

УДК 631.158

ОСОБЛИВОСТІ ОПОДАТКУВАННЯ ТА СОЦІАЛЬНОГО СТРАХУВАННЯ ФЕРМЕРСЬКИХ ГОСПОДАРСТВ

В. Скупейко, д. е. н., доцент

ORCID ID: 0000-0003-0098-8357

Львівський університет бізнесу і права

В. Хомка, к. е. н., доцент

ORCID ID: 0000-0003-3640-7905

Львівський національний аграрний університет

О. Вознюк, к. е. н.

ORCID ID: 0000-0002-3726-6051

Львівський університет бізнесу і права

А. Грицайко, аспірант

ORCID ID: 0000-0003-2280-5099

Львівський національний університет імені Івана Франка

© В.Скупейко, В. Хомка, О. Вознюк, А. Грицайко, 2020

<https://doi.org/10.31734/agrarecon20120>.

Скупейко В., Хомка В., Вознюк О., Грицайко А. Особливості оподаткування та соціального страхування фермерських господарств

Розглянуто особливості оподаткування фермерських господарств у сучасних умовах. Наголошено, що оподаткування суб'єктів малого підприємництва в аграрній сфері потребує законодавчого вдосконалення та інтеграції до законодавства ЄС, враховуючи сучасні економічні реалії України. Необхідно трансформувати сутність спрощеної системи оподаткування зі зменшення податкового тягаря для спрощення обліку й звітності платників. Спрощена система має бути перехідною ланкою до введення загальної системи оподаткування навіть для малого бізнесу із застосуванням ефективних методів державної підтримки.

Аналіз законодавчих актів показав, що Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законів України щодо стимулювання утворення та діяльності сімейних фермерських господарств» № 2497-VIII від 10.07.2018 р. дає змогу упорядкувати діяльність фізичним особам підприємцям, які є виробниками сільськогосподарської продукції, а також забезпечити громади місцевого самоврядування додатковими надходженнями за рахунок використання земельних ділянок, які розташовані на їхніх територіях.

Розглянуто системи оподаткування для фізичних осіб підприємців і для фермерських господарств – юридичних осіб, що мають свої плюси, мінуси та обмеження. Наголошено, що у кожному конкретному разі потрібно проводити орієнтовні розрахунки й порівнювати отримані результати між собою. Обирають насамперед ту систему, яка призведе до найменших податкових платежів.

Запропоновано відповідні заходи щодо створення сприятливого економічного клімату для розвитку фермерських господарств. Згідно з чинним податковим законодавством фермерські господарства можуть працювати на загальній системі оподаткування, а також бути платником єдиного податку 4 групи. Сплата єдиного податку вигідна для фермерських господарств, оскільки замінює декілька податків, зменшує податкове навантаження та заощаджує час на складання й подання податкової звітності.

Ключові слова: фермерські господарства, загальна система оподаткування, спрощена система оподаткування, єдиний податок.

Skupeiko V., Khomka V., Vozniuk O., Hrytsaiko A. Peculiarities of taxation and social insurance of

farming enterprises

The article studies the peculiarities of farming enterprises in the current conditions. It is stressed that taxation of small business entities in the agrarian sphere needs legislative improvement and integration in the EU legislature, considering the current economic realities of Ukraine. It is necessary to transform the essence of the simplified taxation system by reducing the tax burden to simplify accounting and reporting of taxpayers. The simplified system should be an intermedium to introduction of the general taxation system also for small business with application of effective methods of the state support.

The analysis of legislative acts demonstrates that the Law of Ukraine "On introduction of amendments to the Tax Code of Ukraine and some laws of Ukraine concerning stimulation of establishment and performance of family farming enterprises" № 2497-VIII of July 10, 2018 secures arrangement of activities of these self-employed people, who produce agricultural products, as well as supplies additional revenues for the communities of local government due to employment of land plots, which are located on their territory.

The research considers a system of taxation for self-employed people and for farming enterprises, i.e. legal persons, which have both advantages, disadvantages and restrictions. It is noted that in each definite case, it is necessary to make approximate calculations and compare the obtained results with one another. The preference is given to the system, which will result in the least tax payments.

The authors of the article propose the appropriate measures concerning creation of a favorable economic climate for development of farming enterprises. According to the actual tax law, farming enterprises can perform by the general taxation system, or they can be payers of a single tax of the 4th group. The payment of a single tax is beneficial for farming enterprises, because it substitutes several taxes, reduces the tax burden, and saves time for preparation and submitting of tax reports.

