

УДК 346:338.43  
DOI <https://doi.org/10.32782/pyuv.v5.2023.11>

*О. П. Киценко*  
*orcid.org/0009-0008-3503-2025*  
*кандидат юридичних наук,*  
*докторант кафедри адміністративного та фінансового права*  
*Національного університету біоресурсів і природокористування України*

## ІСТОРИКО-ПРАВОВИЙ АНАЛІЗ РИЗИКІВ ДЕРЖАВНОГО ПОДАТКОВОГО ВПЛИВУ НА СУБ'ЄКТІВ АГРАРНОГО СЕКТОРУ

**Вступ.** Сучасний стимулюючий вплив держави на фінансово-господарський стан суб'єктів аграрного сектору економіки України, у першу чергу, здійснюється за рахунок удосконалення відповідних суспільно-економічних та аграрно-виробничих (переробних, збутових, посередницьких тощо) правовідносин з метою розвитку цього сектору у відповідності до передових європейських стандартів. У контексті зазначеного реформування, органи державної влади та місцевого самоврядування України, починаючи з перших років відновлення незалежності нашої держави, у нормативно-правових актах пропонують різні механізми закріплення позитивного податкового впливу на суб'єктів аграрного сектору.

Сучасне правове регулювання аграрно-податкових відносин, як вид державного стимулюючого впливу на аграрний сектор, на нашу думку, повинно удосконалюватися на засадах державно-приватного партнерства з обов'язковим урахуванням (інколи не зовсім позитивного) досвіду застосування окремих спеціальних (пільгових) режимів оподаткування у роки формування пільгового податково-правового механізму в аграрному секторі.

Тобто, вирішення існуючих проблем системи сучасного нормативно-правового забезпечення функціонування аграрного сектору, на нашу думку, значною мірою полягає в необхідності удосконалення регуляторного інструментарію податкового впливу на суб'єктів цього сектору шляхом перегляду на нормативно-правовому рівні взаємовідносин між ними та державою щодо послаблення податкового навантаження та запровадження стимулюючих спеціальних режимів аграрного оподаткування.

**Постановка завдання.** Ступінь наукової розробки обраної тематики характеризується тим, що дослідження фінансових (бюджетних, податкових, цінових, страхових тощо) взаємовідносин суб'єктів аграрного сектору та держави, а також територіальних громад, здійснюється у межах адміністративного та фінансового права рядом відомих вітчизняних науковців. Питанням особливостей стимулюючого податкового впливу держави на суб'єктів аграрного сектору,

які здійснені у контексті дослідження загальної системи оподаткування, присвячені праці таких науковців як А. В. Гуржій, Е. С. Дмитренко, М. К. Ковальчук, Н. А. Котляревська, В. І. Курило, М. П. Кучерявенко, В. В. Мушенко, Ю. С. Петлюк, Н. Ю. Пришва, О. С. Риженко, Л. А. Савченко, О. М. Ситніченко, А. В. Цимбальюк, В. Д. Чернадчук та інших.

Однак, у ході здійснення авторських досліджень, поєднання історико-правового та порівняльно-правового методів наукового аналізу та пошуку дозволило виявити негативний вплив (ризик) окремих механізмів нормативно-правового регулювання відносин публічно-податкового управління на фінансово-господарський стан окремих категорій суб'єктів аграрного сектору. Тому автором порушується проблема щодо необхідності звернення уваги на історично сформовані ризики зниження рівня державного позитивного впливу на суб'єктів аграрного сектору, зокрема у частині негативного (для сільськогосподарських платників податків) застосування спеціальних податкових режимів, які виявлялися ефективними не для усіх категорій суб'єктів аграрного господарювання.

Мета даної статті полягає у здійсненні історико-правового аналізу окремих механізмів системи державного податкового стимулюючого впливу на виробничо-господарську діяльність суб'єктів аграрного сектору, характеристиці сутності негативних наслідків (ризиків) застосування окремих спеціальних податкових режимів, а також надання пропозицій щодо удосконалення такого впливу з урахуванням існуючого історичного досвіду нормативно-правового регулювання аграрно-податкових правовідносин.

