

ПОДАТКОВІ МЕХАНІЗМИ ДЕТИНІЗАЦІЇ ДОХОДІВ ФІЗИЧНИХ ОСІБ ВІД РЕАЛІЗАЦІЇ ФРУКТІВ, ЯГІД, ВИНОГРАДУ, ПРЯНИХ, АРОМАТИЧНИХ І ЛІКАРСЬКИХ КУЛЬТУР, МЕДУ ТА ДИКОРΟΣЛИХ НЕДЕРЕВНИХ ПРОДУКТІВ В УКРАЇНІ

©2021 ПОЛЯКОВ М. Й.

УДК 336.02
JEL: H21; H24; H26

Поляков М. Й. Податкові механізми детинізації доходів фізичних осіб від реалізації фруктів, ягід, винограду, пряних, ароматичних і лікарських культур, меду та дикорослих недревних продуктів в Україні

Проаналізовано успішний досвід Литви, Молдови та Польщі у сфері оподаткування доходів громадян від реалізації вирощеної ними сільськогосподарської чи зібраної власноруч лісової продукції або відповідної заготівельної діяльності. Зроблено висновок про те, що вдосконалений механізм оподаткування доходів фізичних осіб від продажу вирощених (зібраних) ними фруктів, ягід, винограду, пряних, ароматичних і лікарських культур, меду та дикорослих недревних продуктів в Україні має: 1) бути максимально простим; 2) не передбачати радикальних змін, які можуть дестимулювати сплату податків; 3) базуватися на основі звільнення від оподаткування невеликих обсягів продажів і застосування низької ставки податку на доходи фізичних осіб (далі – ПДФО) стосовно решти доходів від зазначеної діяльності; 4) бути легким в адмініструванні, не передбачати значного збільшення адміністративного навантаження на платників – в основному сільське населення; 5) мінімізувати можливості для приховування об'єкта оподаткування. З огляду на це запропоновано: поширити звільнення від оподаткування доходів фізичних осіб на підставі довідки за формою № ЗДФ на доходи від реалізації зібраних власноруч дарів лісу; перейти до оподаткування ПДФО решти доходів громадян від продажу вирощених та/або зібраних ними фруктів, ягід, винограду, пряних, ароматичних і лікарських культур, меду та дикорослих недревних продуктів за ставкою 5% (без сплати військового збору); застосовувати штрафи в разі виявлення приховування таких доходів від оподаткування.

Ключові слова: доходи фізичних осіб від реалізації вирощеної ними чи зібраної власноруч у лісі продукції, податок на доходи фізичних осіб, військовий збір, звільнення від оподаткування, ставка податку.

Бібл.: 26.

Поляков Михайло Йосипович – кандидат економічних наук, експерт Комітету з розвитку промисловості, державних закупівель та співпраці з державним сектором економіки, Федерація роботодавців України (вул. Михайла Коцюбинського, 1, Київ, 01030, Україна)

E-mail: Mykhailo.Poliakov@gmail.com

UDC 336.02
JEL: H21; H24; H26

Poliakov M. J. The Tax Mechanisms for Unshadowing the Income of Individuals from the Sale of Fruits, Berries, Grapes, Spicy, Aromatic and Medicinal Crops, Honey and Non-Wood Forest Products in Ukraine

The successful experience of Lithuania, Moldova and Poland in the field of taxation of citizens' income from the sale of self-grown or self-gathered forest products or relevant harvesting activities is analyzed. It is concluded that the improved mechanism of taxation of personal income from the sale of self-grown or self-gathered fruits, berries, grapes, spicy, aromatic and medicinal crops, honey and non-wood forest products in Ukraine should be: 1) as simple as possible; 2) do not foresee radical changes that may demotivate the payment of taxes; 3) be based on the tax exemption of small sales volumes and the application of a low personal income tax rate (hereinafter referred to as PIT) with respect to the remaining income from these activities; 4) be easy to administer, not provide for a significant increase in the administrative burden on payers, which is mainly rural population; 5) minimize the possibility of concealment of the object of taxation. In view of the above, it is proposed: to extend the exemption from taxation of personal income on the basis of a certificate according to the form No. 3DF for the income from the sale of self-gathered fruits of the forest; proceed to the taxation of personal income tax of the rest of citizens' income from the sale of fruits, berries, grapes, spicy, aromatic and medicinal crops, honey and non-wood forest products at a rate of 5% (without paying a military fee); apply fines in case of detection of concealment of such income from taxation.

Keywords: personal income from the sale of products self-grown or self-gathered in the forest, personal income tax, military levy, tax exemption, tax rate.

Bibl.: 26.

