

7. Цивільний процесуальний кодекс України: Закон від 18.03.2004 № 1618-IV. Відомості Верховної Ради України. 2004 рік. № 40–41, 42. Ст. 492.

8. Цивільний кодекс України: Закон від 16.01.2003 № 435-IV. *Відомості Верховної Ради України*. 2003 рік. № 40–44. Ст. 356.

9. Чванкін С. А. Розгляд судом справ про усиновлення. *Електронна бібліотека Київського районного суду міста Одеси*. 2016 рік. URL: <https://www.kievskiyud.od.ua/press-department/all-news/1876-rozglyad-sudom-sprav-pro-usinovlennya>

10. Савченко Л. А. Таємниця усиновлення. За і проти. *Сучасні питання економіки і права* / Л. А. Савченко, Т. В. Шевченко. 2013 рік. С. 122–126.

11. Кримінальний кодекс України: Закон від 05.04.2001 № 2341-III. Відомості Верховної Ради України. 2001 рік. № 25–26. Ст. 131.

УДК 349.422:336.221

ПОНЯТТЯ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОГО ТОВАРОВИРОБНИКА ЯК СУБ'ЄКТА ОПОДАТКУВАННЯ

Л. В. Почапська, Ю. М. Павлюченко

Анотація. У цьому дослідженні конкретизовано поняття сільськогосподарського товаровиробника як платника податків на основі національного законодавства, наукової літератури та світової практики. Методологічною основою роботи є сукупність загальних та спеціальних методів дослідження, зокрема: ретроспективний, порівняння, узагальнення, аналізу та синтезу, формально-логічний. Специфіка досліджуваної теми передбачає застосування порівняльного методу, який дає можливість обрати найбільш комплексне визначення сільськогосподарського товаровиробника. Додатково досліджено можливість віднесення фізичної особи до категорії сільськогосподарського товаровиробника. На підставі дослідження запропоновано визначення сільськогосподарського товаровиробника як платника податків.

Ключові слова: сільськогосподарські товаровиробники, оподаткування, угіддя, єдиний податок, фермерське господарство.

Сільськогосподарське товаровиробництво є однією з найбільших сфер господарської діяльності в Україні, що пояснюється історичними традиціями і сприятливими природними та іншими умовами для розвитку сільського господарства. Частка сільського господарства у внутрішньому валовому продукті України була найвищою серед усіх секторів економіки і становила у 2021 році понад 10 %. До того ж саме на сільськогосподарську продукцію припадає найбільша частка загального експорту України – приблизно 41 % за рік, а 13 млн сільських жителів прямо залежать від стану агросектора [1].

Однак поряд із прибутком, отриманим від сільськогосподарського товаровиробництва, у 2022 р. суб'єктами господарювання було здійснено непрямих витрат на суму, що становить приблизно 34,25 млрд дол. США і зумовлено повномасштабним збройним вторгненням РФ [2]. З огляду на це проблемним постає питання створення належного механізму оподаткування сільськогосподарських товаровиробників. Водночас базисним поняттям, на якому будується цілісний термінологічний апарат податкового законодавства, є «сільськогосподарський товаровиробник».

Розробленню поняття сільськогосподарського товаровиробника присвячено праці багатьох вітчизняних науковців у сфері економіки і права, зокрема таких: А. Вдовиченко, Л. Гнатишин, Х. Григор'єва, В. Єрмоленко, В. Жмудінський, Г. Копта, Н. Лагодієнко, А. Мальцева, П. Мороз, О. Ніколаєнко, О. Павлиш, Р. Петров, А. Стагівка, Н. Титова, М. Чабаненко, В. Шульга та інших, напрацювання яких покладено в основу цього дослідження та враховано у формулюванні відповідних висновків. Під час дослідження наукової літератури впливало те, що немає єдиної позиції щодо визначення цього поняття. З огляду на викладене додаткового дослідження потребує аналіз поняття сільськогосподарського товаровиробника саме як платника податків.

Постановка завдання. Метою дослідження є поглиблений аналіз поняття сільськогосподарського товаровиробника на основі національного законодавства, наукової літератури та світової практики та конкретизація визначення цього поняття в контексті платника податків.

Виклад основного матеріалу. Сфера сільського господарства в контексті сфери виникнення відносин оподаткування породжує важливе практичне питання щодо платників податків. Це робить необхідним дослідити поняття сільськогосподарського товаровиробника та супутні поняття саме для розкриття його характеристик як платника податку.