Key words: *farming enterprises, general taxation system, simplified taxation system, single tax.*

Постановка проблеми. Фермерські господарства у світі є однією з ефективних форм господарювання, надійним засобом вирішення продовольчої проблеми та забезпечення соціально-політичної стабільності країни. Водночас вітчизняні фермерські господарства на сьогодні перебувають на тій стадії розвитку, яка характеризується невеликими темпами зростання обороту та низькими результатами виробничо-господарської діяльності. Ефективний розвиток фермерських господарств тісно пов'язаний з проблемою наукового обґрунтування раціонального оподаткування суб'єктів малого бізнесу в аграрній сфері, актуальних напрямів реформування спрощеної системи оподаткування, застосування яких сприятиме оптимізації їхнього функціонування.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблемам розвитку фермерських господарств і податкового законодавства щодо їхньої діяльності присвятили наукові праці такі вітчизняні економісти-аграрники, як Березівський П.С., Біггер О.А., Галанець В.В., Гнатишин Л.Б., Липчук В.В., Малік М.Й., Месель-Веселяк В.В., Михасюк І.Р., Саблук П.Т., Томич І.Ф., Черевко Г.В., Шульський М.Г., Юрчишин В.В. та ін. Вони розглядають теоретичні проблеми формування фер-

мерських господарств, аналізують організаційно-економічні та соціальні умови їхнього функціонування, визначають шляхи їх подальшого розвитку.

Незважаючи на значне наукове опрацювання (Малік, Шпикуляк та Мамчур, 2018; Черевко, 2017; Гнатишин та Прокопишин, 2017 та ін.), велика кількість питань щодо розвитку фермерських господарств в Україні потребує подальшого дослідження. Зокрема, дискусійними є питання формування та діяльності фермерських господарств, організації обліку та управління в цих підприємствах (Підопригора, Харіна та Кірюшкіна, 2018; Коваль та Мандибура, 2015).

Як зазначають І.М. Демчак, І.В. Свиноус, Д.М. Микитюк та ін. (2016), проблеми розвитку підприємництва у сільській місцевості вимагають перегляду ролі й місця фермерських господарств у процесі самозайнятості населення та формування підприємницької ініціативи. З метою ефективного розвитку та прискорення нарощування обсягів виробництва сільськогосподарської продукції у фермерських господарствах повинні бути розроблені та впроваджені дієві механізми державної підтримки. Як вважає О.В. Панасюк (2014), відповідна державна

підтримка має проявлятися у формі спрощеного (пільгового) оподаткування. Згідно з чинним законодавством фермерські господарства можуть перебувати на загальній системі оподаткування, а також бути платниками єдиного податку 4 групи, єдиного податку в складі інших груп та мати пільгові режими з ПДВ. Сплата єдиного податку вигідна для фермерських господарств, оскільки замінює декілька податків і зборів, що зменшує платежі до бюджету та заощаджує час на складання та подання податкової звітності. Традиційно цілі спрощеної системи оподаткування полягають не стільки у зниженні рівня оподаткування, скільки у скороченні витрат та часу на ведення складного бухгалтерського та податкового обліку (Калмиков, 2016).

На переконання О.В. Панасюк, кожний з режимів спрощеного оподаткування фермерських господарств має як свої беззаперечні переваги, так і відповідні недоліки, які ускладнюють його практичне використання, але широкий спектр загальної системи спрощеного оподаткування фермерських господарств дає змогу вибрати найбільш раціональний спосіб розрахунків за податками й платежами. Основними недоліками всіх спрощених режимів оподаткування фермерських господарств в Україні є жорсткість вимог, відповідати яким вони мають для отримання можливості пільгового оподаткування, орієнтація в більшості випадків на великий і середній бізнес, недостатня простота адміністративного супроводження. Для подальшого забезпечення розвитку фермерських господарств в Україні повинно бути вдосконалено систему їхнього податкового стимулювання внаслідок усунення її недоліків та надання додаткових пільг для господарств, у господарській діяльності яких аграрне виробництво є невідоміантним, що сприятиме залученню більшого обсягу інвестицій у галузь.

