паралельно, запроваджується податок на додану вартість, платниками якого є всі сільськогосподарські підприємства. В цей період, у значної частини сільськогосподарських підприємств аграрне виробництво було збитковим, країна втрачала податкові надходження від податку на прибуток. Необхідно було знайти інший об'єкт оподаткування в аграрному секторі економіки, ніж податок на прибуток. Зміни, які враховують особливості оподаткування виробників аграрної продукції, розпочалися з прийняттям Закону України «Про фіксований сільськогосподарський податок» від 17 грудня 1998

року(далі ФСП), яким запроваджувався з 1 січня 1999 року на чотири роки ФСП[18]. З прийняттям цього закону розпочинається другий етап становлення податкової системи в сільському господарстві. В цих умовах об'єктом оподаткування було запропоновано не ефект у вигляді фінансового результату, а площу сільськогосподарських угідь, тобто площу землі, яка знаходилася у власності чи оренді сільськогосподарського товаровиробника. Зміна об'єкта оподаткування з податку на прибуток на практично податок на землю гарантував державі значні податкові надходження до бюджету.

Разом з тим, не кожне сільськогосподарське підприємство могло бути платником ФСП, а лише ті, які за попередній рік мали у загальному доході виручку від сільськогосподарської діяльності не менше 75%. З іншої сторони, позитивним в запровадженні ФСП було й те, що він сплачувався на початковому етапі в рахунок 12 податків та обов'язкових платежів. Це значно спрощувало роботу по його адмініструванню, частина платежів пізніше була виведена з цього переліку. Зокрема, збір до Фонду для здійснення заходів щодо ліквідації наслідків аварії на Чорнобильській АЕС та соціального захисту населення, а також до Державного інноваційного фонду, були відмінені з 2004 року. Разом з тим, з 2006 року сільськогосподарським підприємствам було надано пільгу щодо сплати податку з власників транспортних засобів.

Відмічаючи позитивну роль ФСП окремі дослідники стверджують, «Поряд з позитивними моментами впровадження фіксованого сільськогосподарського податку у вітчизняну практику виникає низка негативних тенденцій. Так, через те, що об'єктом оподаткування є виключно сільськогосподарські землі, податковий тиск не перерозподіляється між іншими ресурсами підприємств, що веде до нераціональності господарювання. Крім того, сплата податку не залежить від фінансового стану і ділової активності платника, що веде до укрупнення збитків нерентабельного підприємства»[22,с. 590].

ФСП запроваджувався, як тимчасовий податок, термін дії якого неодноразово було продовжено. З прийняттям ПКУ цей податок переходить в

його склад. В 2015 році ФСП було ліквідовано шляхом включенням його складу єдиного податку, як окремої четвертої групи, який є основою спрощеної системи обліку, оподаткування та звітності. Методика розрахунку нового податку, а по суті ФСП не змінилася. Разом з тим, зросли більш ніж у три рази ставки цього податку. Таким чином, можна вважати із запровадженням єдиного податку четвертої групи розпочався третій етап формування системи оподаткування сільськогосподарських товаровиробників, який триває сьогодні.

Паралельно з єдиним податком існує оподаткування сільськогосподарських товаровиробників податком на прибуток. Цей механізм використовують ті виробники сільськогосподарської продукції, які не відповідають вимогам використання єдиного податку та підприємства, які виробляють високорентабельні види продукції.

Починаючи з 1992 року в систему оподаткування запроваджується новий непрямий податок – податок на додану вартість(ПДВ), платниками якого протягом цього часу є сільськогосподарські підприємства. Суть цього податку: «Непрямий податок, який входить в ціну товарів (робіт, послуг) та сплачується покупцем, але його облік та перерахування до державного бюджету здійснює продавець (податковий агент)»[17]. Його запровадження та адміністрування мало ряд особливостей в аграрній сфері, через застосування спеціального режиму.

Тривалий час сільськогосподарські товаровиробники мали пільги при використанні податку на додану вартість. З іншої сторони, з року в рік держава зменшувала ці пільги та розширяла сферу його застосування сільськогосподарськими підприємствами.

Наявність різноманітних організаційно-правових форм підприємств, які здійснюють виробництво аграрної продукції сприяло виникненню різних механізмів оподаткування їх діяльності. На сьогодні, виходячи з показника кількості підприємств можна стверджувати, що більшість з них застосовує спрощену форму оподаткування, обираючи єдиний податок. Єдиний податок

відноситься до місцевих податків та зборів та є важливим джерелом доходів місцевих бюджетів(таблиця 2).

Таблиця 2

**Надходження місцевих податків і зборів до місцевих бюджетів України,
млн. грн.**

Види податків	2017 р.	2019 р.	2020 р.	2021 р.	2022 р.
Податок на майно	29056	37994	37433	43238	36791
в т. ч.: земельний податок	9649	13349	12814	17627	18246
орендна плата	16735	19486	18608	25448	18442
транспортний податок	246	276	203	158	103
Єдиний податок	23388	35270	38031	46282	47226
в т. ч. 4 група	4270	5273	5066	5294	4494
Збір за місяць для паркування ТЗ	73	115	91	127	102
Туристичний збір	70	196	131	244	186
Всього податків і зборів	52587	73575	75686	89896	84305

Розраховано на основі[2].

Абсолютні показники таблиці 2 показують, за останні шість років надходження до місцевих бюджетів, як в цілому, від місцевих податків та зборів, так і від єдиного податку значно зросли. Так, в 2022 р., в порівнянні до 2017 р. загальні надходження до місцевих бюджетів від місцевих податків зросли на 60,3%, а надходження від єдиного податку більше ніж у два рази. З іншої сторони, надходження від платників єдиного податку четвертої групи, платниками якого є лише сільськогосподарські товаровиробники, тільки на 5,1%. Слід відмітити, що крім платників єдиного податку четвертої групи, надходження від сільськогосподарської діяльності здійснюють платники єдиного податку першої-третьої груп(ФОПи і сімейні фермерські господарства) та підприємства, які працюють на загальній системі оподаткування, сплачуючи земельний податок. Податкові надходження від останнього за цей же період

також зросли майже в два рази. Таким чином, можна стверджувати, що сільськогосподарські товаровиробники є значним джерелом податкових надходжень до місцевих бюджетів. Вищевикладену тенденцію підкріплюють і відносні показники щодо податкових надходжень від місцевих податків до місцевих бюджетів(табл.3).