**Результати дослідження.** Процес оподаткування виробничої діяльності суб'єктів аграрного сектору економіки України, на думку таких науковців як В. І. Курило, В. В. Мушенко та О. С. Риженко визначається у поняттях ризику, тобто піддається оцінюванню ступінь ризиковості такої виробничо-господарської діяльності з точки зору збитковості як наслідків [1, с. 165]. Погоджуючись з позицією зазначених вище науковців додаємо, що будь-який ризик (у т.ч.

і податковий) у сфері сільськогосподарського виробництва повинен підлягати правовому регулюванню, що дозволить передбачати його настання та приймати міри щодо уникнення чи мінімізації на виробника сільськогосподарської продукції як платника податків.

Проведений аналіз нормативно-правових актів дає підстави зазначити, що до факторів виникнення негативних фінансово-господарських наслідків для платників податків (у т. ч. і суб'єктів аграрного сектору) є, зокрема, невідповідність окремих положень вітчизняного податкового законодавства, а також «внутрішні суперечності між нормами різних глав Податкового кодексу України, які формуються по причині безсистемного коригування податкової політики нашої держави протягом багатьох років, в тому числі й на вимоги міжнародних фінансово-кредитних інституцій» [2, с. 33].

Отже, для обґрунтування запропонованої позиції як досягнення мети даного дослідження, здійснимо аналіз особливостей розуміння та реалізації дискреційних повноважень суб'єктами публічного управління щодо нормативно-правового регулювання відносин застосування пільгових режимів оподаткування суб'єктів аграрного сектору до (2003–2004 рр.) та після (2011 р.) прийняття Податкового кодексу України [3] (надалі – ПКУ).

У першу чергу, доцільно звернутися до історично-податкових подій двадцятирічної давнини наступного змісту. У ст. 52 Закону України «Про Державний бюджет України на 2003 рік» від 26.12.2002 № 380-IV було встановлено, що державні сільськогосподарські підприємства, які постраждали у 2003 р. від стихійного лиха, Кабінетом Міністрів України (надалі – КМУ) встановлюється особливий режим сплати частини прибутку (доходу) [4]. КМУ визначив пільгову сплату у розмірі у розмірі 5% на зазначений рік та контроль за повнотою і своєчасністю сплати відрахувань частини прибутку у розмірі 5% покладено на ДПА України [5].

Незважаючи на те, що ряд суб'єктів аграрного сектору різних областей України довели факт настання форс-мажорних обставин (загибель сільськогосподарських культур) та наявність всіх підстав для застосування пільгової ставки (5%), органи податкової служби, при проведенні планових перевірок визнавали факт використання пільги не законним по причині не включення платників до Переліку постраждалих підприємств, складеного Міністерством аграрної політики України та Міністерства фінансів України від 29.04.2003 р. № 123/431 [6].

Оскільки платники податків не мали впливу на реалізацію дискреційних повноважень представниками органів державної виконавчої влади

(включення до зазначеного вище переліку), то право на використання податкової пільги доводило у суді. Захистивши право суб'єктів аграрного сектору на використання пільгового режиму оподаткування, суд мотивував своє рішення тим, що єдиною та необхідною умовою застосування особливого режиму оподаткування є факт постраждалості державного підприємства-суб'єкта аграрного сектору від стихійного лиха. Будь-яких інших умов застосування особливого режиму Законом № 380-IV не передбачено, як і не надано повноважень іншим органам державної влади встановлювати такі додаткові умови. Підзаконний нормативний акт не може розширювати або звужувати межі дії Закону [7].