Відомо, що легальне визначення сільськогосподарського товаровиробника містить Закон України «Про державну підтримку сільського господарства України». У п. 2.15¹ ст. 2 цього Закону закріплено, що сільськогосподарський товаровиробник – це юридична особа незалежно від організаційно-правової форми або фізична особа-підприємець, основною діяльністю якої є виробництво сільськогосподарської продукції та/або розведення, вирощування, вилов риби у внутрішніх водоймах (озерах, ставках та водосховищах) та її переробка на власних чи орендованих потужностях, у тому числі власновиробленої сировини на давальницьких умовах, а також здійснення операцій з її постачання, причому в такій діяльності питома вага вартості сільськогосподарських товарів / послуг становить не менше 75 відсотків вартості всіх товарів / послуг, поставлених протягом попередніх 12 послідовних звітних податкових періодів сукупно.

До сільськогосподарських товаровиробників також належать сімейні фермерські господарства, зареєстровані платниками єдиного податку четвертої групи, згідно з главою 1 розділу XIV Податкового кодексу України [3].

Однак це не перше визначення, яке пропонує законодавство. Ще у 2000 році у ст. 1 Закону України «Про внесення змін до Закону України “Про сільськогосподарську кооперацію”», який наразі втратив чинність, надано визначення сільськогосподарського товаровиробника [4]. Це визначення відрізняється від попереднього тим, що сільськогосподарським товаровиробником може бути фізична особа, а не фізична особа-підприємець, як у сучасному законодавстві, питома вага замінювалася поняттям «валовий дохід», а також не було конкретизації щодо основи діяльності цих суб'єктів.

Слід зазначити, що вперше у науковій літературі поняття сільськогосподарського товаровиробника було глибоко досліджено В. М. Єрмоленком. Він зазначив, що сільськогосподарським товаровиробником слід вважати всіх суб'єктів аграрного права, бо кожен із них за своєю природою є певним товаровиробником сільськогосподарської продукції або продуктів її переробки [5, с. 87–91]. Більш сучасне визначення сільськогосподарського товаровиробника надав А. М. Статівка, згідно з яким – це фізична або юридична особа, яка займається виробництвом товарної сільськогосподарської продукції, її переробкою і реалізацією [6, с. 596].

Ще одне визначення міститься у пп. 14.1.235 ст. 14 Податкового кодексу України, де зазначено, що сільськогосподарським товаровиробником є 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 власновиробленої сировини на давальницьких умовах, та здійснює операції з її постачання [7].

Це визначення дещо відрізняється від того, що закріплене у Законі України «Про державну підтримку сільського господарства України», оскільки увага акцентується на виробничій сфері без конкретизації її частки, що є певним недоліком. Це пов'язано з тим, що чітке відмежування сільськогосподарських товаровиробників було прямо пов'язане з пільговими режимами оподаткування аграрної сфери виробництва. Тому дуже важливо робити наголос саме на фінансовій стороні, тобто на одержуваній виручці від реалізації виробленої продукції [8].

Однак у законодавстві є ще одне визначення, яке поєднує в собі виробничі і фінансові якості суб'єкта господарювання. Так, у п. 2 Прикінцевих та перехідних положень Закону України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо дерегуляції в агропромисловому комплексі» [9] сільськогосподарськими товаровиробниками визначаються землевласники і землекористувачі, частка сільськогосподарського товаровиробництва яких за попередній податковий (звітний) рік дорівнює або перевищує 75 відсотків.

Варто також звернутися до міжнародного і зарубіжного досвіду, оскільки в кожній країні побудові системи оподаткування властиві певні особливості, які враховують тенденції та напрями розвитку галузі сільського господарства.

У законодавстві Європейського Союзу увага акцентується на понятті «фермер»: це фізична або юридична особа, зокрема група фізичних або юридичних осіб, які займаються фермерським господарством як основним видом діяльності; отримують прибуток від фермерської діяльності не менше ніж 50 % їх загального прибутку; загальний робочий час, який присвячується фермерській діяльності, має бути не меншим ніж половина загального робочого часу. До того ж якщо фермер здійснює діяльність у сфері лісового господарства, туризму, ремесел або діяльність, спрямовану на захист природного середовища, розмір прибутку, отриманого від фермерської діяльності, повинен становити не менше ніж 25 % загального прибутку фермера [10, с. 121].