Poliakov Mykhailo Jo. – PhD (Economics), Expert of the Committee on Industrial Development, Public Procurement and Cooperation with the Public Sector of the Economy, Federation of Employers of Ukraine (1 Mykhaila Kotsiubynskoho Str., Kyiv, 01030, Ukraine)

E-mail: Mykhailo.Poliakov@gmail.com

Проблема детинізації доходів населення України від сільськогосподарської та деяких інших видів діяльності тривалий час обговорюється як на рівні держави, так і в експертних колах. Знайшла вона відображення і в низці програмних документів держави та пропозицій щодо внесення змін до Податкового кодексу України (далі – ПКУ). Разом із цим, ця проблема й досі залишається нерозв'язаною. Зокрема, актуальною є розробка податкових механізмів

детинізації доходів фізичних осіб від реалізації вирощених і/або зібраних ними фруктів, ягід, винограду, пряних, ароматичних і лікарських культур, меду та дикорослих недревних продуктів.

Сьогодні в Україні опубліковано поодинокі праці, у яких розглядаються питання оподаткування податком на доходи фізичних осіб (далі – ПДФО) доходів громадян від сільськогосподарської діяльності у вітчизняних реаліях, а також у зарубіжній практиці

(наприклад, [1–5]). Водночас поза увагою наукової спільноти залишається питання розробки заходів з удосконалення оподаткування доходів фізичних осіб від реалізації як вирощених ними, так і зібраних власноруч у лісі фруктів, ягід, винограду, пряних, ароматичних і лікарських культур, меду та дикорослих недеревних продуктів.

Мета статті – обґрунтування пропозицій щодо запровадження податкових механізмів детінізації доходів фізичних осіб від реалізації вирощених (зібраних) ними фруктів, ягід, винограду, пряних, ароматичних і лікарських культур, меду та дикорослих недеревних продуктів в Україні.

Згідно з положеннями ПКУ (пп. 165.1.24 ст. 165), до загального місячного (річного) оподаткованого доходу платника ПДФО не включаються доходи, отримані від продажу власної сільськогосподарської продукції, що вирощена, зібрана, виготовлена, вироблена, оброблена та/або перероблена безпосередньо фізичною особою на земельних ділянках, наданих їй у розмірах, встановлених Земельним кодексом України для ведення:

- ✦ садівництва та/або для будівництва й обслуговування житлового будинку, господарських будівель і споруд (присадибні ділянки) та/або для індивідуального дачного будівництва;
- ✦ особистого селянського господарства та/або земельних часток (паїв), виділених у натурі (на місцевості), сукупний розмір яких не перевищує 2 га [6].

Здійснюючи продаж сільськогосподарської продукції (за винятком продукції тваринництва), її власник повинен подати податковому агенту копію належно оформленої Довідки про наявність у фізичної особи земельних ділянок за формою № ЗДФ [7]. Така довідка строком на п'ять років безоплатно видається сільською, селищною, міською радою або радою об'єднаних територіальних громад за місцем податкової адреси (місцем проживання) платника податку.

У разі недотримання при продажу громадянами їх сільськогосподарської продукції умов, визначених пп. 165.1.24 ПКУ, зокрема при перевищенні розміру їх земельних ділянок (2 га), суму доходу, отриманого від такого продажу, має бути включено до загального місячного (річного) оподаткованого доходу платника та оподатковано на загальних підставах зі сплатою з таких доходів ПДФО за ставкою 18% та військового збору (ставка 1,5%); за підсумками звітного податкового року має бути подано податкову декларацію із зазначенням таких доходів.

Підхід, який передбачав звільнення від оподаткування ПДФО зазначених доходів фізичних осіб, було перенесено до ПКУ із попереднього податкового законодавства. Останній зумовлювався тим, що при оподаткуванні дуже важко врахувати витрати на вирощування та збут сільськогосподарської продук-

ції, а тому оподаткуватися можуть лише доходи без урахування витрат на виробництво продукції, що є некоректним [4].

Однак, за підсумками застосування зазначених положень ПКУ, доводиться констатувати, що значна кількість фізичних осіб, зважаючи на низку особистих обставин (у т. ч. остерігаючись відмови в наданні певних пільг, компенсацій та інших соціальних гарантій державою), уникає оформлення довідок за формою № ЗДФ. Це призводить до тінізації продажу громадянами сільськогосподарської продукції, що вирощена, зібрана, виготовлена, вироблена, оброблена, перероблена ними безпосередньо. Зокрема, неконкурентну перевагу на вітчизняному ринку закупівлі в населення фруктів, ягід і низки інших рослинних культур отримують суб'єкти господарювання, які завищують обсяги такої продукції, що придбана на підставі довідки за формою № ЗДФ, а також не відображають у бухгалтерському та податковому обліку придбання зазначеної продукції у фізичних осіб без такої довідки. Причому значна частка операцій із закупівлі в населення плодово-ягідної та іншої рослинної продукції відбувається саме в такий спосіб. У результаті цього: 1) збільшується навантаження на бюджет за рахунок зростання обсягів наданих пільг і соціальних виплат; 2) відбувається приховування від оподаткування ПДФО та військовим збором доходів фізичних осіб, які не мають підстав для отримання довідки за формою № ЗДФ. Останні не бажають сплачувати до бюджету у вигляді податків майже 20% відповідного доходу.