Таблиця 3

**Структура доходів місцевих бюджетів від місцевих податків і зборів
України,%**

Види податків	Роки				
	2017	2019	2020 р.	2021 р.	2022 р.
Податок на майно	55,3	51,6	49,5	48,1	43,7
в т. ч.:					
земельний податок	18,3	18,1	16,9	19,6	21,6
орендна плата	31,8	26,5	24,6	28,3	21,9
транспортний податок	0,5	0,4	0,2	0,1	0,1
Єдиний податок	44,5	47,9	50,2	51,5	56,0
в т. ч. 4 група	8,1	7,2	6,7	5,9	5,3
Збір за місця для паркування ТЗ	0,1	0,2	0,1	0,1	0,1
Туристичний збір	0,1	0,3	0,2	0,3	0,2
Усього податків і зборів	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0

Складено автором на основі: [2]

Дані таблиці 3 показують, що в структурі доходів місцевих бюджетів податки, які сплачують сільськогосподарські товаровиробники складають більше 90%.

Слід відмітити, що значна частина сільськогосподарської продукції виробляється в селянських господарствах населення, які мають земельні ділянки в розмірі до 2-х гектарів. Ці господарства практично не сплачують податки, оскільки їх продукція де-юре не є товарною, а де-факто формує значний ринок тіньової продукції. Дослідження окремих науковців показали, що в Україні

майже 30% сільськогосподарських угідь обробляється в тіні що вказує на необхідність залучення їх до оподаткування[23].

Законом України № 1914 від 30 листопада 2021 року запроваджується оподаткування земельних ділянок, які використовуються для виробництва сільськогосподарської продукції всіма формами сільськогосподарських підприємств, включаючи особисті селянські господарства шляхом мінімального податкового навантаження[20]. Це сприятиме виведенню значної площі земельних ділянок із тіньового обробітку та змусить їх власників офіційно передавати землю в оренду, а значить держава одержить податкові надходження від оподаткування цих земельних ділянок та продукції, яка на них вироблена.

В наступному розділі розкриємо більш детально існуючий механізм оподаткування сільськогосподарських товаровиробників.

Висновки до розділу 1

1. Встановлено, що виробництвом сільськогосподарської продукції в Україні займаються різні організаційно-правові форми підприємств, зокрема ФОПи, фермерські господарства, приватні сільськогосподарські підприємства, товариства, агроспілки, сільськогосподарські виробничі кооперативи, агрохолдинги та інші форми.

2. Визначено, що система оподаткування сільськогосподарських товаровиробників пройшла свій шлях від єдиного механізму оподаткування через застосування податку на прибуток підприємств до варіанту можливого обрання оподаткування підприємницької діяльності через, застосування єдиного податку, як спрощеної системи оподаткування чи загальної системи оподаткування шляхом оподаткування прибутку підприємств та податку на землю.

3. Встановлено, що сільськогосподарські товаровиробники, які бажають бути повноцінними учасниками ринку аграрної та іншої продукції використовують паралельно до спрощеної та загальної системи оподаткування податок на додану вартість(ПДВ).

РОЗДІЛ 2

МЕХАНІЗМ ОПОДАТКУВАННЯ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ТОВАРОВИРОБНИКІВ

Вище ми розкрили еволюцію становлення та розвитку системи оподаткування сільськогосподарських товаровиробників та його значення у формуванні доходів місцевих бюджетів. У цьому розділі роботи ми розкриємо сучасний механізм оподаткування сільськогосподарських товаровиробників різних організаційно-правових форм та покажемо порядок розрахунку єдиного податку платниками четвертої групи. Зауважимо, що форма здійснення підприємницької діяльності значно впливає на вибір системи оподаткування сільськогосподарських підприємств.

На сьогодні найбільш чисельною формою підприємницької діяльності в сільському господарстві є фермерські господарства. В залежності від площі землі, яка є в наявності у фермерського господарства, отриманого доходу та кількості залучених працівників до виробництва аграрної продукції свою діяльність вони можуть здійснювати як фізична особа-підприємець(ФОП) та юридична особа. Виходячи з цього, фермерські господарства можуть обрати спрощену форму оподаткування, виразником якої є єдиний податок або загальну систему оподаткування та сплачувати податок на прибуток, податок на землю та інші податки.

Загальну систему оподаткування фермерські господарства, які працюють як ФОП можуть обрати у випадку, якщо вони мають значні витрати, а виручка їх є незначною. В цьому випадку підприємець буде сплачувати податок на доходи фізичних осіб(прибуток) в розмірі 18%, військовий збір – 1,5% та ЄСВ – розмірі 1474 грн(22% від мінімальної заробітної плати – 6700 грн), а об'єктом оподаткування буде чистий дохід.

При обранні єдиного податку фермерські господарства можуть обрати механізм оподаткування своєї діяльності по одній із чотирьох груп. На вибір

групи також впливають наявність площі землі, розмір доходу та кількість працюючих у фермерському господарстві.

Першу групу єдиного податку може обрати фермер(ФОП, сімейна ферма), який має площу землі не більше 2-х гектарів та не залучає до підприємницької діяльності найманих працівників, а його дохід від продажу сільськогосподарської продукції не перевищує 1118900 грн(167 МЗП). Ставка податку в 2022 році в цьому випадку становить 268,4 грн(10% від прожиткового мінімуму) за кожний місяць.