Згідно з п. 8(б) додатка 2 Угоди про сільське господарство Світової організації торгівлі, для віднесення до виробників сільськогосподарської продукції не має значення категорія земель, що використовується для сільськогосподарського виробництва. Проте оскільки беззаперечною об'єктивною умовою виробництва сільськогосподарської продукції є використання земель, наявність прав на землю також можна розглядати як ознаку виробника сільськогосподарської продукції з позицій Світової організації торгівлі [11, с. 141].

Визначення сільськогосподарського товаровиробника міститься у ст. 101(17)11 Зведеного (уніфікованого) комерційного кодексу США, у якій йдеться про те, що селянин (фермер) – це особа, яка постійно здійснює фермерську діяльність, тобто «роботу на фермі, обробіток землі, роботу на молочній фермі, на ранчо, виробництво й вирощування сільськогосподарських культур, птиці або поголів'я худоби, виробництво продукції птахівництва або тваринництва в певному обробленому виді» [12, с. 96].

Отже, аналізуючи зарубіжне законодавство, можна прослідкувати, що більшість країн взагалі відмовляються від кількісних показників, адже саме якісний показний найкраще розкриває зміст такої діяльності.

Аналіз національного законодавства, особливо Закону України «Про сільськогосподарську кооперацію», піднімає питання, чи варто до сільськогосподарських товаровиробників відносити фізичних осіб і, що мав на увазі законодавець, надаючи це визначення. Досліджуючи це питання, можна дійти висновку, що йдеться про особисте селянське господарство, яким варто вважати господарську діяльність, яка проводиться без створення юридичної особи фізичною особою індивідуально або особами, які перебувають у сімейних чи родинних відносинах і спільно проживають, з метою задоволення особистих потреб шляхом виробництва, переробки і споживання сільськогосподарської продукції, реалізації її надлишків та надання послуг з використанням майна особистого селянського господарства, у тому числі й у сфері сільського зеленого туризму (ст. 1 Закону України «Про особисте селянське господарство») [13].

Слід зазначити, що є ще одне, особливе визначення, яке надає Державна служба статистики (абзац третій п. 1.5 Наказу Державної служби статистики України від 02.07.2012 р. «Про затвердження Положення про Реєстр статистичних одиниць у сільському господарстві, мисливстві, лісовому і рибному господарстві – Реєстр АГРО») [14]. Замість особистого селянського господарства вживається поняття домогосподарство (домашнє господарство), яким слід вважати сукупність осіб, які спільно проживають в одному житловому приміщенні або його частині, забезпечують себе всім необхідним для життя, ведуть спільне господарство, повністю або частково об'єднують свої кошти та витрачають їх. Ці особи можуть перебувати в родинних відносинах або відносинах сваяцтва, не перебувати в будь-яких з цих відносин або бути і в тих, і в інших відносинах. Домогосподарство може складатися з однієї особи.

Отже, законодавство відносить до фізичних осіб, які займаються виробництвом сільськогосподарської продукції, засновників і членів особистого селянського господарства, яких не можна прямо віднести до сільськогосподарських товаровиробників.

Після аналізу законодавства та наукових робіт можна узагальнити основні риси сільськогосподарського товаровиробника, а саме:

- 1) діяльність спрямована виключно на вирощування (виробництво) та/або переробку сільськогосподарської продукції чи надання послуг сільськогосподарського характеру;
- 2) вирощування (виробництво) такої сільськогосподарської продукції, надання послуг сільськогосподарського характеру та реалізації виробленої (виробленої) продукції повинен здійснювати сам виробник цієї продукції (послуги);

3) відповідна продукція (послуга) має бути вирощена (вироблена, надана) на власних або орендованих потужностях (площах);

4) частка сільськогосподарського товаровиробництва яких за попередній податковий (звітний) рік дорівнює або перевищує 75 відсотків.

Подальший аналіз положень ПК України вказує на те, що для сільськогосподарського товаровиробника як для платника податку на прибуток та платника єдиного податку четвертої групи введено додаткові кваліфікуючі ознаки. Так, для цілей оподаткування податком на прибуток до підприємств, основною діяльністю яких є виробництво сільськогосподарської продукції, належать підприємства, дохід яких від продажу сільськогосподарської продукції власного виробництва за попередній податковий (звітний) рік перевищує 50 відсотків загальної суми доходу (пп. 137.4.1 ст. 137 ПК України) [7].