Іншим негативним описаної ситуації є те, що значні обсяги «викривлених» операцій із закупівлі служать підставою для перевірок правильності нарахування та своєчасності сплати ПДФО, які проводяться контролюючими органами щодо суб'єктів господарювання, які здійснюють переробку відповідної продукції, її експорт чи постачання до мереж роздрібною торгівлі. Такі перевірки ускладнюють ведення діяльності сумнісними суб'єктами господарювання.

Також важливо звернути увагу на той факт, що проблему тінізації зазначеної заготівельної діяльності додатково загострює те, що значні обсяги ринку плодово-ягідної продукції та лікарських рослин в Україні формуються шляхом закупівлі відповідної продукції в населення.

Спробу детінізувати доходи фізичних осіб від продажу вирощеної ними сільськогосподарської продукції зроблено при підготовці проекту Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень» № 5600 (далі – Законопроект). Утім, відповідні новації зазнали неабиякої критики. Спочатку в тексті Законопроекту, ухваленому в першому читанні, пропонувалося зобов'язати людей, які отримують доходи

від продажу вирощеної ними продукції, сплачувати з таких доходів ПДФО в разі перевищення площі їх земельних ділянок 0,5 га (замість 2 га). Оскільки це передбачало оподаткування значної кількості навіть найбільш селян і лише загострило би проблему, до розгляду Законопроєкту в другому читанні від порогу у вигляді площі земельної ділянки відмовилися. Але було запропоновано норму щодо сплати ПДФО (за ставкою 18%) і військового збору (ставка 1,5%) у разі, якщо дохід фізичних осіб від продажу вирощеної ними продукції перевищить 12 мінімальних зарплат. У 2021 р. це 72 тис. грн, у 2022 р. – 78 тис. грн. Питання полягає в тому, як розмір такого доходу контролювати [8; 9].

Згідно з пп. 165.1.45. ст. 65 ПКУ, не включаються до розрахунку загального місячного (річного) оподаткованого доходу фізичної особи вартість побічних лісових користувань (заготівля дикорослих плодів, горіхів, грибів, ягід, лікарських рослин, сіна, очерету, випасання худоби, розміщення пасік і збирання лісової підстилки) для власного споживання. Разом із тим, суб'єкти господарювання, які придбають у громадян дари лісу з комерційною метою, є податковими агентами, мають відобразити виплачені кошти в закупівельній відомості та перерахувати до бюджету відповідну суму ПДФО за ставкою 18%. Такий підхід до оподаткування зазначеної діяльності створює «поле для зловживань».

Для того, щоб розробити податкові механізми детінізації доходів громадян від реалізації фруктів, ягід, винограду, пряних, ароматичних і лікарських культур, меду та дикорослих недеревних продуктів в Україні, проаналізуємо відповідний успішний зарубіжний досвід.

Для України може бути цікавим підхід до оподаткування зазначених доходів громадян у **Польщі**. Зокрема, згідно з п. 72 ст. 21 Закону Польщі «Про податок на доходи фізичних осіб» (Dz.U. z 2021 r. roz. 1128) [10], не оподатковуються ПДФО доходи від продажу сировини із трав'янистих рослин і дикорослих лісових трав, ягід, лісових плодів і лісових грибів за чітко визначеним переліком (PKWiU ex 02.30.40.0)¹, зібраних особисто чи за участю найближчих родичів (діти, подружжя, батьки). Утім, за умови залучення до збору інших осіб чи створення невеликого пункту збору для подальшої реалізації цієї продукції, доходи від такої діяльності підлягають оподаткуванню. Крім того, лише продукція із зазначеного переліку не оподатковується ПДФО; доходи від продажу інших рослин або сировини з лісу (кори, голок, смоли, ялинок) тощо до об'єктів звільнення не належать. При цьому податкові органи можуть вимагати довести, що дохід отримано саме від реаліза-

¹ Польська класифікація товарів і послуг. PKWiU 02.30.40.0 – Dzikie roszenie jadalne produkty leśne (Дикорослі їстівні лісові продукти).

ції регламентованого переліку товарів за виконання встановлених вимог.