Не все просто з обліком і оподаткуванням оплати праці найманих працівників та членів фермерських господарств. Адже неправильне відображення в обліку виплат членам фермерських господарств і нарахування їм заробітної плати як найманим працівникам (за рахунок витрат підприємства)

зумовлює неправомірне завищення витрат діяльності, а отже, й зниження прибутку до оподаткування. Якщо для тих фермерських господарств, які перебувають на спрощеній системі оподаткування, це не впливає на розмір єдиного податку, то для підприємств, які працюють на загальній системі оподаткування, за зниження прибутку Податковим кодексом передбачено суттєві штрафні санкції. Також неправильне відображення в обліку оплати праці членам фермерських господарств спричинює суттєве викривлення обліково-аналітичного забезпечення управління та показників фінансової звітності (Карпенко, 2017).

Аналізуючи зміни в законодавстві, що стосуються оподаткування діяльності фермерських господарств, А.А. Чупета (2018) доходить висновку, що нововведення пригальмовують їхній розвиток. Податкове навантаження на діяльність фермерських господарств постійно зростає: нормативна грошова оцінка земельних ділянок щороку підвищується, що впливає на розмір відрахування Єдиного податку, зростає також розмір мінімальної заробітної плати, що тягне за собою збільшення відрахування ЄСВ (а з початку 2018 р. не тільки на робітників, а й на членів фермерського господарства), скасування спеціального режиму ПДВ, що раніше давало змогу використовувати ці кошти на розвиток власної справи, значно обтяжує розвиток сільськогосподарського товаровиробництва.

Дослідники І. Б. Садовська, І. І. Бабіч та К. Є. Нагірська (2019), підсумовуючи результати власних досліджень, зазначають: «Безліч проблем у веденні бухгалтерського обліку, виявлених в результаті анкетування фермерських господарств, вказує на потребу у фахівцях з бухгалтерського обліку, які би володіли навичками професійного судження. Враховуючи малу чисельність працівників у більшості фермерських господарств (біля 90 відсотків у Волинській області), рекомендуємо користуватись послугами аутсорсингу. Така форма організації бухгалтерського обліку убезпечить фермерські господарства від фінансових санкцій різного характеру, дозволить в повній мірі скористатися державними програмами підтримки, що в результаті буде поштовхом для їх всебічного

розвитку» (Садовська, Бабіч та Нагірська, 2019, с. 51).

Значна кількість методологічних і практичних питань, пов'язаних із податковим регулюванням у фермерських господарствах, вивчена недостатньо. Існує потреба у проведенні спеціальних досліджень трансформації спрощеної системи оподаткування сільськогосподарських товаровиробників, виявленні недоліків у сучасному податковому регулюванні діяльності фермерських та особистих селянських господарств.

Актуальність проблеми, недостатнє її дослідження та висвітлення в економічній літературі, теоретичне і практичне значення для функціонування фермерських господарств зумовили вибір теми нашого дослідження, визначили його цільову спрямованість і логіко-структуру побудову.

Постановка завдання. Нашим завданням стало окреслення особливостей оподаткування фермерських господарств у сучасних умовах та розроблення відповідних заходів щодо створення сприятливого економічного клімату для їхнього розвитку.

Методика дослідження та матеріали. У процесі дослідження застосовано низку загальнонаукових та спеціальних методів, зокрема, абстрактно-логічний, індукції та дедукції – для теоретичного узагальнення результатів вивчення законодавчого поля розвитку фермерства в Україні; порівняння – для встановлення відмінностей між системами оподаткування фермерських господарств.

Використано законодавчі акти щодо оподаткування фермерських господарств.

Виклад основного матеріалу. Аналіз чинних норм законодавства щодо особливостей оподаткування фермерських господарств дасть змогу рекомендувати оптимальні варіанти системи оподаткування з огляду на реальні умови господарювання.

Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи» від 28.12.2014 р. №71 вніс зміни до Податкового кодексу України, відповідно з якими главу 2 «Фіксований сільськогос-

подарський податок» вилучено з Податкового кодексу, а для колишніх платників ФСП виділено окрему групу платників єдиного податку – четверту – із використанням можливості застосування спрощеної системи оподаткування. Сутність новацій, які стосуються зміни умов застосування спеціального режиму оподаткування сільськогосподарських товаровиробників полягають у необхідності оформлених і зареєстрованих прав власності на земельні ділянки відповідно до законодавства, базою оподаткування є нормативна грошова оцінка одного гектара сільськогосподарських угідь з урахуванням індексації.