Щодо спрощеної системи оподаткування, то згідно з ч. 4 п. 291.4 ст. 291 ПК України до четвертої групи платників єдиного податку належать сільськогосподарські товаровиробники, а саме: юридичні особи, у яких частка сільськогосподарського товаровиробництва за попередній податковий (звітний) рік дорівнює або перевищує 75 відсотків; фізичні особи-підприємці, які провадять діяльність виключно в межах фермерського господарства, зареєстрованого відповідно до Закону України «Про фермерське господарство» [7].

У викладеному потрібно звернути увагу на поняття частки сільськогосподарського виробництва. Так, згідно з пп. 14.1.262 ст. 14 ПК України частка сільськогосподарського товаровиробництва – це питома вага доходу сільськогосподарського товаровиробника, отриманого від реалізації сільськогосподарської продукції власного виробництва та продуктів її переробки, у загальній сумі його доходу, що враховується під час визначення права такого товаровиробника на реєстрацію як платника податку. Розрахунок частки сільськогосподарського товаровиробництва подається контролюючим органам за своїм місцезнаходженням та/або за місцем розташування земельних ділянок (абзац четвертий пункту 308.1 статті 308 глави 2 розділу XIV ПК України) [7].

Для загального розуміння концепції оподаткування сільськогосподарських товаровиробників важливим є поняття сільськогосподарської продукції. Сільськогосподарська продукція законодавчо визначена об'єктом державного регулювання згідно з п. 15 ст. 2 Закону України «Про державну підтримку сільського господарства України». Сільськогосподарська продукція (сільськогосподарські товари) – це товари, зазначені у групах 1-24 УКТ ЗЕД згідно із Законом України «Про Митний тариф України» від 19 вересня 2013 року № 584-VII, якщо при цьому такі товари (продукція) вирощуються, відгодовуються, виловлюються, збираються, виготовляються, виробляються, переробляються безпосередньо виробником цих товарів (продукції), а також продукти обробки та переробки цих товарів (продукції), якщо вони були придбані або вироблені на власних або орендованих потужностях (площах) [3].

До того ж, щоб бути сільськогосподарськими товаровиробниками, фізичні особи-підприємці повинні мати статус фермерського господарства. Відтак у ст. 1 Закону України «Про фермерське господарство», а саме в ч. 5, де закріплені ознаки сімейного фермерського господарства. Фермерське господарство, зареєстроване як юридична особа, має статус сімейного фермерського господарства за умови, що в його підприємницькій діяльності використовується праця членів такого господарства, якими є виключно члени однієї сім'ї відповідно до положень Сімейного кодексу України. Фермерське господарство без статусу юридичної особи організовується на основі діяльності фізичної особи-підприємця і має статус сімейного фермерського господарства, за умови використання праці членів такого господарства, якими є виключно фізична особа-підприємець та члени її сім'ї відповідно до статті 3 Сімейного кодексу України. Особливості створення та діяльності сімейного фермерського господарства без набуття статусу юридичної особи регулюються положеннями статті 8⁻¹ цього Закону. Аналогічні положення закріплені у підпункті б п. 4 ч. 4 ст. 291 ПК України [15].

Отже, до четвертої групи платників єдиного податку належать фізичні особи-підприємці лише за умов, якщо вони:

– здійснюють виключно вирощування, відгодовування сільськогосподарської продукції, збирання, вилів, переробку такої власно вирощеної або відгодованої продукції та її продаж;

- провадять господарську діяльність (крім постачання) за місцем податкової адреси;
- не використовують працю найманих осіб;
- членами фермерського господарства такої фізичної особи є лише члени її сім'ї у визначеній частині другої статті 3 Сімейного кодексу України;
- площа сільськогосподарських угідь та/або земель водного фонду у власності та/або користуванні членів фермерського господарства становить не менше 0,5 гектара, але не більше 20 гектарів сукупно [7].

Висновки. На підставі викладеного можна зробити висновок, що у більшості визначених сільськогосподарського товаровиробника, що містяться в законодавстві, не висуваються вимоги до організаційно-правової форми або форми власності, на що вказує, що це визначення охоплює і юридичних, і фізичних осіб. Проте особлива увага приділяється саме кількісному показнику виробленої та/або реалізованої продукції, залишаючи майже поза увагою саме якісний показник, тобто вимоги до виробленої і реалізованої сільськогосподарської продукції. Відмовитись від фінансових показників неможливо, оскільки це позбавить можливості відносити сільськогосподарських товаровиробників до певної групи платників податків.

Тому визначення сільськогосподарського товаровиробника як платника податку має враховувати виробничі і фінансові показники діяльності суб'єкта господарювання – власне виробництво сільськогосподарської продукції та відсоток доходу від її реалізації у загальному доході.