Згідно з п. 71 ст. 21 Закону Польщі «Про податок на доходи фізичних осіб», доходи від продажу рослинної та тваринної продукції власного вирощування або розведення (зокрема, переробленої непромисловим способом) у розмірі до 40 тис. польських злотих (близько 265 тис. грн) на рік звільнюються від оподаткування ПДФО (за деякими винятками) [10]. У такому разі єдиною формою оподаткування зазначеної діяльності є сільськогосподарський податок, розмір якого залежить від площі посівів і насаджень, їх розташування та класу землі.

Винятком є дохід фізичних осіб, отриманий від т. зв. спеціальних напрямів сільськогосподарського виробництва (przychody z działań specjalnych produkcji rolnej). Останні охоплюють виощування овочів і фруктів у теплицях, утримання пасік, розведення птахів тощо. Умовою для віднесення діяльності до спеціальних напрямів сільськогосподарського виробництва є перевищення низки встановлених законодавством лімітів. Щодо таких доходів застосовується єдина ставка ПДФО у розмірі 19% (трудові та багато інших доходів громадян у Польщі оподатковуються за прогресивною шкалою із двох ставок: 17 та 32%). Крім того, звільняються від оподаткування ПДФО доходи від продажу окремих видів продукції, стосовно яких справляється акциз, незалежно від їх обсягу [11].

З 2017 р. у Польщі застосовується спеціальний податковий режим у рамках законодавства з оподаткування доходів фізичних осіб щодо роздрібною торгівлі сільськогосподарською продукцією. Ця форма торгівлі призначена для фермерів. Умовою для здійснення останньої діяльності є те, що продукція, яка вироблена та розміщена на ринку, реалізована вдома безпосередньо кінцевим споживачам або продана суб'єктам господарювання сфери роздрібною торгівлі, має бути повністю або частково власного вирощування чи розведення.

На підставі згаданої вище законодавчої норми, у разі здійснення роздрібною торгівлі сільськогосподарською продукцією доходи фермерів до 40 тис. злотих на рік звільняються від оподаткування ПДФО [10]. Щодо доходів понад зазначений рівень, проте менших за суму, еквівалентну 250 тис. євро на рік (7,65 млн грн), застосовується фіксований податок за ставкою 2%. При цьому витрати, пов'язані із отриманням зазначених доходів, не враховуються. Такі положення закріплено окремим нормативним документом – Законом Польщі «Про фіксований податок із певних доходів фізичних осіб» [12].

Фермери, які продають продукцію власного вирощування або розведення кінцевим споживачам чи операторам сфери роздрібною торгівлі, зобов'язані вести облік зазначеної реалізації (в електронному

або паперовому вигляді). Кумулятивна фіксація/реєстрація сукупного доходу дає змогу визначити, в який момент було перевищено ліміт 40 тис. злотих і коли дохід від реалізації продукції стає об'єктом оподаткування фіксованим податком за ставкою в 2%. Крім того, задокументовані дані про сукупний обсяг доходу є підставою для переходу на загальну систему оподаткування ПДФО та сплати ПДВ фермерами, обсяг продажу продукції яких перевищив рівень 250 тис. євро на рік.

Інформація про перехід на оподаткування фіксованим податком має бути надана фермером не пізніше 20-го числа місяця, що слідує за місяцем, у якому він отримав дохід від реалізації рослинної та/або тваринної продукції, або до кінця податкового року, якщо вперше такий дохід було отримано у грудні. Декларація за встановленою формою із зазначенням річної суми отриманого доходу подається податковому органу до 31 січня наступного податкового року [13].

Зауважимо, що з 2022 р. ліміт звільнення від сплати ПДФО щодо доходів від продажу сільськогосподарської продукції з власного господарства запропоновано збільшити до 100 тис. злотих (близько 664 тис. грн) [14].

Отже, польська модель оподаткування доходів фізичних осіб від реалізації плодоовочевої й іншої рослинної сільськогосподарської продукції побудована на активному розвитку фермерських господарств у країні. При цьому доволі високе порогове значення доходу для переходу від звільнення від оподаткування ПДФО (згідно з ініціативами на 2022 р., останнє у Польщі буде більше ніж у 8 разів вищим порівняно з відповідним нововведенням в Україні) до сплати фіксованого податку за низькою ставкою 2% (а не до сплати ПДФО на загальних підставах) не робить облік обсягів продажу такої продукції обтяжливим для фермерів. Завдяки цьому суттєво мінімізуються ризики тінізації зазначеної діяльності. Водночас Польща надає пільги у вигляді звільнення від сплати ПДФО лише щодо сімейного збору та реалізації лісових ягід і деяких інших дарів лісу.