Як на інший приклад, у межах даного дослідження, на нашу думку, доцільно звернути увагу на факт непослідовного державного податкового впливу на суб'єктів аграрного сектору навіть після набрання чинності з 01.01.2011 р. ПКУ [2]. Адже, окремі нововведення, запроваджені ПКУ, встановили нерівні права в оподаткуванні для різних груп виробників сільськогосподарської продукції (зі 75 відсотковим статусом сільськогосподарського підприємства та без зазначеного статусу). Зокрема, звільнення від оподаткування податком на додану вартість (надалі – ПДВ) операцій з постачання зернових культур (п. 15 підрозд. 2 розд. XX) [2].

Не звертаючи увагу на ніби то позитивний, на перший погляд, факт державного регуляторного впливу на суб'єктів аграрного сектору, надаємо аналіз застосування такого звільнення від оподаткування ПДВ у контексті наявності переваги чи недоліків від застосування подібного регуляторного механізму у сфері сільськогосподарського оподаткування. Отже, відповідно до норм ПКУ, право на віднесення сум до податкового кредиту (і таким чином – зменшення податкового зобов'язання перед державою) в покупця виникає у разі здійснення операцій з придбання зернової продукції у продавця з наявним 75 відсотковим статусом (платника ПДВ) та отримання від нього податкової накладної, яка є підставою для нарахування сум податку податкового кредиту на 20% [2].

Отже, податковий ризик державного регуляторного впливу полягав у звільненні від оподаткування ПДВ операцій з постачання зернових культур виробників сільськогосподарської продукції. Адже, покупцю зернових культур було економічно ефективніше співпрацювати з статусним суб'єктом аграрного сектору, який при реалізації зернової продукції, надає покупцю податкову накладну для зменшення своїх податкових зобов'язань перед бюджетом за кожною операцією. Дана податково-правова норма погіршувала становище ряду суб'єктів аграрного сектору, які

не мали «75 відсоткового спеціального статусу сільськогосподарського товаровиробника» як приватної так і державної форми власності, хоча їх основною діяльністю було вирощування, переробка та реалізація зернової продукції [8, с. 52].

Проілюструвати наше дослідження ризиків негативного державного регуляторного впливу на окремі категорії суб'єктів аграрного сектору без спеціального статусу доцільно дослідженням професора В. В. Мушенка, який дослідив зазначену ситуацію у 2011 р. на прикладі Філії «Агрогаз» ДК «Укртрансгаз» НАК «Нафтогаз України», основною метою діяльності якої було вирощування, переробка та реалізація надлишків власної зернової продукції. Оскільки зазначена філія не мала 75 відсоткового статусу сільськогосподарського підприємства, то її операції з продажу зернових культур власного виробництва не звільнялися від оподаткування ПДВ. В результаті чого покупці не бажали співпрацювати з таким виробником сільськогосподарської продукції чи вимагали зменшувати ціну за одиницю продукції на 20%. За результатами оперативного аналізу Філії «Агрогаз» сума збитків від реалізації сільськогосподарської зернової продукції за 2011 рік становила понад один мільйон гривень [9].

Отже зазначений вище аналіз фактів негативного податкового впливу органів законодавчої та виконавчої влади на стан фінансово-господарської діяльності суб'єктів аграрного сектору пояснюється неузгодженості приписів законодавчих та підзаконних нормативно-правових актів та виконавчих дій суб'єктів публічного управління. Подібні історичні факти дають наразі підстави зазначити про нагальну необхідність детального розроблення та внесення змін до ст. 11 («Спеціальні податкові режими») та ст. 12 («Повноваження Верховної Ради України, Верховної Ради Автономної Республіки Крим, сільських, селищних, міських рад щодо податків та зборів») ПКУ [2] в частині надання податкових пільг сільськогосподарським товаровиробникам (наразі платникам єдиного податку IV групи), які отримали збитки в фінансово-господарській діяльності поточного року не лише від несприятливих погодних умов, а й від інших соціальних, економічних, політичних та інших ризиків та впливів. Основним з таких ризиків наразі є воєнні дії на території нашої держави.