Встановлено, що єдиний податок в Україні є чи не єдиною альтернативною системою оподаткування. Розмір цього податку не залежить від результатів господарської діяльності суб'єкта, а від розміру та грошової оцінки земельних ділянок, які перебувають у фермерському господарстві у власності або у користуванні.

Трансформація спрощеної системи оподаткування сільськогосподарських товаровиробників, що започаткована у 2015 році й скасувала спецрежим оподаткування ПДВ, деякою мірою сприяла встановленню фіскальної справедливості порівняно з іншими категоріями платників податків, проте ефективність з позицій забезпечення рівних умов діяльності для різних товаровиробників (як за організаційно-правовою формою господарювання, так і за обсягами діяльності, спеціалізацією) в межах галузі викликає сумніви.

Фермерські господарства мають право працювати на загальній системі оподаткування зі сплатою податку на прибуток або як платник єдиного податку (ЄП). Фермерські господарства без статусу юридичної особи, організовані на основі діяльності фізичних осіб підприємців (ФОП), також можуть бути як на загальній, так і спрощеній системі.

Для фермерського господарства – юридичної особи це такі системи:

1) звичайна система оподаткування – сплата податку на прибуток. Суть її полягає в тому, що визначається прибуток за даними бухгалтерського обліку, який далі може коригуватися на податкові різниці. Податок на прибуток визначаємо за ставкою 18%;

2) єдиний податок групи 3 зі сплатою ПДВ. Ставка – 3% від отриманої виручки, крім того, слід сплачувати ПДВ;

3) єдиний податок групи 3 без сплати ПДВ. Ставка – 5% від отриманої виручки;

4) єдиний податок групи 4. Податок сплачується у відсотках від площі земельних ділянок сільгосппризначення, які використовуються у власній діяльності.

Для ФОП це можуть бути такі системи:

1) звичайна система оподаткування, особливості якої встановлено ст. 177 Податкового кодексу України.

2) єдиний податок групи 2. Встановлюється фіксована місячна ставка податку в розмірі до 20% мінімальної зарплати; податок на доходи фізичних осіб (ПДФО) і військовий збір не сплачуються, але слід сплатити єдиний соціальний внесок (ЄСВ);

3) єдиний податок групи 3 зі сплатою ПДВ. Ставка – 3% від отриманої виручки. Крім того, слід сплачувати ПДВ та ЄСВ; ПДФО і військовий збір не сплачуються;

4) єдиний податок групи 3 без сплати ПДВ. Ставка – 5% від отриманої виручки. Сплачується ЄСВ; ПДФО і військовий збір не сплачуються, ПДВ також;

5) єдиний податок групи 4. Податок сплачується у відсотках від площі земельних ділянок сільгосппризначення, які використовуються у власній діяльності; ПДФО і військовий збір не сплачуються; ПДВ може сплачуватися на загальних підставах; ЄСВ сплачується на загальних підставах. Стосовно сплати ЄСВ передбачена пільга відповідного порядку.

Перелічені системи оподаткування для ФОП і ФГ – юридичних осіб мають свої плюси, мінуси та обмеження. У кожному конкретному разі потрібно робити орієнтовні розрахунки та порівнювати отримані результати між собою. Обирають насамперед ту систему, яка призведе до найменших податкових платежів.

Найпопулярніша система як для юридичних осіб, так і для ФОП – єдиний податок груп 3 і 4. Хоча вони мають, по-перше, різноманітні обмеження (не всі суб'єкти можуть застосовувати ці системи); по-друге, не для всіх випадків будуть вигіднішими.

Самостійно обрати спрощену систему оподаткування може юридична особа або

ФОП за умови, що вона відповідає критеріям та реєструється платником ЄП (п.291.3 ПКУ). Платниками ЄП групи 4 можуть бути тільки підприємства-сільгосптоваро-виробники. При цьому частка сільгосптоваровиробництва за попередній податковий рік у них має дорівнювати або перевищувати 75 %.

Платники ЄП групи 4 звільнені від сплати:

1) податку на прибуток;

2) земельного податку за ділянки, які використовують для сільгосптоваро-виробництва;

3) рентної плати за спеціальне використання води.