Фермерське господарство(ФОП), яке обирає другу групу єдиного податку може залучати до підприємницької діяльності до 10 працівників, а його дохід від реалізації сільськогосподарської продукції не повинен перевищувати 5587800 грн(834 МЗП). Ставка єдиного податку в 2022 році становить 1340 грн(20% від мінімальної заробітної плати) в розрахунку на місяць. Крім цього, він буде сплачувати ЄСВ в розмірі 1474 грн, також в розрахунку за кожний місяць.

Фермерське господарство(ФОП), яке обирає третю групу єдиного податку може залучати до підприємницької діяльності не обмежену кількість працівників, а його дохід від реалізації сільськогосподарської діяльності не може перевищувати 7818900 грн(1167 МЗП). Ставка податку може бути в розмірі 5% від суми валового доходу, якщо він не зареєстрований платником ПДВ, або 3% - при умові реєстрації платником ПДВ.

Фермерське господарство(ФОП) може обрати четверту групу єдиного податку при наявності більше 20 гектарів землі в обробітку та не залежно від розміру отриманого доходу від підприємницької діяльності. В цьому випадку об'єктом оподаткування буде площа сільськогосподарських угідь, а ставка податку буде визначатися, виходячи з грошової оцінки цих угідь. Фермерське господарство звільняється від сплати податку на прибуток, плати за землю та рентної плати за використання води. Більш детально ми це розкриємо нижче.

Сільськогосподарські товаровиробники, які є юридичними особами можуть обирати, як спрощену так і загальну систему оподаткування їх діяльності.

Спрощену систему оподаткування сільськогосподарські товаровиробники-юридичні особи, застосовують шляхом обрання третьої чи четвертої групи єдиного податку. При обранні третьої групи єдиного податку їх діяльність оподатковується за ставкою 3% від валового доходу та сплачується ними ПДВ.

Значна частина сільськогосподарських товаровиробників-юридичних осіб різних організаційно-правових форм обирають четверту групу платників єдиного податку.

Розкриємо більш детально механізм оподаткування сільськогосподарських товаровиробників на прикладі платника єдиного податку четвертої групи-юридичної особи ПСП «Граніт» Новоград-Волинського району Житомирської області.

ПСП «Граніт» в 2022 році обробляло 5096 га орендованої землі(1504 земельні паї) та залучало до праці 110 працівників. Це сучасне високотехнологічне підприємство, яке в 2022 році отримало 176,5 млн грн доходу. Підприємство, яке має розвинену галузь рослинництва та тваринництва, зокрема в ньому утримується 1279 голів ВРХ, в т. ч. 588 корів. Підприємство є значним платником податків до державного та місцевого бюджетів (табл 4).

Таблиця 4

Розмір та структура сплачених податків та платежів ПСП «Граніт» в 2022 році*

Види податків	2020 р.		2021 р.		2022 р.	
	грн	%	грн	%	грн	%
ПДВ	11 850 872	56,06	10 588 968	39,22	7936 603	38,05
ПДФО	3 860462	18,26	9661899	35,78	6563313	31,47
ВЗ	466 712	2,21	1 126 634	4,17	585031	2,81
ЄСВ	3 059 913	14,47	3 693 743	13,68	3778 062	18,12
ЄП	1871 342	8,85	1894 585	7,02	1919 327	9,20
Екологічний податок	14 842	0,07	14 842	0,06	27 098	0,13
Податок на майно	15 825	0,08	20 104	0,07	45 864	0,22
Разом	21139968	100,0	27000775	100,0	20855298	100,0

*Розраховано автором на основі фінансової звітності підприємства

Дані таблиці показують, що підприємство є платником ПДВ до державного бюджету, якого в 2022 році сплатило 7,936 млн грн. Залучаючи до виробничої діяльності найманих працівників та нараховуючи їм заробітну плату підприємство є податковим агентом по утриманню та перерахуванню до місцевих бюджетів ПДФО, військового збору та ЄСВ. Платежі з цих податків в 2022 році становили, відповідно, 6,563; 0,585 і 3,778 млн грн. Крім цього, підприємством сплачено екологічний податок та податок на майно, відмінне від земельної ділянки в сумі 27,1 тис. грн та 45,8 тис. грн.

Досліджуване підприємство обрало спрощену систему оподаткування своєї підприємницької діяльності оскільки відповідає вимогам платника єдиного податку четвертої групи, зокрема, частка валового доходу від сільськогосподарської діяльності перевищує 75% від загального доходу підприємства. У відповідності з ПКУ: «Об'єктом оподаткування для платників єдиного податку четвертої групи є площа сільськогосподарських угідь (ріллі, сіножатей, пасовищ і багаторічних насаджень) та/або земель водного фонду (внутрішніх водойм, озер, ставків, водосховищ), що перебуває у власності сільськогосподарського товаровиробника або надана йому у користування, у тому числі на умовах оренди»[28]. Досліджуване підприємство орендує 1504 земельних паїв розміром від 1,65 до 5,40 га. Земельні ділянки мають рілля та пасовища. Ставки єдиного податку для платників четвертої групи встановлені у відсотках від нормативної грошової оцінки(НГО) одиниці площі земельної угідь. Оскільки орендовані паї складаються лише з ріллі та пасовищ, підприємство застосовує ставку податку в розмірі 0,95 % від НГО

Для визначення розміру єдиного податку підприємство складає розрахунок визначення цього податку, виходячи з НГО кожної земельної ділянки(паю), яка має кадастровий номер та її оцінку. Розрахунок(скорочений) єдиного податку ПСП «Граніт» за 2022 рік наведено в таблиці 5.

Таблиця 5

**Розрахунок єдиного податку ПСП «Граніт» Новоград-Волинського району
Житомирської області за 2022 рік**

Види земельних угідь(ділянок)	Площа земельної ділянки, га	НГО одиниці площі земельної ділянки, грн	Вартість земельної ділянки, грн	Ставка земельного податку, %	Сума земельного податку, грн
Рілля	3,2477	19404,80	63020,97	0,95	598,70
Рілля	3,5547	20592,15	73198,91	0,95	695,39
...					
Пасовища	0,7716	2838,21	2189,96	0,95	20,80
Пасовища	0,3844	3660,69	1407,17	0,95	13,37
Усього	5096,0951	х	х	х	1919327,00

Дані таблиці показують, що ПСП «Граніт» за 2022 рік повинно сплатити 1919327,0 грн єдиного податку. У відповідності до ПКУ податок сплачується поквартально в таких розмірах від річної суми податку: в I і II кварталах по 10%, у III кварталі 50% та в IV кварталі – 30% від загальної суми нарахованого податку.