Інший підхід до оподаткування зазначених доходів громадян використовує *Литва*. Згідно із п. 24 ч. 1 ст. 17 Закону Литви «Про податок на доходи фізичних осіб», доходи від продажу зібраних власноруч дарів лісу (грибів, ягід, горіхів, лікарських рослин) у розмірі до 3 тис. євро (близько 91,77 тис. грн) на рік, не оподатковуються ПДФО [15]. Утім, за перевищення зазначеної суми ці доходи підлягають оподаткуванню за ставкою податку 15% і мають бути задекларовані. Для порівняння: ставки ПДФО щодо трудових доходів у Литві станом на 2021 р. складають 20 і 32%.

Водночас фізичні особи, які продають продукцію, вирощену на приватній або орендованій земельній ділянці, розглядаються у країні як такі, що отримують дохід від сільськогосподарської діяльності.

Поняття останнього доходу визначено п. 33 ст. 2 Закону Литви «Про податок на доходи фізичних осіб».

Відповідно до п. 23 ч. 1 ст. 17 Закону Литви «Про податок на доходи фізичних осіб», звільняються від оподаткування ПДФО доходи фізичної особи-резидента від сільськогосподарської діяльності, якщо особа, яка їх отримує, не має реєструвати таку діяльність і не є платником ПДВ [15]. Умови, за яких громадяни країни зобов'язані стати на облік як платники ПДВ і сплачувати такий податок, викладені у ст. 71 та 711 Закону Литви «Про податок на додану вартість» [16]. У разі реєстрації платником ПДВ або виникнення необхідності в такій реєстрації доходи фізичної особи від сільськогосподарської діяльності кваліфікуються як такі, що оподатковуються ПДФО та підлягають декларуванню.

Фізична особа-резидент повинна зареєструвати підприємницьку діяльність за умови відповідності її діяльності низці встановлених критеріїв – незалежності (самостійне вирішення усіх питань, пов'язаних із веденням діяльності, покриття витрат тощо), безперервності (систематичність, мотивація ведення) і комерційної вигоди (прагнення до отримання доходу чи інших економічних вигод). У такому разі діяльність має ознаки індивідуальної підприємницької діяльності відповідно до п. 7 ст. 2 Закону Литви «Про податок на доходи фізичних осіб».

З огляду на викладене фізична особа-резидент може продавати вирощену нею сільськогосподарську продукцію без сплати ПДФО та реєстрації власного господарства як фермерського або в інший спосіб, якщо така реалізація не має зазначених ознак індивідуальної підприємницької діяльності. Проте такій особі потрібно отримати дозвіл на торгівлю в місці продажу продукції (наприклад, для здійснення торгівлі на ринку необхідно звернутися до муніципалітету, на території якого він знаходиться), мати документи, що підтверджують право власності на земельну ділянку чи користування нею, а також посвідчують особу. Окрім того, мають дотримуватися вимоги Державної продовольчо-ветеринарної служби Литви щодо якості продукції, що реалізується [17, р. 4, 7].

Зазвичай сільськогосподарська діяльність фізичних осіб-резидентів у Литві є зареєстрованою. Останнім часом чисельність осіб, котрі вдаються до нелегальної торгівлі сільськогосподарською продукцією, у т.ч. не реєструючи діяльність в зазначеній сфері, помітно скоротилась внаслідок реалізації заходів із запобігання таким явищам, зокрема, через застосування системи штрафів [17, р. 25]. Водночас фізичним особам, які здійснюють торгівлю сільськогосподарською продукцією чи мають намір торгувати, не легалізуючи таку діяльність, податкові органи все ж таки рекомендують зареєструвати діяльність шляхом придбання для цього свідоцтва про підприємництво,

реєстрацію фермерського господарства чи в інший спосіб [18]. У Литві основним нормативно-правовим актом, що регулює облік населення, яке займається сільськогосподарською діяльністю, є «Опис порядку обліку діяльності фермерського господарства та осіб, які ведуть індивідуальну сільськогосподарську діяльність без реєстрації фермерського господарства» [19].

Законом Литви «Про податок на доходи фізичних осіб» регламентовано розрахунок ПДФО із доходів від індивідуальної сільськогосподарської діяльності фізичних осіб, які повинні стати на облік або уже є платниками ПДВ. Зазначена діяльність потребує оформлення Свідоцтва про індивідуальну підприємницьку діяльність – документа, що підтверджує реєстрацію індивідуальної діяльності в Державній податковій інспекції Литви та право на її ведення. Власники такого свідоцтва сплачують ПДФО після закінчення податкового періоду залежно від розміру оподаткованого прибутку (різниця між фактично отриманим доходом і витратами). Сума витрат, що підлягають урахуванню, може бути фактичною або фіксованою (в розмірі 30% від отриманого доходу в разі застосування спрощеної процедури). З 2019 р. ставка ПДФО залежить від розміру такого прибутку за рік і становить від 5 до 15%; сума податку розраховується за спеціальною системою формул [19]. Зокрема, якщо оподаткований прибуток від провадження фізичною особою сільськогосподарської діяльності не перевищує 20 тис. євро (612 тис. грн), він оподатковується ПДФО за ставкою 5%. Щодо прибутку від 20 до 35 тис. євро ставка ПДФО варіює від 5 до 15%, залишаючись на рівні 15% для прибутку понад 35 тис. євро (1,07 млн грн) [20; 21]. Тобто, чим більшими є доходи, тим вища ставка ПДФО щодо них застосовується. Разом із тим, у Литві навіть максимальна ставка податку, передбачена для зазначеної сільськогосподарської діяльності, є меншою за найнижчу ставку ПДФО для трудових доходів (20%).

