



# АПАРАТ ВЕРХОВНОЇ РАДИ УКРАЇНИ

## Головне науково-експертне управління

01008, м.Київ-8, вул. М. Грушевського, 5, тел.:255-40-25, 255-45-01; факс: 255-41-86

До реєстр. № 3131-2 від 17.03.2020  
Народний депутат України  
Д. Гетманцев

### ВИСНОВОК

#### **на проект Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо стимулювання оброблення сільськогосподарських угідь»**

У проекті, з метою подолання проблем тіньової оренди земель та тіньового виробництва сільськогосподарської продукції, пропонується запровадити додаткову ставку земельного податку на «необроблені (частково не оброблені) земельні ділянки сільськогосподарських угідь» для фізичних осіб, фізичних осіб-підприємців, платників єдиного податку. При цьому, за змістом проекту, «необробленими (частково обробленими)» вважаються земельні ділянки, дохідність від реалізації сільськогосподарської продукції з одиниці площі яких або сплаченого податку на доходи фізичних осіб є меншими від встановленого розміру.

Крім того, для вирішення означеної проблеми, пропонується, зокрема, підвищити мінімальну ставку земельного податку; уточнити перелік платників, строки, порядок сплати земельного податку за земельні ділянки сільськогосподарських угідь; оподатковувати доходи фізичних осіб, отримані від продажу власної сільськогосподарської продукції рослинництва, які перевищують 3 розміри мінімальної заробітної плати; скасувати пільги щодо сплати земельного податку для фізичних осіб із земельних ділянок для ведення особистого селянського господарства.

Головне управління, поділяючи у цілому стурбованість суб'єктів права законодавчої ініціативи щодо наявної в Україні проблеми тіньових відносин в аграрному секторі, одночасно з приводу пропонованого способу її вирішення вважає за доцільне висловити такі міркування.

1. Не заперечуючи того, що запровадження додаткового земельного податку може призвести до деякого збільшення бюджетних надходжень, разом із тим, на наш погляд, викликає певний сумнів у його дієвості щодо розв'язання означених проблем, які, у першу чергу, обумовлені неефективністю існуючої системи оподаткування доходів від сільськогосподарської діяльності в Україні. Одним із факторів цього виступає, зокрема, те, що спрощена система оподаткування, обліку та звітності для сільськогосподарських товаровиробників в Україні (4 група платників єдиного податку) на сьогодні потребує суттєвого удосконалення, адже за своєю

природою має стосуватися виключно суб'єктів малого підприємництва з невеликими доходом, чисельністю працівників тощо, для яких ведення повноцінного податкового обліку є складним та економічно обтяжливим, а контроль за правильністю обчислення та сплати проблематичним. При цьому, запровадження такого спрощеного режиму оподаткування має спрямовуватись не стільки на виконання фіскальної, скільки соціальної функції – зокрема, забезпечення зайнятості сільського населення в аграрному секторі, його платоспроможності, збереження сільської поселенської мережі тощо. Поширення ж спеціального податкового режиму на будь-якого сільськогосподарського товаровиробника без обмежень обсягу доходу, розміру земельної ділянки, як це передбачено чинною редакцією ПК, на сьогодні фактично використовується великими та середніми сільськогосподарським виробниками для мінімізації податків та зборів та призводить до суттєвого зменшення бюджетних надходжень та нерівномірного податкового навантаження на виробників різних організаційно-правових форм. Нерівність в оподаткуванні проявляється, у першу чергу, щодо малих виробників, яка, до того ж, посилюється недосконалістю механізмів їх державної підтримки, складністю отримання ними субсидій, доступу до кредитування тощо.

При цьому, враховуючи, що базою оподаткування єдиного податку 4 групи є нормативна грошова оцінка одного гектара сільськогосподарських угідь, це, окрім того, є одним із факторів тінізації ринку оренди землі. Зазначене, у свою чергу, посилюється недовірою механізмів контролю за використанням земель, відсутністю ефективної системи їх обліку тощо.