Разом з тим, у зв'язку із запровадження для власників земельних ділянок мінімального податкового зобов'язання орендар земельних ділянок(ПСП «Граніт») розраховує загальне МПЗ, яке застосовується для визначення кінцевого значення єдиного податку. Суть цієї категорії визначено в ПКУ: «Мінімальне податкове зобов'язання - мінімальна величина податкового зобов'язання із сплати податків, зборів, платежів, контроль за справлянням яких покладено на контролюючі органи, пов'язаних з виробництвом та реалізацією власної сільськогосподарської продукції та/або з власністю та/або користуванням (орендою, суборендою, емфітевзисом, постійним користуванням) земельними ділянками, віднесеними до сільськогосподарських угідь»[28]. Мінімальне податкове зобов'язання(МПЗ) визначається по кожній земельній ділянці, яка є у власності чи оренді(користуванні) селянського та

фермерського господарства та в інших сільськогосподарських підприємствах. При наявності у власника кількох земельних ділянок, визначається загальне МПЗ. За земельні ділянки, якими володіють їх власники і які знаходяться в межах населених пунктів МПЗ не нараховується.

МПЗ розраховується виходячи із ставки 5% (для 2022 і 2023 рр. ставка становить 4%) від нормативної грошової оцінки 1 га сільськогосподарських угідь. Якщо платником єдиного податку четвертої групи є фізична особа-підприємець, яка здійснює виробництво сільськогосподарської продукції як фермерське господарство, в цьому випадку його МПЗ буде становити лише 0,25% [28].

Сільськогосподарські товаровиробники при подачі податкової декларації у її складі подають розрахунок МПЗ.

Та відомості про наявні земельні ділянки. Вперше МПЗ власники земельних ділянок визначають у податковій звітності, починаючи з 2022 року, виходячи із ставки 4% від НГО земельної ділянки.

Кінцева сума єдиного податку: ...для платника податку, у якого частка сільськогосподарського товаровиробництва за податковий (звітний) рік, дорівнює або перевищує 75 відсотків, визначається як різниця між сумою загального мінімального податкового зобов'язання та загальною сумою сплачених податків, зборів, платежів та витрат на оренду земельних ділянок»[28]. До податків, які сплатив товаровиробник до бюджетів та може врахувати при зменшенні свого податкового зобов'язання відносяться: «...податок на прибуток, ПДФО, військовий збір, земельний податок, єдиний податок, рентна плата за спеціальне використання води; 20 відсотків витрат на сплату орендної плати за віднесені до сільськогосподарських угідь земельні ділянки, орендодавцями яких є юридичні особи»(в даному випадку ПСП «Граніт»)[28]. В таблиці 6 наведено визначення суми єдиного податку, яку слід сплатити підприємству з урахування МПЗ.

Таблиця 6.

**Розрахунок загального мінімального податкового зобов'язання ПСП
«Граніт» Новоград-Волинського району за 2022 рік.***

Назва показника	Сума
Загальне мінімальне податкове зобов'язання	8155604,33
Загальна сума сплачених податків, зборів, платежів протягом податкового (звітного) року, у т. ч.	9068982,87
єдиний податок	1919327,03
податок на прибуток	-
податок на доходи фізичних осіб (ПДФО)	-
військовий збір	-
ПДФО з доходів фізичних осіб, які перебувають з платником єдиного податку у трудових або цивільно-правових відносинах	3593526,88
військовий збір з доходів фізичних осіб, які перебувають з платником єдиного податку у трудових або цивільно-правових відносинах	337548,26
ПДФО з доходів за договорами оренди	2969787,71
військовий збір з доходів за договорами оренди	247483,12
земельний податок	-
рендна плата за спеціальне використання води (у разі її сплати)	1309,87
20 відсотків витрат на сплату орендної плати	94966,74
Різниця між сумою загального мінімального податкового зобов'язання та загальною сумою сплачених податків, зборів, платежів та витрат на оренду земельних ділянок	-1008345,28

*Автором використано інформацію з податкової звітності підприємства за 2022 рік

Запровадження МПЗ сприяло зменшенню нарахованого єдиного податку для ПСП «Граніт» за 2022 рік на 1008345,28 грн(Додатки 1,2,3).

Крім єдиного податку сільськогосподарський товаровиробник ПСП «Граніт» сплачує до бюджетів податок на додану вартість, екологічний податок та рентну плату за користування водою.

Таким чином можна стверджувати, що на сьогодні немає єдиного підходу до оподаткування землі, яка використовується підприємствами-юридичними особами.

Висновки до розділу 2

1. Дослідження показують, що наявність двох систем оподаткування в сільському господарстві надають можливість сільськогосподарським товаровиробникам обрати той механізм оподаткування підприємницької діяльності, який забезпечить їм менше податкове навантаження.

2. Проведений аналіз оподаткування сільськогосподарських товаровиробників показує, що підприємства, які мають значні розміри власних земельних ділянок та орендованих, вони обирають спрощену систему оподаткування через застосування єдиного податку четвертої групи.

3. Розкрито механізм визначення єдиного податку для сільськогосподарського товаровиробника четвертої групи. Величина єдиного податку залежить від розміру земельної ділянки та її нормативної грошової оцінки.

4. Встановлено, що більшість сільськогосподарських товаровиробників добровільно реєструються платниками податку на додану вартість, що надає їм право на відшкодування податкового кредиту, а вони самі є бажаними учасниками ринку аграрної продукції.