Таким чином, у Литві мінімізація обсягів нелегального продажу фізичними особами вирощеної ними сільськогосподарської продукції досягнута за рахунок можливості реєстрації спрощених форм такої діяльності, звільнення від сплати ПДФО продажів, які не мають ознак індивідуальної підприємницької діяльності та не передбачають оподаткування ПДВ, а також гнучкої шкали пільгових ставок ПДФО, що враховують розмір доходу зазначених осіб за вирахуванням витрат. З огляду на останню обставину навіть ставка податку в розмірі 15% не є високою. Доходи від реалізації фізичними особами низки видів продукції, зібраної в лісі, які перевищують доволі високий грошовий поріг, також оподатковуються ПДФО за ставкою, яка є нижчою за відповідні ставки для трудових доходів, що не створює передумов для тінізації цієї діяльності.

Розглянемо також досвід *Молдови*, в якій, на відміну від зазначених двох країн ЄС, поширеною є реалізація громадянами вирощеної ними плодоовочевої, іншої сільськогосподарської продукції та зібраних власноруч дарів лісу посередникам. У Молдові встановлено спеціальні правила оподаткування доходів фізичних осіб – заготівельників, від закупівлі такої продукції у фізичних осіб, які не займаються підприємницькою діяльністю, з метою її подальшого продажу господарюючим суб'єктам – юридичним особам. Останні набули чинності з 1 січня 2020 р. після ухвалення Закону Молдови «Про внесення змін до деяких законодавчих актів» № 171 від 19.12.2019 р., у результаті чого Розділ II Податкового кодексу Молдови доповнено главою 10 «Оподаткування фізичних осіб, що здійснюють діяльність із закупівлі продукції рослинництва та/або садівництва та/або об'єктів рослинного світу». У ст. 69 цієї глави йдеться про те, що запроваджений податковий режим застосовується щодо діяльності із закупівлі та продажу продукції рослинництва та/або садівництва та/або об'єктів рослинного світу, зібраних на території Молдови. Відповідний перелік продукції визначено Міністерством сільського господарства, регіонального розвитку та навколишнього середовища Молдови (охоплює часник, квасолю, бобові, горіхи, полуницю, суницю, лісові трави тощо) [22].

Зазначений податковий режим передбачений для фізичних осіб-резидентів, які закупають у інших фізичних осіб, котрі не займаються підприємницькою діяльністю, продукцію рослинництва та/або садівництва та/або об'єкти рослинного світу для їх подальшого продажу господарюючим суб'єктам – юридичним особам. Дохід заготівельника від продажу цієї продукції не має перевищувати 1,2 млн леїв (1,72 млн грн) на рік. Такі платники ПДФО звільнюються від обов'язку подання фінансових і статистичних звітів, ведення бухгалтерського та фінансового обліку, здійснення касових операцій і перерахувань. На них лише поширюються вимоги щодо документування обсягу та місця закупівлі продукції у фізичних осіб згідно із порядком, встановленим Міністерством фінансів країни.

Документування угоди між заготівельником і господарюючим суб'єктом також здійснюється в порядку, встановленому Міністерством фінансів. При цьому господарюючий суб'єкт, який закупає сировину, не несе відповідальності за перевищення заготівельником ліміту доходу, визначеного ст. 69. Ставка ПДФО щодо такого податкового режиму становить 5% від обсягу доходу від реалізації продукції. Господарюючий суб'єкт, який придбає в заготівельників продукцію, утримує ПДФО і перераховує його до бюджету. Відповідальність за правильність утримання, обліку та сплати податку покладається на господарюючого суб'єкта – юридичну особу, який закупив продукцію.

Для здійснення описаної вище діяльності фізична особа – заготівельник має зареєструватися в підрозділі Державної податкової служби за місцем проживання, що вказане в посвідченні особи. Доказом податкової реєстрації та її анулювання служать відповідні сертифікати, що видаються податковим органом відповідно до заяви заготівельника [23].