Тому, на наш погляд, забезпечення функціонування «легального» ринку оренди землі, податкової «прозорості» діяльності сільськогосподарських виробників має здійснюватися не шляхом встановлення додаткового земельного податку, а шляхом комплексного удосконалення системи оподаткування доходів у сфері сільськогосподарського виробництва через диференціацію податкового навантаження на суб'єктів господарювання в залежності від їх організаційно-правової форми, площі земель, кількості найманих працівників, обсягу доходу від сільськогосподарської діяльності, ефективності різних видів сільськогосподарського виробництва тощо. Сюди ж можна віднести і можливість встановлення особливостей оподаткування доходів фізичних осіб від оренди сільськогосподарських земель, доходів фізичних осіб, отриманих від продажу власної сільськогосподарської продукції, посилення механізмів контролю за використанням земель, податкового контролю.

Важливим аспектом виступає і встановлення ставок земельного податку на рівні, який, з одного боку, виступав би дієвим інструментом наповнення бюджету та забезпечував раціональне використання земель (що, власне, є однією із функцій земельного податку), а, з іншого боку, забезпечував би достатню ефективність сільськогосподарського виробництва. Зауважимо, що у супровідних до проекту документах відсутнє належне обґрунтування пропонованої мінімальної ставки земельного податку (базової ставки), її

впливу на фінансовий стан виробників, конкурентоспроможності виробленої ними продукції на світовому ринку тощо. Аналогічне зауваження стосується й перегляду ставок єдиного податку 4 групи. Звертаємо увагу на те, що збільшення податкового навантаження на суб'єктів господарювання буде перекладатися на споживача продукції, адже включатиметься у вартість продукції та послуг, що, відповідно, призведе до підвищення цін та тарифів, а це в сучасних складних економічних умовах є неприйнятним.

Крім того, вважаємо, що оцінка пропонованого інструменту має носити комплексний характер та, насамперед, стосуватись соціальних та економічних наслідків прийняття рішення. Зокрема, посилення податкового тиску на власників земельних ділянок може обумовити продаж або передачу в оренду ними земельних ділянок (що може бути одним із негативних наслідків прийняття проекту) та призвести до зростання безробіття у сільській місцевості, відтоку робочої сили за кордон, зниження конкуренції та монополізації сільськогосподарського виробництва, деформації структури агровиробництва, що вплине на ріст цін на продукти харчування, продовольчу безпеку України тощо.

**2.** Пропозиція проекту щодо запровадження додаткової ставки податку не повною мірою відповідає принципам рівності усіх платників перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації, соціальної справедливості, нейтральності оподаткування (пп.пп. 4.1.2, 4.1.6, 4.1.8 п. 4.1 ст. 4 ПК). Так, за змістом проекту додаткова ставка податку стягуватиметься з тих платників податку, дохідність яких або сплаченого податку на доходи фізичних осіб із земельної ділянки становитиме менше розміру, встановленого у пп.пп. 277<sup>1</sup>.4.2.2, 277<sup>1</sup>.4.2.3 нового п. 277<sup>1</sup>.4 ст. 277 ПК, що складатиме, зокрема, для фізичних осіб - підприємців, юридичних осіб 35% від нормативної грошової оцінки. Такий підхід, на наш погляд, призведе до суттєвого збільшення податкового навантаження саме на фізичних осіб, особисті селянські, малі фермерські господарства, інших малих суб'єктів господарювання, дохідність яких, у тому числі, й через малий розмір земельних ділянок, ефективність виробництва є значно нижчою, ніж у великих та середніх виробників. У тому числі, це стосується й можливості зменшення податкового зобов'язання за рахунок сплаченого податку на доходи фізичних осіб.

Не враховує пропоноване запровадження додаткового земельного податку й особливостей сільськогосподарського виробництва, таких, як, зокрема, сезонність виробництва, залежність від погодних та біологічних факторів, особливостей окремих видів сільськогосподарського виробництва (зокрема, їх збитковості та потреби у державному субсидюванні), що доволі часто обумовлює відсутність у суб'єктів господарювання доходів, достатніх для сплати податку. Сюди ж слід віднести і особливості обробітку землі, що вимагає здійснення заходів зі збереження та підвищення її якості та передбачає тимчасове невикористання земельної ділянки для вирощування продукції (тримання під паром).