РОЗДІЛ 3

НАПРЯМКИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ОПОДАТКУВАННЯ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ТОВАРОВИРОБНИКІВ

В оподаткуванні сільськогосподарських товаровиробників постійно відбуваються зміни, які направлені на пошук оптимального оподаткування в цій галузі. Оскільки виробництвом аграрної продукції в Україні займаються, як особисті селянські господарства, так підприємства, виходячи з цього будувалася система їх оподаткування. Більшість особистих селянських господарств не відносилися до офіційних виробників сільськогосподарської продукції, а значить доходи від їх реалізації не оподатковувалися. На сьогодні, практично ця проблема вирішена шляхом запровадження мінімального податкового зобов'язання на земельні ділянки. Підприємства різних організаційно-правових форм можуть обрати спрощену чи загальну систему оподаткування. Значна частина дослідників вказує на те, що великі, як за розмірами земельного банку, так і за виручкою від реалізації сільськогосподарської продукції підприємства знижують своє податкове навантаження шляхом переходу на єдиний податок(четверта група).

Наявність в сільському господарстві різних форм господарювання та існування двох систем їх оподаткування вимагає пошуку єдиного підходу до оподаткування. На нашу думку, спрощений механізм оподаткування через єдиний податок повинні застосовувати фермерські господарства та ФОПи, які мають у користуванні земельні ділянки загальною площею не більше двох гектарів. Інші сільськогосподарські товаровиробники повинні оподатковуватися податком на прибуток, який повинен мати кілька ставок податку на прибуток в залежності від абсолютної величини прибутку. Тобто, податок на прибуток повинен сплачуватися за розробленою шкалою, більша абсолютна величина прибутку – вища ставка податку. В цьому буде сприяти прийняття Закону України № 6013, яким передбачено зобов'язати всі суб'єкти господарювання перетворити в господарські товариства тобто корпоративні структури[31].

Відмітимо, що в умовах воєнного стану внесено ряд змін в оподаткування сільськогосподарських товаровиробників. Зокрема, законом України №2120 встановлено: «Тимчасово, на період з 1 березня 2022 р. по 31 грудня року, наступного за тим, у якому буде припинено або скасовано воєнний, надзвичайний стан, не нараховується та не сплачується плата за землю (земельний податок та орендна плата за ділянки державної та комунальної власності) за земельні ділянки (частки (паї), що розташовані на територіях, на яких ведуться (велися) бойові дії, або на територіях, тимчасово окупованих збройними формуваннями РФ, та перебувають у власності або користуванні, у т.ч. на умовах оренди, фізичних або юридичних осіб, а також за земельні ділянки (частки (паї), визначені обласними військовими адміністраціями як засмічені вибухонебезпечними предметами та/або на яких наявні фортифікаційні споруди»[15].

Крім цього, цим законом не нараховується МПЗ за 2022 і 2023 рік за земельні ділянки розміщені на окупованих територіях, територіях де ведуться бойові дії та будуються фортифікаційні споруди, території забруднені вибухонебезпечними предметами. Платники єдиного податку четвертої групи мали право перейти на сплату цього податку за ставкою 2%.

Для цього, є корисним вивчення досвіду та аналіз механізму оподаткування сільськогосподарських товаровиробників в країнах Європейського Союзу, членом якого планує стати Україна.

Слід зауважити, що в більшості країн Європейського Союзу виробництвом сільськогосподарської продукції, на відміну від України, займаються фермерські господарства та сільськогосподарські кооперативи.

У відповідності, з вимогами єдиної європейської політики в сільському господарстві, оподаткування в аграрній сфері відбувається практично на єдиних засадах для всіх галузей. Разом з тим, для фермерів в ЄС передбачено ряд дотацій, які замінюють пільгові режими оподаткування.

Підприємницьку діяльність в сільському господарстві польські фермери можуть здійснювати у формі ФОП та ТОВ. Виходячи з цього, вони можуть

обрати різний механізм оподаткування, зокрема податок на доходи фізичних осіб, єдиний податок та податок на прибуток. При веденні бізнесу на фермі індивідуально, польський фермер може оподатковуватися через податок на доходи фізичних осіб, або як його називають у Польщі - шкала податкова. Так, якщо дохід не перевищив 120000 злотих на рік, то він оподатковується 12% податку мінус сума, що «зменшує» (з 01.07.2022 року — 3600 zł). При цьому підприємець може підсумовувати прибуток разом з дружиною / чоловіком, що вигідно, якщо той не має власного доходу або він мінімальний. Якщо прибуток перевищив 120000 злотих на рік, то з цієї суми береться податок 12% мінус «зменшуючий» (можна говорити, що це фіксована величина 10800 злотих), а з решти доходу (з того, що понад 120000 злотих) вираховується податок 32%[44].

Значна частина польських фермерів обирає оподаткування через лінійний податок(по-нашому єдиний податок). Ставка цього податку встановлена на рівні 19% і вона єдина в цій системі оподаткування.

Третьою поширеною формою оподаткування польських фермерів є податок на дохід(має назву у Польщі паушальний податок). Він сплачується не з прибутку, а з доходу(виручки) від підприємницької діяльності. Застосовувати можуть ті фермери, які мали дохід за попередній рік не більше 2 млн євро(в переводі на злоті). Ставка цього податку встановлюється від 2% до 17% і залежить від виду діяльності. Так, ставка в розмірі 2% застосовується: «... для такої діяльності як продаж вироблених непромисловим способом товарів рослинного або тваринного походження, сировина для яких була вирощена цим самим підприємцем»[39]. Крім цього, «якщо ви є фермером з податком за єдиною ставкою, який постачає сільськогосподарську продукцію або надає сільськогосподарські послуги платнику ПДВ, ви маєте право на відшкодування податку за єдиною ставкою. Ставка відшкодування становить 7%. Фермери сплачують ПДВ при постачанні сільськогосподарської продукції за ставкою 5% при основній ставці 23%[39].