Окрім звільнення від сплати частини податків, перевагою ЄП є відносно невисокі (порівняно з податком на прибуток) ставки податку. Розмір ЄП не прив'язаний до результатів діяльності аграрія. Тому він вигідний для високорентабельних ФГ або для тих, кому в сільськогосподарській діяльності достатньо невеликої ділянки землі, адже ЄП розраховують від розміру земельної ділянки.

Платниками ЄП третьої групи можуть бути і юридична, і фізична особа. Основне, щоб протягом календарного року обсяг доходу не перевищив 5 млн гривень. Такі платники можуть здійснювати будь-які види діяльності, окрім заборонених п.291.5 ПКУ. Об'єктом ЄП групи 3 виступає будь-який дохід, отриманий протягом звітного періоду як у грошовій формі, так і в матеріальній або нематеріальній. До такого доходу застосовують ставки:

- 3 % – для платників ПДВ;
- 5 % – для неплатників ПДВ.

Як і платники ЄП, третьогрупники звільнені від податку на прибуток та земельного податку за ділянки, що використовуються в господарській діяльності. А з ренти за спецводокористування пільги немає. Цей податок також простий в обчисленні, але не вигідний низькорентабельним і збитковим ФГ. Їм варто подумати про перехід на загальну систему.

Фермери-ФОП, які обрали ЄП групи 2, мають фіксовану ставку – у межах до 20 % від мінімальної зарплати станом на 1 січня. Сплачується ЄСВ «за себе» в розмірі не менше від мінімального страхового внеску за

кожен місяць, якщо, звичайно, фермер не належить до осіб, які підлягають страхуванню на інших підставах.

Граничний обсяг річного доходу для цієї групи обмежений 1,5 млн гривень. Крім того, такий товаровиробник або взагалі не використовує працю найманих працівників, або ж їхня кількість не повинна перевищувати 10 осіб.

Зрозуміло що ЄП для ФГ – найрозумніший варіант оподаткування порівняно із загальною системою, оскільки ставки фіксовані і прості в розрахунку.

Хоча загальна система оподаткування в аграріїв не в особливій пошані, проте податок на прибуток є найоб'єктивнішим. Адже він сплачується залежно від отриманого фінансового результату, визначеного за даними бухгалтерського обліку, скоригованого на податкові різниці.

Будь-яких особливих умов для застосування загальної системи оподаткування немає. Її може застосовувати кожна юридична особа.

Правила обчислення податку на прибуток установлені ст. 134 ПКУ, а особливості застосування податкових різниць прописані в ст.138-140 ПКУ. Базою оподаткування є грошове вираження прибутку, основна ставка податку – 18 %.

Якщо фермер-ФОП перебуває на загальній системі, то об'єктом ПДФО-оподаткування в нього є чистий дохід. Визначають його як різницю між загальним оподатковуваним доходом (виручкою в грошовій і негрошовій формах) і документально підтвердженими витратами, пов'язаними з господарською діяльністю ФОП. Дата формування доходу – дата фактичного надходження коштів за відвантаженою продукцією, виконані роботи, надані послуги. Фактичні витрати відображають на момент отримання доходу, за касовим методом. Причому такі витрати обов'язково мають бути пов'язані з його господарською діяльністю, фактично понесені (тобто оплачені) і документально підтверджені. Ставка ПДФО – 18 %.

Окрім ПДФО, фермеру-ФОП доведеться заплатити військовий збір за ставкою 1,5 %, а також ЄСВ «за себе» із суми отриманого доходу, але не менше від розміру мінімального страхового внеску на місяць (незалежно від того, отриманий цього місяця дохід/при-

буток чи ні). На відміну від спрощеної системи, загальна не передбачає звільнення від сплати інших податків і зборів, а порядок її визначення для фермерів бачиться складним.

Із 10 серпня 2018 року набрав чинності Закон України № 2497 «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законів України щодо стимулювання утворення та діяльності сімейних фермерських господарств». Він врегулює низку питань діяльності фермерських господарств, а також оподаткування земельних ділянок. Зокрема, стимулює органи місцевого самоврядування контролювати оформлення договорів оренди землі. Передбачається, що податок на доходи фізичних осіб з орендної плати за земельні ділянки (паї) зараховується до місцевих бюджетів за місцезнаходженням земельних ділянок. Для уникнення різних тлумачень відносно сплати податку на доходи фізичних осіб Податковий кодекс доповнили новим підпунктом – 168.4.9, який встановлює, що суми податку, нараховані податковим агентом із доходів за здавання фізичними особами в оренду (суборенду, емфітевзис) земельних ділянок, земельних часток (паїв), виділених або не виділених у натурі (на місцевості), сплачуються до відповідного бюджету за місцезнаходженням таких об'єктів оренди (суборенди, емфітевзису). Раніше юридичні особи, які орендували земельні ділянки, сплачували податок до місцевого бюджету за місцем податкової адреси, а не до бюджетів громад, на територіях яких розташовані земельні ділянки. Як наслідок, ці громади не мали доходів зі земель на своїй території. Тепер органи місцевого самоврядування мають можливості для збільшення власних надходжень та ефективнішого використання земельних ділянок.