Також дискримінаційною виглядає норма по відношенню до фізичних осіб – власників (постійних користувачів) земельних ділянок для ведення особистого селянського господарства (в межах розміру для безоплатної передачі земельних ділянок громадянам – до 2 гектарів), адже вказані ділянки надаються, насамперед, з метою задоволення особистих потреб шляхом виробництва, переробки і споживання сільськогосподарської продукції (ст. 2 Закону України «Про особисте селянське господарство»), а не для здійснення підприємницької діяльності.

**3.** Запропонований у проекті механізм оподаткування, зокрема, порядок обчислення, строки та порядок сплати додаткового земельного податку, не повною мірою узгоджується із принципом економічності оподаткування (пп. 4.1.7 п. 4.1 ст. 4 ПК), оскільки суттєво ускладнює як його адміністрування контролюючими органами, так і збільшує адміністративне навантаження на платників податків, адже вимагає додаткового обчислення дохідності земельних ділянок. Зокрема, це може негативно позначитись на позиції України у рейтингу Doing Business, обсягах інвестицій у сільське господарство тощо.

Крім того, потребує доопрацювання запропонований порядок обчислення податку для фізичних осіб, який передбачає подання ними декларації (п. 277<sup>1</sup>.3 нової ст. 277<sup>1</sup> ПК), адже це не узгоджується із чинним механізмом, який передбачає, що нарахування фізичним особам сум податку проводиться контролюючими органами (п. 286.5 ст. 286 ПК).

**4.** Виглядає дискусійним запровадження додаткової ставки земельного податку на «необроблені (частково не оброблені) земельні ділянки сільськогосподарських угідь» як інструменту вирішення проблеми тіньової оренди сільськогосподарських земель, тіньового ринку сільськогосподарської продукції, «забезпечення однакових умов ведення бізнесу на сільськогосподарських угіддях», про які йдеться у пояснювальній записці до проекту.

**5.** Викликає певні застереження пропозиція нового п. 26.3 ст. 26 ПК в аспекті визначення додаткової ставки через встановлення «особливостей об'єкта оподаткування, виду діяльності та іншого», яке не розкриває її змістовних відмінностей від «базової» ставки.

**6.** Змінами до пп. 165.1.24 п. 165.1 ст. 165 ПК пропонується оподатковувати доходи, отримані від продажу власної сільськогосподарської продукції рослинництва, що вирощена, зібрана, виготовлена, вироблена, оброблена та/або перероблена на земельних ділянках безпосередньо фізичною особою, які перевищують 3 розміри мінімальної заробітної плати, у той час як за чинною нормою вказані доходи не оподатковуються. Слід зазначити, що у супровідних до проекту документах не міститься належного обґрунтування запропонованого неоподаткованого розміру такого доходу від продажу продукції рослинництва, зокрема, враховуючи те, що згідно із абз. 7 цього ж підпункту вказаний неоподаткований розмір доходу при продажу власної продукції тваринництва складає 50 розмірів мінімальної заробітної плати.

У зв'язку з цим, слід звернути увагу на соціальний аспект доцільності запровадження такої пропозиції. Так, встановлення податкових пільг для доходів від продажу власної сільськогосподарської продукції фізичних осіб на сьогодні виконує не стільки фіскальну функцію, скільки спрямоване на вирішення питань зайнятості у сільській місцевості, підвищення якості життя сільського населення, що особливо актуальним є в сучасних умовах загострення демографічної кризи на селі.

7. Положення п. 277.1 нової ст. 277 ПК, згідно з яким «... для однієї категорії земельних ділянок встановлюється єдина ставка податку», потребує уточнення, оскільки з його змісту виглядає незрозумілим, про яку єдину ставку йде мова у випадку, якщо ділянки розташовані в різних адміністративно-територіальних одиницях та для них встановлені різні розміри ставок.

8. Внутрішньо неузгодженим виглядає зміст п. 277<sup>1</sup>.3 нової ст. 277<sup>1</sup> ПК, згідно з яким «у разі якщо платником податків не подано в установлений законом строк податкову декларацію, або в податковій декларації звітного року земельні ділянки сільськогосподарських угідь не зазначено як не оброблені (частково не оброблені), то земельні ділянки вважаються такими, що задекларовані платником податків як оброблені», та пп. 277<sup>1</sup>.4.1 п.277<sup>1</sup>.4 цієї ж статті, за яким «земельні ділянки сільськогосподарських угідь вважаються такими, що необроблені, якщо вони задекларовані платником податків як не оброблені».