Сільське господарство Франції ґрунтується на невеликих фермерських господарствах, яких налічується більше 450 тисяч, а середній розмір ферми біля

60 га. Для фермерських господарств діє спеціальний режим оподаткування, що значно зменшує їх податкове навантаження. Сільськогосподарські товаровиробники на зменшення податкового навантаження можуть віднести вартість придбаних тракторів та іншого обладнання. Крім цього, французьким фермерам держава у вигляді дотацій повертає значні витрати, наприклад, за те що вони беруть на практику практикантів. Часто ці дотації більші суми податків, які необхідно сплатити фермеру. Особливо значна підтримка фермерів, які займаються органічною продукцією. Наприклад: «Для органіків існує так званий кредит на податки. Тобто, якщо фермер повинен заплатити 10 тис.євро податків, то він заплатить тільки 6 тис. євро, а 4 тис. євро отримує у якості компенсації. Якщо він до того ж купує якесь специфічне обладнання, наприклад, весь спектр механічної сільгосптехніки для боротьби з бур'янами, то отримує 40% компенсації вартості такої техніки»[24]. Держава також покриває повністю витрати на сертифікацію цієї продукції та фермерського господарства повністю. Другим важливим напрямом зменшення податків для фермерів є інвестиції в них. Це пов'язано з політикою ЄС щодо приведення будівель та споруд до певних вимог, а це не дешево. Значну частину цих витрат також компенсує держава.

Досвід Нідерландів показує про успішно побудовану систему оподаткування в сільському господарстві цієї країни. «Ця невелика за розміром країна (усього 4,2 млн га) із обсягом експорту €101 млрд займає перше місце в ЄС і друге — у світі (після США). У першу п'ятірку експортних продуктів входять матеріали та технології (€9,1 млрд), квіти (€9,1 млрд), молочні вироби та яйця (€8,9 млрд), м'ясо (€8,3 млрд) та овочі (€6,7 млрд). Так, нідерландські виробники найбільше у світі виробляють цибулі, на чверть забезпечують світ помідорами і майже на 22% - картоплею»[40] Основу сільського господарства Нідерландів складають невеликі ферми з розміром землі до 10 га, їх майже 45%. Середні розміри ферм становлять 25-30 га. Всього в цій країні нараховується 116 тис. фермерських господарств. Оскільки в цій країні дуже розвинене тваринництво, а значить виробляється багато гною в країні запроваджено з 1 січня 2018 року податок на викиди в атмосферу фосфатів. Також, в цій країні

запроваджується компенсація фермерам за зменшення поголів'я свиней, оскільки ця галузь продукує дуже багато азоту, який також має вплив на навколишнє середовище. Фермерські господарства оподатковуються податком на прибуток за такими ставками: при доході до 73031 євро ставка податку становить 36,93%. При доході понад 73031 євро ставка податку становить 49,50%. Разом з тим, система оподаткування в цій країні так побудована, що при досить високих ставках податку на прибуток фермери мають багато виплат через систему субсидій, що полегшує податковий тягар фермерам.

Значна частина країн Європейського Союзу в системі оподаткування сільськогосподарських товаровиробників застосовують певні пільги, але вони повинні не порушувати єдину систему в галузі сільського господарства. Ці пільги можуть надаватися на нетривалий період, і як правило для тих фермерів, які розпочинають свою діяльність в аграрному бізнесі. Як відмічалось вище в багатьох країнах діє єдина система оподаткування підприємницької діяльності через застосування податку на прибуток, або податку на доходи фізичних осіб. Наприклад, фермери Швеції сплачують корпоративний податок(по-нашому, податок на прибуток) в межах від 20 до 30% та можуть звільнити молодих фермерів на певний час від сплати цього податку. З іншої сторони, є країни(Данія, Норвегія), які навпаки звільняють від сплати податків фермерів старшого віку. В Польщі в сільському господарстві мають пільги одноосібники(особисті селянські господарства) на певну площу земельної ділянки [30].

Досліджуючи міжнародну систему оподаткування сільськогосподарських товаровиробників слід відмітити, що в країнах Європейського Союзу, як і в Україні, існує податок на додану вартість, який сплачується незалежно від корпоративного податку. Європейська система сплати податку на додану вартість передбачає пільги для фермерів, які можуть використовуватися, як для окремих груп сільськогосподарських товарів або окремих їх видів(Польща, Угорщина, Румунія), так і знижені ставки, в цілому на галузь(Франція, Німеччина, Болгарія, Данія та інші)[29].

Висновки до розділу 3.

1. Встановлено, що сільськогосподарські товаровиробники, які мають значні площі сільськогосподарських угідь при застосуванні єдиного податку четвертої групи несуть значно менше податкове навантаження в розрахунку на одиницю площі земельної ділянки, ніж підприємства, які мають площу земельної ділянки від 20 до 50 гектарів.

2. Вказано на необхідність застосування єдиного підходу при оподаткуванні сільськогосподарських товаровиробників, шляхом запровадження податку на прибуток з використання різних ставок при оподаткуванні прибутку(за розробленою шкалою).

3. Зарубіжний досвід оподаткування сільськогосподарських товаровиробників показує, що в більшості країн ЄС застосовується єдиний підхід до їх оподаткування на рівні з іншими галузями. Разом з тим, в цих країнах досить широко застосовується система пільг, дотацій та субсидій для фермерських господарств, які значно знижують податковий їх тягар.