Ще одним нововведенням є запровадження сплати земельного податку за лісові землі. Зміни внесені до пункту 273.1 статті 273 Податкового кодексу. Попередня норма цієї статті передбачала, що податок за лісові землі справляється як складова рентної плати, що визначається податковим законодавством. Нова редакція встановлює, що податок за лісові землі складається зі земельного податку та рентної плати. Отже, органи місцевого самоврядування отримали додаткове джерело надходжень у вигляді земельного податку за лісові землі.

Також цей закон надає право створювати сімейні фермерські господарства з набуттям статусу фізичної особи підприємця (IV група суб'єктів господарювання, які застосовують спрощену систему оподаткування, обліку та звітності). Згідно зі змінами, внесеними до підпункту 4 пункту 291.4 статті 291, такі фізичні особи підприємці провадять діяльність за умови виконання таких вимог:

- здійснення діяльності винятково в межах фермерського господарства, зареєстрованого відповідно до Закону України «Про фермерське господарство»;
- провадження лише виробництва сільськогосподарської продукції, її переробки та постачання;
- здійснення господарської діяльності (крім постачання) за місцем податкової адреси;
- невикористання праці найманих осіб;
- членами фермерського господарства такої фізичної особи є лише члени сім'ї цієї особи у визначенні частини другої статті 3 Сімейного кодексу України;
- площа сільськогосподарських угідь у власності та/або користуванні, земель водного фонду у користуванні членів фермерського господарства становить не менш як 2 гектари, але не більш як 20 гектарів.

Раніше сільгосптоваровиробником могла бути тільки юридична особа, а зараз це також і фермери-ФОП, які відповідають усім цим умовам.

Щоб фермер-ФОП міг бути платником ЄП групи 4, членами такого ФГ можуть бути тільки родичі, які проживають спільно з ФОП. Це не стосується тільки дружини (чоловіка) та дітей, які можуть проживати окремо. Факт спільного проживання може підтверджуватися реєстрацією за місцем проживання.

У законі нечітко сформульована умова про перебування землі у власності чи користуванні членів ФГ. Адже земля може бути у власності чи користуванні таких членів, але не використовуватися для потреб ФГ. Тому для розрахунку цього критерію потрібно врахувати всю землю у членів ФГ, а не тільки ту, яка використовується для потреб ФГ.

Відповідно до критеріїв діяльність у межах ФГ має проводити тільки ФОП. Для

членів цього самого ФГ подібного обмеження немає. Отож, члени ФГ цілком можуть бути ФОПами, які провадять діяльність в інших сферах, або ж поряд із членством у ФГ здійснювати іншу діяльність – працювати на умовах трудових, цивільно-правових договорів, здійснювати незалежну професійну діяльність. Один з критеріїв – неможливість використовувати працю найманих осіб, тобто працівників за трудовим договором. З іншого боку, це поняття чітко законодавством не визначено, що може стати підставою для різних тлумачень. Наприклад, до найманих можуть долучити також працівників, які працюють за цивільно-правовим договором. Тому ми б радили уникати ФОПам на ЄП групи 4 укладати як трудові, так і цивільно-правові договори з фізичними особами. Якщо ж уникнути цього неможливо, то укладати тільки цивільно-правові, на що непрямо вказує оновлений пп. 164.2.2 ПКУ. Було б слушним, щоби кожен член ФГ самостійно подавав декларацію і платив податки. Так, як він це робить стосовно самостійного звітування і сплати ЄСВ.

Згідно з оновленим п. 297.1 ПКУ фермер-ФОП, що є платником ЄП групи 4, не сплачує такі податки:

- ПДФО стосовно власної фермерської діяльності.
- податок на землю стосовно земельних ділянок, які використовуються для ведення сільгосптоваровиробництва.
- рентну плату за спеціальне використання води.