З уважимо, що Наказом Міністерства фінансів Молдови № 3 від 02.01.2020 р. було затверджено Форму облікового листа із закупівлі продукції рослинництва та/або садівництва та/або об'єктів рослинного світу, Інструкцію щодо заповнення облікового листа й обов'язки такого платника ПДФО. Зазначений лист видається одночасно з реєстрацією заготівельника податковим органом; він друкується та брошується типографічно у формі Регістру таким чином:

- 1) на обкладинці зазначається назва форми «Обліковий лист із закупівлі продукції рослинництва і/або садівництва та/або об'єктів рослинного світу»;
- 2) внутрішні листи друкуються на папері 80 г/м²;
- 3) перший аркуш після обкладинки має містити загальну інформацію про заготівельника: серія та номер облікового листа, фіскальний код платника податку, ПІБ, персональний код, дані посвідчення особи, домашня адреса, яка зазначена в посвідченні особи;
- 4) наступні 30 сторінок містять таку інформацію на кожній сторінці: дата, місцевість (село/місто, в якому закуплена продукція), найменування закупленої продукції, її кількість, одиниці виміру;
- 5) на останніх сторінках облікового листа наводиться Інструкція щодо його заповнення;
- 6) сторінки облікового листа нумеруються та шнуруються. На останньому аркуші такого документа вказується дата його видачі та кількість сторінок, що підтверджується печаткою Державної податкової служби.

Заготівельник зобов'язаний заповнювати обліковий лист у день здійснення закупівлі із відображенням таких операцій у хронологічному порядку. У листі не допускаються підтирки, виправлення тощо, не можна залишати вільний простір між внесеними до нього операціями. Платник податку має зберігати обліковий лист протягом трьох років після його повного заповнення [24].

Крім того, у Молдові передбачено штрафи за здійснення такої діяльності із заготівлі без реєстрації в податковому органі або із недійсним документом про реєстрацію, а також за відсутність акта закупівлі продукції або відображення в останньому недостовірних даних [25].

Таким чином, у Молдові зроблено важливі кроки на шляху до легалізації ринку закупівлі заго-

тівельниками продукції рослинництва, садівництва, об'єктів рослинного світу в інших фізичних осіб і налагодження системи контролю з боку держави за такою діяльністю. Це також дало можливість розв'язати проблеми, які виникали в експортерів через закупівлю продукції без документів і полягали в неможливості отримання сертифікату походження товару.

Звернемо увагу також на те, що зазначений механізм оподаткування доходів фізичних осіб у Молдові розроблено в результаті тривалого обговорення у групі з представників Митного департаменту, Державної податкової служби, Економічної поліції, Міністерства фінансів, Асоціації експортерів і виробників горіхів. Метою введення такого режиму було переведення тіншового обороту значної маси готівки (за експертними оцінками, обсяг закупівлі сільгосппродукції в Молдові становив близько 800 млн леїв, або 1144 млн грн) без дотримання будь-яких форм обліку в легальний і спрощений бізнес. Компаніям, які займаються закупівлею сировини (це стосується насамперед переробників горіхів), також зручніше працювати не з окремими фізичними особами, які часто не бажають документувати продажі, а з посередниками. Тим більше, що й раніше останні також закуповували продукцію, складаючи акти закупівлі, а потім продавали її переробникам. Однак до 2021 р. правовий статус таких посередників не був узаконений. Ще одним позитивним наслідком відповідних законодавчих змін стала мінімізація ризиків ухилення від сплати ПДФО. Очікується, що новий режим оподаткування забезпечить зростання податкових надходжень до державного бюджету [26].

На думку експертів, зазначене нововведення значно спростило процедуру закупівлі сільгосппродукції у фізичних осіб Молдови. При цьому встановлений ліміт доходу щодо продажу такої продукції істотно обмежує коло заготівельників, які зможуть таким спеціальним податковим режимом скористатися. Останній дає змогу цим фізичним особам працювати в законному полі без потреби реєстрації підприємства, а тому значно спрощує легальне ведення бізнесу, оскільки передбачає не лише пільгову ставку ПДФО, а й відсутність зобов'язання платити ПДВ і вести стандартний бухгалтерський облік. Водночас факти дроблення доходу з метою неперевищення ним 1,2 млн леїв можна легко встановити, оскільки заготівельники мають зареєструватися, вказати свої адреси тощо [26].

Враховуючи наведений зарубіжний досвід у сфері оподаткування доходів фізичних осіб від реалізації вирощеної ними сільськогосподарської та зібраної власноруч лісової продукції або відповідної заготівельної діяльності та зважаючи на особливості розвитку вітчизняного ринку заготівлі такої продукції в Україні, можна сформулювати низку рекомендацій.