ВИСНОВКИ

По результатам проведеного дослідження можна зробити наступні висновки та пропозиції:

1. Встановлено, що виробництвом сільськогосподарської продукції в Україні займаються різні організаційно-правові форми підприємств, зокрема ФОПи, фермерські господарства, приватні сільськогосподарські підприємства, товариства, агроспілки, сільськогосподарські виробничі кооперативи, агрохолдинги та інші форми.
2. Визначено, що система оподаткування сільськогосподарських товаровиробників пройшла свій шлях від єдиного механізму оподаткування через застосування податку на прибуток підприємств до варіанту можливого обрання оподаткування підприємницької діяльності через, застосування єдиного податку, як спрощеної системи оподаткування чи загальної системи оподаткування шляхом оподаткування прибутку підприємств та податку на землю.
3. Встановлено, що сільськогосподарські товаровиробники, які бажають бути повноцінними учасниками ринку аграрної та іншої продукції використовують паралельно до спрощеної та загальної системи оподаткування податок на додану вартість(ПДВ).
4. Дослідження показують, що наявність двох систем оподаткування в сільському господарстві надають можливість сільськогосподарським товаровиробникам обрати той механізм оподаткування підприємницької діяльності, який забезпечить їм менше податкове навантаження.
5. Проведений аналіз оподаткування сільськогосподарських товаровиробників показує, що підприємства, які мають значні розміри власних земельних ділянок та орендованих, вони обирають спрощену систему оподаткування через застосування єдиного податку четвертої групи.

6. Розкрито механізм визначення єдиного податку для сільськогосподарського товаровиробника четвертої групи. Величина єдиного податку залежить від розміру земельної ділянки, її нормативної грошової оцінки та ставки податку.

7. Встановлено, що більшість сільськогосподарських товаровиробників добровільно реєструються платниками податку на додану вартістю, що надає їм право на відшкодування податкового кредиту, а вони самі є бажаними учасниками ринку аграрної продукції.

8. Встановлено, що сільськогосподарські товаровиробники, які мають значні площі сільськогосподарських угідь при застосуванні єдиного податку четвертої групи несуть значно менше податкове навантаження в розрахунку на одиницю площі земельної ділянки, ніж підприємства, які мають площу земельної ділянки від 20 до 50 гектарів.

9. Вказано на необхідність застосування єдиного підходу при оподаткуванні сільськогосподарських товаровиробників, шляхом запровадження податку на прибуток з використання різних ставок при оподаткуванні прибутку(за розробленою шкалою).

10. Зарубіжний досвід оподаткування сільськогосподарських товаровиробників показує, що в більшості країн ЄС застосовується єдиний підхід до їх оподаткування на рівні з іншими галузями. Разом з тим, в цих країнах досить широко застосовується система пільг, дотацій та субсидій для фермерських господарств, які значно знижують податковий їх тягар.

Список використаних джерел

1. Бізнес та податки в Польщі в 2022-2023. Режим доступу: https://hello-poland.eu/biznes_v_polshe_podatki/
2. Відкритий бюджет. Режим доступу: <https://openbudget.gov.ua/national-budget/expenses?class=functional&view=table>
3. Визначення мінімального податкового зобов'язання для фізичних осіб-підприємців. Режим доступу: <https://tax.gov.ua/deklaratsiyna-kampaniya-2023/viznachennya-minimalnogo-podatkovogo-zobovyazannya-dlya-fizichnih-osib->
4. Гордієнко М.І., Баранік А.О. Особливості та перспективи оподаткування сільськогосподарських товаровиробників. *Молодий вчений*, 2018. № 12 (64). С. 263-266. <http://molodyvcheny.in.ua/files/journal/2018/12/63.pdf>
5. Давидов Г. М., Шалімова Н. С., Лисенко А. М., Магонець О. А. Оподаткування та державна підтримка сільськогосподарських товаровиробників: регіональні пріоритети та євроінтеграційні процеси : монографія. Кропивницький : ФОП Александрова М. В., 2017. 208 с.
6. Данильчук Н.А. Альтернативність в оподаткуванні сільськогосподарських товаровиробників. Сучасний менеджмент: витoki, реалії та перспективи розвитку: тези доп. ІХ Всеукр. студент. наук.-практ. конф., присвяч. 72-ій річниці від дня народження д.е.н., професора Петра Степановича Березівського. Львів, 2023. С.61-64.
7. Давидчук С., Данильчук Н. Місцеві податки – важливе джерело фінансових ресурсів для розвитку сільських територій: збірник матеріалів ІІІ Всеукраїнської науково-практичної інтернет-конференції «Забезпечення сталого розвитку фінансової системи України в умовах глобалізації». (м. Кам'янець-Подільський, 14 квітня 2023 року). – Кам'янець-Подільський: Заклад вищої освіти «Подільський державний університет», 2023. С.63-64.
8. Данильчук Н.А. Єдиний податок в оподаткуванні сільськогосподарських товаровиробників. Студентські наукові читання: 2023. Матеріали конференції першого туру Всеукраїнського конкурсу студентських

наукових робіт Поліського національного університету, 30 листопада 2023 р. Житомир : Поліський національний університет. 2023. С. 34-37.

9. Дема Д. І. Податкові наслідки реформування земельних відносин / Д. І. Дема, Ю. Ю. Сус, В. М. Трокоз. *Вісник Житомирського національного агроекологічного університету*. 2011. № 2(2). С. 369–375

10. Дем'яненко С. Система оподаткування сільського господарства України після 2004 року. *Наукові матеріали*. 2012. № 18. 37 с.

11. Державна служба статистики України. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua>

12. Дегтярьова, С. В. До проблеми вдосконалення оподаткування діяльності сільськогосподарських підприємств. *Науковий вісник публічного та приватного права*. 2017. Вип. 2, т. 2. С. 154-158. Режим доступу: <https://dspace.univd.edu.ua/items/06ab4e5d-dbc0-4324-91a1-63fa42f8a123>

13. Докладно про єдиний податок 4 групи. Режим доступу: <https://kyivobl.tax.gov.ua/media-ark/local-news/439108.html>

14. Закон України «Про плату за землю» (від 3 липня 1992р) №2535-ХІІ. Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2535-12>

15. Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо дії норм на період дії воєнного стану». Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2120-20#Text>

16. Закон України «Про оподаткування прибутку підприємства» від 28 грудня 1994 р. № 334\94. Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/334/94-%D0%B2%D1%80#Text>

17. Закон України «Про податок на додану вартість»(від 3 квітня 1997р. №168/97). Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/168/97-%D0%B2%D1%80#Text>

18. Закон України «Про фіксований сільськогосподарський податок». (від 17 грудня 1998 р. № 320-XIV). Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/320-14>.