Тут маємо проблемне питання з податком на землю. Земельний податок сплачується власниками і постійними користувачами земельних ділянок. Отже, якщо ФОП як фізична особа має право власності чи право на постійне користування земельними ділянками для ведення сільгосптоваровиробництва, саме з таких земель він не сплачуватиме податок на землю. Якщо ж у діяльності ФГ на базі ФОП використовуються земельні ділянки, належні на праві власності чи постійного користування членам ФГ, на такі землі пільга п. 297.1 ПКУ не поширюється. Отож, члени ФГ і надалі мають сплачувати земельний податок за такі землі. З іншого боку, вони можуть надати ці землі в оренду ФОП. Тоді задіюється пільга п. 281.3 ПКУ зі сплати

земельного податку: звільняються від сплати податку власники земельних ділянок, земельних часток (паїв) та землекористувачі за умови передачі земельних ділянок та земельних часток (паїв) в оренду платнику єдиного податку четвертої групи.

Згідно з новими вимогами, якщо ФГ створено на основі ФОП, воно діє на основі договору (декларації) про створення ФГ (ч. 4 ст. 1). Причому такий договір складають у тому числі, якщо ФГ створюється та ведеться самостійно ФОП. Фактично ФГ на основі ФОП набуває статусу сімейного не тільки тоді, коли в його діяльності беруть участь інші члени сім'ї, а й коли воно створене й ведеться ФОП самостійно.

Для створення ФГ на базі ФОП спершу слід у письмовій формі укласти договір (декларацію) і нотаріально посвідчити за місцем розташування майна та земельних ділянок ФГ. І тільки потім реєструвати ФОП. Причому Закон України від 15.05.2003 р. № 755-IV «Про державну реєстрацію юридичних осіб, фізичних осіб – підприємців та громадських формувань» також доповнено новими відомостями стосовно фермерів-ФОП, які мають міститися в Єдиному державному реєстрі юридичних осіб, фізичних осіб підприємців та громадських формувань. Тепер для державної реєстрації фермера-ФОП він має надавати держреєстраторові в складі необхідного пакета документів договір (декларацію). Але якщо ФОП вже зареєстрований і він бажає набути статусу фермера-ФОП, то укладається договір (декларація), а потім у державного реєстратора реєструються зміни до відомостей про ФОП.

Закон також встановлює пільговий порядок сплати єдиного соціального внеску для усіх членів фермерського господарства, у тому числі його голови (доплата ЄСВ за рахунок Державного бюджету протягом 10 років) та сплату податку на доходи фізичних осіб з орендної плати за земельні ділянки (паї) до місцевих бюджетів за місцезнаходженням таких земельних ділянок.

Закон України від 24.06.2004 р. № 1877-IV «Про державну підтримку сільського господарства України» доповнено новою статтею 13-1, відповідно до якої фермерам-ФОП платникам ЄП групи 4 надається фінансова

підтримка через доплати членам і голові ФГ ЄСВ у сумі:

- 0,9 мінімального страхового внеску – перший рік;
- 0,8 мінімального страхового внеску – другий рік;
- 0,7 мінімального страхового внеску – третій рік;
- 0,6 мінімального страхового внеску – четвертий рік;
- 0,5 мінімального страхового внеску – п'ятий рік;
- 0,4 мінімального страхового внеску – шостий рік;
- 0,3 мінімального страхового внеску – сьомий рік;
- 0,2 мінімального страхового внеску – восьмий рік;
- 0,1 мінімального страхового внеску – дев'ятий та десятий роки.

Порядок надання цієї підтримки визначений постановою КМУ від 22.05.2019 р., згідно з якою ця пільга набрала чинності з 1.01.2020 року. Але умови надання такої допомоги полягають у тому, що голова ФГ має сплачувати за себе та за кожного із членів свого ФГ (якщо вони не підлягають страхуванню на інших засадах). Тобто стосовно себе особисто голова може отримати допомогу, але сплачувати ЄСВ за членів ФГ ніяк, тому що за законом ЄСВ має сплачувати кожен член ФГ за себе особисто. Як бачимо, цю норму стосовно отримання допомоги членами ФГ виконати неможливо. Потрібні роз'яснення державних органів щодо неї.