Крім того, проаналізовані вище історико-податкові факти формування ризиків державного регуляторного впливу в аграрному секторі дають підстави зазначити про необхідність більш чіткого законодавчого регулювання дискреційних повноважень посадових осіб органів виконавчої влади при виконанні ними законодавчих приписів щодо контролю за умовами і наслідками

пільгового оподаткування суб'єктів аграрного сектору.

На нашу думку, доцільно погодитися з позицією Резанова С. А. щодо того, що дискреційні повноваження це сукупність прав і обов'язків осіб, уповноважених на виконання функцій держави, що надають можливість на власний розсуд визначати повністю чи частково вид і зміст управлінського рішення, яке приймається, або можливість вибору на власний розсуд одного чи декількох варіантів управлінських рішень, виключно передбачених нормативно-правовим актом [8, с. 481].

Крім того, результати описаного вище правового дослідження в історичному аспекті, є наразі актуальним у частині розробки пропозицій та побудови пільгового механізму оподаткування постраждалих від воєнних дій суб'єктів аграрного сектору та відновлення стану виробничої придатності земель сільськогосподарського призначення.

Виходячи з цього, нами підтримується запровадження, запропонованої В. І. Безгіним загальної ідеї «територіального принципу» відновлення галузей економіки України, при застосуванні особливих пільгових режимів оподаткування суб'єктів аграрного сектору за такими групами: 1) перебували під окупацією менш тривалий час (окремі території Чернігівської, Київської, Житомирської обл.); 2) перебували тривалий час (більш ніж півроку) під тимчасовою окупацією (окремі райони і громади Харківської обл.); 3) знаходились під тимчасовою окупацією більший проміжок часу, а деякі з них навіть були інтегровані в систему державного управління агресора (частина Донецької, Луганської обл. та Автономна Республіка Крим) [9].

При визначенні за основу на законодавчому рівні територіального механізму системи пільгового оподаткування, доцільним також буде закріпити прозорий та доступний механізм підтвердження збитків від воєнних дій суб'єктів аграрного сектору як факту настання форс-мажорних обставин. Адже за результатами існуючих моніторингові Міністерства аграрної політики і продовольства України на жовтень 2023 р. у аграрному секторі сформувалася наступна ситуація: 59% господарств припиняли свою діяльність внаслідок окупації; 25% – внаслідок бойових дій; 16% господарств працювали безперервно. Крім того, у 79% суб'єктів аграрного сектору під час окупації було зруйновано чи вкрадено майно, техніка, врожай. Найбільше постраждали сільськогосподарські будівлі (у 40% суб'єктів) та техніка – (у 24% суб'єктів). Також 81% господарств потребують після деокупації розмінування сільськогосподарських земель.

Особливого занепокоєння, а відповідно бажання запропонувати необхідні норматив-

но-правові механізми вирішення ситуації викликає той факт, що лише 22% постраждалих суб'єктів аграрного сектору повністю зафіксували збитки та втрати і провели інвентаризацію зруйнованих активів. 50% суб'єктів аграрного сектору змогли частково задокументувати втрати та пошкодження, а 28% господарств не мали такої можливості взагалі [10].

Отже, важливим питанням для суб'єктів аграрного сектору, поряд із відновленням матеріальної бази виробництва, розмінуванням земель сільськогосподарського призначення, отримання доступних банківських кредитів, відновлення ринків збуту сільськогосподарської продукції тощо є звільнення від податкових перевірок, надання податкових пільг та застосування спеціальних режимів (пільгового) оподаткування як засобів сучасного стимулюючого впливу держави на фінансово-господарський стан суб'єктів аграрного сектору економіки України.