19. Закон України «Про фермерське господарство»(від 19 червня 2003 р., №973-ІУ).Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/973-15#Text>
20. Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень»(від 30 листопада 2021 р., №1914-ІХ). Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1914-20#Text>
21. Канінський П.К. Розвиток фермерства в країнах Європейського Союзу. Режим доступу: <https://magazine.faaf.org.ua/rozvitok-fermerstva-v-krainah-evrosoyuzu-yogo-finansuvannya-y-opodatкування.html>
22. Ксьонжик І.В., Чаплін А.А. Фіксований сільськогосподарський податок як основний механізм державного регулювання розвитку підприємств аграрного сектору. Режим доступу: <http://global-national.in.ua/archive/15-2017/117.pdf>
23. Малі фермери та домогосподарства в сільському господарстві та сільській економіці: оцінка їх ролі та заходи з підтримки їх сталого розвитку. Режим доступу: <https://kse.ua/wp-content/uploads/2021/07/Smallholders-KSE.pdf>
24. Моріс Мейєр: Я – фермер-мандрівник. Режим доступу: <https://kurkul.com/interview/150-moris-meyer-ya--fermer-mandrivnik>
25. Небоженко Т.Т. Організаційно-правові форми підприємництва у сільському господарстві та потреба державного регулювання їх функціонування *Науковий вісник НЛТУ України*. 2016. Вип. 26.2. Режим доступу: http://nltu.edu.ua/nv/Archive/2016/26_2/25.pdf
26. Непочатенко О.О. Оподаткування сільськогосподарських товаровиробників та шляхи його вдосконалення *Сталий розвиток економіки*. 2013. № 1(18). С. 328-332
27. Новак Н.П. Особливості системи оподаткування сільськогосподарських підприємств в Україні та напрями її вдосконалення з врахуванням зарубіжного досвіду. *Економічний вісник університету*. 2018. Вип. 39. С. 29-37.

28. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р., №2755-УІ. Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>
29. Подаков Є.С. Сучасні аспекти оподаткування діяльності аграрних підприємств у 2019 році. Режим доступу: http://pev.kpu.zp.ua/journals/2019/2_13_uk/15.pdf
30. Податки для аграріїв, що може змінитися. Режим доступу: <https://decentralization.uacrisis.org/150720>
31. Проект Закону «Про особливості регулювання підприємницької діяльності окремих видів юридичних осіб та їх об'єднань у перехідний період» (від 6 вересня 2021р., №6013). Режим доступу: <https://www.kmu.gov.ua/bills/proekt-zakonu-pro-osoblivosti-regulyuvannya-pidpriemnitskoi-diyalnosti-okremikh-vidiv-yuridichnikh-osib-ta-ikh-obednan-u-perekhidniy-period>.
32. Рудік Н.М. Історичний аспект розвитку сільськогосподарської кооперації. Режим доступу: http://www.agrosvit.info/pdf/9-10_2021/7.pdf
33. Сарапіна О.А., Єремян О.М. Оподаткування вітчизняних сільськогосподарських товаровиробників: особливості, проблеми і перспективи. Режим доступу: <https://fkd.net.ua/index.php/fkd/article/view/3060/3183>
34. Сеперович Н. В., Тулуш Л. Д., Проніна В. І. Оподаткування сільськогосподарських товаровиробників. Львів : НВФ «Українські технології», 2009. 296 с.
35. Сидоренко Р.В. Оподаткування діяльності сільськогосподарських підприємств: сучасний стан та перспективи. Режим доступу: http://bses.in.ua/journals/2016/12-2_2016/34.pdf
36. Синявська Л.В., Тофан І.М. Проблемні аспекти оподаткування сільськогосподарських товаровиробників. https://ev.nmu.org.ua/docs/2020/3/EV20203_074-083.pdf.
37. Синчак В. П. Посилення ролі спрощеної системи оподаткування в податковому регулюванні розвитку інноваційно-інвестиційного малого підприємництва / В. П. Синчак // Фінансово-управлінські аспекти інноваційно-

інвестиційного розвитку підприємництва в національній економіці: монографія / за заг. і наук. ред. д. е. н., проф. Синчака В. П. – Хмельницький : Хмельницький університет управління та права, 2017. – С. 2; 6-9; 254-269; 328-432.

38. Статистичний збірник "Сільське господарство України". 2021 рік.
https://ukrstat.gov.ua/druk/publicat/Arhiv_u/07/Arch_sg_zb.htm

39. Ставки ПДВ у Польщі. Режим доступу:
<https://www.podatki.gov.pl/uk/pdv-podatok-na-dodanu-vart-st/zagal-n-prinfipi-ta-stavki-pdv/stavki-vat>

40. ТОП – 10 фактів про сільське господарство Голандії. Режим доступу: <https://kurkul.com/spetsproekty/284-top-10-faktiv-pro-silске-gospodarstvo-niderlandiv>

41. Тулуш Л. Д. Концептуальні засади реформування та розвитку системи оподаткування сільгосптоваровиробників. *Економіка АПК*. 2017. № 7. С. 62–75. URL: http://www.eapk.org.ua/sites/default/files/eapk/2017/7/e_apk_2017_7_10.pdf

42. Лупенко Ю. О., Тулуш Л. Д. Оподаткування сільського господарства в умовах трансформації спеціальних податкових режимів. *Економіка АПК*. 2016. № 1. С. 5-17.

43. Юрчишена Л.В., Паращук О.В. Розвиток механізму оподаткування сільськогосподарських підприємств України. *Бізнес-Інформ*. 2020. №7. С.270-277. https://r.donnu.edu.ua/bitstream/123456789/884/1/business-inform-2020-7_0-pages-270_277

44. Як живеться фермеру в Європі? Режим доступу:
<https://www.ukrinform.ua/rubric-economy/2320798-ak-zivetsa-fermeru-v-evropi-pilgi-krediti-j-novi-rinki.html>