Норми Податкового кодексу України, які регламентували особливості оподаткування ПДФО доходів від оренди (п. 170.1), суборенди, тепер доповнено поняттям «емфітевзис». Отож, починаючи з 15.08.18 р. виплати за договором емфітевзису оподатковуються так само, як і оренда. До цієї дати з емфітевзисом була невизначеність: застосовувати до нього норми щодо оренди чи інших доходів. Власне, емфітевзис подібний до оренди. І такі зміни цілком логічні.

Висновки

1. Оподаткування суб'єктів малого підприємництва в аграрній сфері потребує законодавчого вдосконалення та інтеграції до

законодавства ЄС, враховуючи сучасні економічні реалії України.

2. Необхідно трансформувати сутність спрощеної системи оподаткування зі зменшення податкового тягара для спрощення обліку й звітності платників. Спрощена система має бути перехідною ланкою до введення загальної системи оподаткування навіть для малого бізнесу із застосуванням ефективних методів державної підтримки.

3. Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законів України щодо стимулювання утворення та діяльності сімейних фермерських господарств» № 2497-VIII від 10.07.2018 р. дає змогу впорядкувати діяльність фізичним особам підприємцям, які є виробниками сільськогосподарської продукції, а також за-

безпечити громади місцевого самоврядування додатковими надходженнями за рахунок використання земельних ділянок, які розташовані на їхніх територіях.

4. Завдяки змінам у Податковому кодексу України та деяких законодавчих актах сільські жителі та члени сімейних господарств (у тому числі й голови ФГ) зможуть отримати статус ФОП – виробника сільськогосподарської продукції та сплачувати у пільговому порядку єдиний податок та єдиний соціальний внесок.

5. Згідно з чинним податковим законодавством фермерські господарства можуть працювати на загальній системі оподаткування, а також бути платником єдиного податку 4 групи. Сплата єдиного податку вигідна для фермерських господарств, оскільки замінює декілька податків, зменшує податкове навантаження та заощаджує час на складання й подання податкової звітності.

СПИСОК ПОСИЛАНЬ

Гнатишин, Л. та Прокопишин, О., 2017. Інституційне середовище розвитку фермерських господарств. *Аграрна економіка*, 10, 1–2, с. 81–88.

Демчак, І. М., Свиноус, І. В., Микитюк, Д. М. та ін., 2016. *Фермерські господарства: сучасний стан та проблеми розвитку*. Продуктивність агропро-мислового виробництва, 28, с. 43–49.

Калмиков, О. В., 2016. Система оподаткування суб'єктів малого підприємництва в аграрній сфері. *Економічний вісник університету / Переяслав-Хмельницький держ. пед. ун-т ім. Г. Сковороди*, 31/1, с. 229–234.

Карпенко, Є. А., 2017. Облік та оподаткування оплати праці найманих працівників та членів фермерських господарств. *Економічний вісник Запорізької державної інженерної академії*, 2(2), с. 112–116.

Коваль, Н. І. та Мандибура, В. В., 2015. Удосконалення організації обліку фермерських господарств: зарубіжний досвід. *Глобальні та національні проблеми економіки*, 3, с. 877–882.

Малік, М.Й., Шпикуляк, О. Г. та Мамчур, В. А., 2018. Інституційна формалізація розвитку сімейних фермерських господарств в Україні. *Економіка АПК*, 10, с.72–85.

Панасюк, О. В., 2014. Стан та особливості оподаткування фермерських господарств в Україні. *Науковий вісник Національного університету державної податкової служби України (економіка, право)*, 1, с. 246–252.

Підопригора, І. В., Харіна, І. В. та Кірюшкіна, Ю. М., 2018. Особливості обліку та шляхи його вдосконалення у фермерських господарствах. *Причорноморські економічні студії*, 34, с. 195–197.

Садовська, І. Б., Бабіч, І. І., Нагірська, К. Є., 2019. Організація обліку і оподаткування у фермерських господарствах в контексті професійного бухгалтерського судження. *Облік і фінанси*, 4, с. 45–53.

Черевко Г., 2017. Фермерство в Україні: міф чи реальність. *Вісник Львівського національного аграрного університету: економіка АПК*, 24(1), с. 3–8.

Чупета А. А., 2018. Особливості оподаткування діяльності фермерських господарств в Україні. *Економіка. Фінанси. Право*, 5(2), с. 8–11.

Стаття надійшла 31.03.2020