**Висновки.** Обґрунтованість кінцевого результату податкового регуляторного впливу держави на конкретного платника податків чи певний сектор економіки, на нашу думку, впливає на здатність держави регулювати економічні процеси та безпомилково визначати вектори своїх рішень в галузі оподаткування в умовах воєнного стану. Від урегульованості взаємовідносин держави з платниками значною мірою залежить успішність її податкової політики. Відсутність фінансових надходжень у сферу сільського господарства наразі від держави нами пояснюється тим, що фіскальна та стимулююча ефективність податків значною мірою залежить від посадових осіб органів державної виконавчої влади, в процесі виконання ними своїх дискреційних повноважень щодо забезпечення доходів бюджету. Тобто, на податкові важелі акумуляції державних доходів та стимулювання економічної активності досить жорстко накладаються обмеження організаційно-управлінськими аспектами оподаткування. Публічне адміністрування відносин регуляторного податкового впливу на суб'єктів аграрного сектору потребує подальшої трансформації в частині більш широкого застосування різних пільгових податкових режимів в умовах воєнного стану з одночасним уникненням формування ризиків державного негативного впливу на суб'єктів аграрного сектору економіки України.

### Література

1. Курило В.І., Мушенюк В.В., Риженко О.С. Податкові ризики сільськогосподарського виробництва України: фінансово-правова характеристика. Монографія. Ніжин, НДУ ім. М. Гоголя, 2017. 191 с.
2. Мушенюк В.В. Удосконалення відносин державної фінансової підтримки аграрного сектора економіки. *Міжнародний науковий журнал «Інтернаука» Серія «Юридичні науки»* № 2 (7) 2018. С. 31–35.

3. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 р., № 2755-VI. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/2010>.

4. Про Державний бюджет України на 2003 рік: Закон України від 26.12.2002 N 380-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/380-15#Text>.

5. Про норматив і порядок відрахування до загального фонду державного бюджету частини прибутку (доходу) державними не корпоративними, казенними підприємствами та їх об'єднаннями: Постанова Кабінету Міністрів України від 22.04.2003 № 557. URL: [https://ips.ligazakon.net/document/view/КР030557?an=0&ed=2003\\_12\\_29](https://ips.ligazakon.net/document/view/КР030557?an=0&ed=2003_12_29).

6. Про затвердження Порядку використання коштів Державного бюджету України, що спрямовуються на подання допомоги сільськогосподарським товаровиробникам, які постраждали внаслідок несприятливих погодних умов зимівлі озимих зернових культур у 2003 році: Наказ Міністерства аграрної політики України та Міністерства фінансів України від 29.04.2003 № 123/431. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0371-03#Text>.

7. Інформація про стан розгляду судових справ за 2004 рік. Господарський суд Чернігівської області. *Єдиний Контакт-центр судової влади України*. URL: <https://court.gov.ua/fair/sud5028/>.

8. Курило В.І., Мушенюк В.В. Значення місцевих податків у процесі реформування місцевого самоврядування та територіальної організації влади в Україні. Актуальні проблеми створення інтелектуальних і індустріальних парків: [Збірник матер. Всеукр. наук.-практ. конф. (м. Київ, 22.02.2016 р.)]. Ред. кол. В.В. Галуцько та ін. К.: МП Леся, 2016. С. 49–51.

9. Мушенюк В.В. Щодо правовідносин держави та виробників продукції рослинництва за Податковим кодексом України. Зб. тез Міжнар. наук.-практ. конф., присв. 10-р. створ. юрид. ф-ту НУБіП. К., 2011. С. 150–152.

10. Резанов С.А. Використання дискреційних повноважень в діяльності органів державного управління. *Форум права*. 2009. № 1. С. 480–483.

11. Безгін Віталій. До відновлення місцевого самоврядування на деокупованих територіях мають застосуватися різні підходи. *Децентралізація*. 10.05.2023. URL: <https://decentralization.gov.ua/news/16238>.

12. Постраждали аграрії розповіли про нагальні потреби та проблеми для відновлення діяльності підприємств від 04.10.2023. Міністерство аграрної політики і продовольства України. URL: <https://minagro.gov.ua>.