9. Не можна погодитись із пропозицією проекту щодо виключення пільги зі сплати земельного податку для фізичних осіб щодо земельних ділянок для ведення особистого селянського господарства – у розмірі не більш як 2 гектари, передбаченої чинним пп. 281.2.1 п. 281.2 ст. 281 ПК та їх оподаткування на рівні із сільськогосподарськими виробниками. Адже за змістом Закону України «Про особисте селянське господарство» особисте селянське господарство слід розглядати як господарську діяльність, яка має непідприємницький характер, що спрямована, насамперед, на задоволення особистих потреб шляхом виробництва, переробки і споживання сільськогосподарської продукції, та передбачає реалізацію лише її надлишків.

10. Положення п.п. 277<sup>1</sup>.3, 277<sup>1</sup>.5 нової ст. 277<sup>1</sup> ПК стосуються не ставок земельного податку за земельні ділянки сільськогосподарських угідь, що є предметом регулювання вказаної статті, а порядку його обчислення.

11. Дискусійною виглядає пропозиція п. 277<sup>1</sup>.5. нової ст. 277-1 ПК, за якою контролюючий орган не нараховує податкове зобов'язання, визначене за додатковою ставкою, встановленою відповідно до п. 277<sup>1</sup>.2 цієї статті, платнику податків – фізичній особі, у разі, якщо ним отримана податкова інформація від податкового агента в податковій декларації або з інших джерел про отримання такою особою загального доходу від реалізації сільськогосподарської продукції, який є достатнім для того, щоб земельна ділянка сільськогосподарських угідь відповідно до пп. 277<sup>1</sup>.4.2.1 п. 277<sup>1</sup>.4 цієї статті вважалась обробленою. На наш погляд, це може призвести до корупційних ризиків, заниження сум податку на практиці.

**12.** Не сприятиме, на наш погляд, виправленню ситуації щодо тіньової оренди земель пропозиція щодо виключення з тексту оновленого п. 286.5 ст. 286 ПК слова «оригіналів» – у частині відповідних документів, на підставі яких у разі виявлення розбіжностей між даними контролюючих органів та даними, підтвердженими платником податку, проводиться перерахунок суми податку.

**13.** Пропозиція до ст.ст. 24, 25 Закону України «Про оренду землі» щодо встановлення обов'язку сплати земельного податку за земельні ділянки сільськогосподарських угідь видається зайвою з огляду на встановлений ст. 67 Конституції України припис, що кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом.

**14.** У супровідних до проекту документах відсутнє належне обґрунтування у контексті його впливу на бюджет, зокрема, у частині динаміки бюджетних надходжень у коротко-, середньо- та довгостроковій перспективі, у тому числі, з урахуванням ймовірних зрушень у структурі сільськогосподарських товаровиробників за їх організаційно-правовою формою. Потреба у таких розрахунках вбачається доцільною з огляду на те, що очікуваний ефект, у частині бюджетних надходжень, може мати місце лише у короткостроковому періоді, проте у більш віддаленій перспективі він може бути знівельований зниженням податкоспроможності товаровиробників внаслідок збільшення фіскального навантаження на них.

**15.** Оскільки згідно зі ст. 116 Конституції України Кабінет Міністрів України забезпечує проведення фінансової та податкової політики, для прийняття виваженого рішення щодо внесеного законопроекту доцільно отримати висновок Уряду.

Керівник Головного управління

С. Тихонюк

Вик.: І. Крегул, Є. Гришко



СЕДО ВЕРХОВНОЇ РАДИ УКРАЇНИ

Підписувач: ТИХОНЮК СВІТЛАНА АНДРІЙВНА  
Сертифікат: 2B6C7DF9A3891DA104000000733B42008E588D01  
Дійсний до: 27.05.2021 23:59:59

Апарат Верховної Ради України  
№ 16/3-2020/65005 від 02.06.2020



96816