З урахуванням викладеного узагальнено сільськогосподарського товаровиробника як платника податків: його можна визначати як юридичну особу незалежно від організаційно-правової форми та форми власності або фізичну особу-підприємця, що 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 власновиробленої сировини на давальницьких умовах, та здійснює операції з її постачання, і у якій частка доходу від реалізації власновиробленої продукції у загальному доході дорівнює або перевищує встановлений законом відсоток.

Abstract. In this study, the concept of an agricultural producer as a taxpayer is specified on the basis of national legislation, scientific literature and world practice. The methodological basis of the work is a set of general and special research methods, in particular: retrospective, comparison, generalization, analysis and synthesis, formal-legal. The specificity of the researched topic involves the use of a comparative method, which makes it possible to choose the most comprehensive definition of an agricultural producer. The possibility of assigning a natural person to the category of an agricultural producer was additionally investigated. On the basis of the study, the definition of an agricultural producer as a taxpayer is proposed.

Keywords: agricultural producers, taxation, land, single tax, farming.

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Шульга В. Підтримка аграрного сектору в умовах воєнного стану: що варто знати? *Сайт «Ліга Закон»*. 2022. 21 листопада. URL: https://jurliga.ligazakon.net/analitics/213396_pdrtrimka-agrarnogo-sektoru-v-umovakh-vonnogostanu-shcho-varto-znati
2. Огляд непрямих втрат від війни в сільському господарстві України. *Центр досліджень продовольства та землекористування (KSE Агроцентр)*. 2022. 10 листопада. URL: https://kse.ua/wp-content/uploads/2022/11/Losses_report_issue2_ua-1.pdf
3. Про державну підтримку сільського господарства України: Закон України від 24 червня 2004 року № 1877-IV. *Офіційний сайт Верховної Ради України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1877-15>
4. Про внесення змін до Закону України «Про сільськогосподарську кооперацію»: Закон України від 02.11.2000 р. № 2090-III. *Офіційний сайт Верховної Ради України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/469/97-%D0%B2%D1%80#Text>
5. Єрмоленко В. М. Загальна характеристика суб'єктів аграрного права. *Аграрне право України: підручник / за заг. ред. В. М. Єрмоленка*. Київ: Юрінком Інтер, 2010. С. 79–102.
6. Статівка А. М. Сільськогосподарський товаровиробник. Велика українська юридична енциклопедія: у 20 т. Т. 16: Земельне та аграрне право / редкол.: М. В. Шульга (голова), В. В. Носік, П. Ф. Кулинич (заст. голови) та ін. Харків: Право, 2019. С. 596–598.
7. Податковий кодекс України: Закон України від 02 грудня 2010 р. № 2755-VI. *Офіційний сайт Верховної Ради України*. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

8. Філок О. С. Юридичне забезпечення захисту майнових прав сільськогосподарських товаровиробників. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.06. Національний університет біоресурсів і природокористування України, Київ, 2021. 215 с. URL: https://nubip.edu.ua/sites/default/files/u145/dis_filyuk.pdf
9. Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо дерегуляції в агропромисловому комплексі: Закон України від 08.12.2015 р. № 867-VIII. *Офіційний сайт Верховної Ради України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/867-19#Text>
10. Хрипко С. І. Загальна характеристика фермерського господарства за законодавством Європейського Союзу. *Науковий вісник Національного університету біоресурсів і природокористування України*. 2012. Вип. 173. Ч. 2. С. 117–123.
11. Чабаненко М. М. Сільськогосподарський виробник як аграрно-правова категорія. *Актуальні проблеми держави і права*. 2014. С. 137–145.
12. Титова Н. І. Землі сільськогосподарського призначення: права громадян України: наук.-навч. посіб. Львів: ПАІС, 2005. 368 с.
13. Про особисте селянське господарство: Закон України від 15.05.2003 р. № 742-IV. *Офіційний сайт Верховної Ради України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/742-15#Text>
14. Про затвердження Положення про Реєстр статистичних одиниць у сільському господарстві мисливстві, лісовому і рибному господарстві – Реєстр АГРО: Наказ Державної служби статистики України від 02.07.2012 р. № 278. *Офіційний сайт Верховної Ради України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0278832-12#Text>
15. Про фермерське господарство: Закон України від 19.06.2003 р. № 973-IV. *Офіційний сайт Верховної Ради України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/973-15#Text>