### Анотація

**Киценко О. П.** Історико-правовий аналіз ризиків державного податкового впливу на суб'єктів аграрного сектору. – Стаття.

У статті в історичному аспекті проаналізовані окремі законодавчо закріплені механізми податкового впливу держави на суб'єктів аграрного сектору. Аналізу здійснено для формування пропозицій щодо уникнення негативних ризиків запровадження спеціальних режимів аграрного оподаткування з метою послаблення податкового навантаження в умовах правового режиму воєнного стану. Досліджено окремі законодавчі положення про пільгові режими оподаткування суб'єктів аграрного сектору в різні роки. Зокрема, факти законодавчо закріпленого права, постраждалих від стихійного лиха державних сільгоспідприємств, на особливий режим сплати частини прибутку (доходу) та невизнання такого права кон-

тролюючими органами в порушення норм чинного законодавства та застосування адміністративного розсуду (2003 р.). Дано оцінку окремим нововведенням, Податкового кодексу України (2011 р.) щодо встановлення нерівних умов для різних груп виробників сільськогосподарської продукції. Проаналізовано наслідки подібного регуляторного впливу для конкретного сільськогосподарського підприємства. Вистачено причинами виникнення ризиків негативного регуляторного впливу на фінансовий стан суб'єктів аграрного сектору неузгодженості приписів нормативно-правових актів та адміністративного розсуду у діяльності суб'єктів публічного управління. Запропоновано внесення змін до статей 11 та 12 Податкового кодексу України щодо надання податкових пільг суб'єктам аграрного сектору, які отримали збитки від соціальних, економічних, політичних, природних та інших ризиків. Визначено наразі основним негативним впливом на діяльність суб'єктів аграрного сектору – воєнні дії на території нашої держави та запропоновано механізм територіального (секторального) застосування особливих (пільгових) режимів оподаткування для постраждалих суб'єктів.

*Ключові слова:* адміністративний розсуд, історико-правовий метод, державний податковий вплив, Податковий кодекс України, податкове законодавство, податкові правовідносини, ризики, суб'єкт аграрного сектору.

### Summary

***Kytsenko O. P. Historical and legal analysis of the risks of state tax influence on subjects of the agrarian sector. – Article.***

In the article, in a historical aspect, separate mechanisms of the state's tax influence on subjects of

the agrarian sector are analyzed. The analysis was carried out to form proposals for avoiding the negative risks of introducing special regimes of agrarian taxation in order to reduce the tax burden in the conditions of the legal regime of martial law. Separate legislative provisions on preferential taxation regimes for subjects of the agrarian sector in different years have been studied. In particular, the facts of the legally enshrined right of natural disaster victims of state-owned agricultural enterprises to a special regime for payment of part of the profit (income) and the non-recognition of such a right by the controlling authorities in violation of the norms of current legislation and the application of administrative discretion (2003). An assessment is given of a separate innovation of the Tax Code of Ukraine (2011) regarding the establishment of unequal conditions for different groups of producers of agricultural products. The consequences of such regulatory influence for a specific agricultural enterprise are analyzed. The causes of the risks of negative regulatory impact on the financial condition of the subjects of the agrarian sector are the inconsistency of the prescriptions of regulatory and legal acts and administrative discretion in the activities of the subjects of public administration. It is proposed to amend Articles 11 and 12 of the Tax Code of Ukraine regarding the provision of tax benefits to subjects of the agricultural sector who have suffered losses from social, economic, political, natural and other risks. Currently, the main negative impact on the activities of the subjects of the agrarian sector is identified as military actions on the territory of our state, and a mechanism for the territorial (sectoral) application of special (preferential) taxation regimes for the affected subjects is proposed.

*Key words:* administrative discretion, historical-legal method, state tax influence, Tax Code of Ukraine, tax legislation, tax legal relations, risks, subject of the agricultural sector.