Вважаємо, що для забезпечення детінізації доходів фізичних осіб від реалізації вирощених та/або зібраних ними фруктів, ягід, винограду, пряних, ароматичних і лікарських культур, меду і дикорослих недеревних продуктів в Україні оновлений механізм їх оподаткування має:

- 1) бути максимально простим;
- 2) не передбачати радикальних змін, які можуть дестимулювати сплату податків;
- 3) базуватися на основі звільнення від оподаткування невеликих обсягів продажів і застосування невисокої ставки ПДФО щодо решти доходів від зазначеної діяльності;
- 4) бути легким в адмініструванні, не передбачати значного збільшення адміністративного навантаження на платників – в основному сільське населення;
- 5) мінімізувати можливості для приховування об'єкта оподаткування.

З огляду на зазначене необхідно відмовитися від описаних вище новацій ПКУ, які були запропоновані Законопроектом.

Натомість пропонуємо закріпити на законодавчому рівні таке:

- ✦ суб'єкт господарювання, який придбає у фізичної особи фрукти, ягоди, виноград, пряні, ароматичні та лікарські культури, мед і дикорослі недеревні продукти, самостійне вирощування або збирання яких не підтверджено в порядку, встановленому пп. 165.1.24 ст. 165 ПКУ (у разі відсутності довідки за формою № ЗДФ), є податковим агентом зі сплати ПДФО;
- ✦ доходи від продажу такої продукції оподатковуються податковим агентом під час їх нарахування за ставкою ПДФО, визначеною п. 167.2 ст. 167 ПКУ, – 5%;
- ✦ податкові агенти в податковому розрахунку, подання якого передбачено п. 176.2 ст. 176 ПКУ, відображають загальну суму нарахованих (виплачених) у звітному податковому періоді доходів за придбані у фізичних осіб фрукти, ягоди, виноград, пряні, ароматичні та лікарські культури, мед і дикорослі недеревні продукти, самостійне вирощування або збирання яких не підтверджено довідкою за формою № ЗДФ, та загальну суму утриманого з таких доходів ПДФО;
- ✦ такі податкові агенти в додатку до згаданого податкового розрахунку вказують види продукції (із зазначенням кодів згідно з УКТ ЗЕД), кількість (вагу) та загальну їх вартість в розрізі кожного виду фруктів, ягід, винограду, пряних, ароматичних і лікарських культур, меду та дикорослих недеревних продуктів, придбаних у звітному періоді у фізичних осіб;
- ✦ доходи фізичних осіб за продану податковим

агентам таку продукцію, самостійне вирощування або збирання якої не підтверджено довідкою за формою № ЗДФ, звільняються від оподаткування військовим збором;

- ✦ у разі виявлення зловживань із застосуванням пп. 165.1.24 ст. 165 ПКУ накладаються штрафи.

З апропонований оновлений механізм оподаткування збереже можливість звільнення від сплати ПДФО для фізичних осіб, які нададуть довідку за формою № ЗДФ, і передбачатиме оподаткування решти доходів від реалізації самостійно вирощених (зібраних) громадянами фруктів, ягід, винограду, пряних, ароматичних і лікарських культур, меду та дикорослих недеревних продуктів за пільговою ставкою ПДФО 5% (без сплати військового збору). Це, по-перше, забезпечить легкий контроль наявності підстави для звільнення від оподаткування (що було б набагато складніше в разі встановлення грошового ліміту доходу та вимагало б ведення обліку обсягів реалізації продукції навіть найдрібнішими продавцями). По-друге, пільгова ставка ПДФО у розмірі 5% є майже в 4 рази нижчою порівняно із сумарною ставкою ПДФО та військового збору, яка сьогодні передбачена ПКУ для таких доходів і призводить до їх масштабної тінізації. У разі запровадження відповідних змін охочих сплачувати ПДФО помітно побільшає, у результаті чого відбудеться зростання податкових надходжень.

Крім того, оскільки збирачами ягід та інших дарів лісу в Україні також є переважно сільське населення, поширення запропонованих умов оподаткування (із застосуванням уже встановлених ПКУ форм звітності) на реалізацію фізичними особами зазначеної продукції дасть можливість додатково збільшити надходження ПДФО за рахунок детінізації цього сегмента ринку.

Для того, щоб не виникало спокуси надалі «штучно» оформлювати обсяги придбання фруктів, ягід, винограду, пряних, ароматичних і лікарських культур, меду та дикорослих недеревних продуктів у фізичних осіб, які мають довідку за формою № ЗДФ, слід використовувати штрафи. При цьому податковому контролю за правильністю застосування пп. 165.1.24 ст. 165 ПКУ мають підлягати податкові агенти, які звітуватимуть податковому органу про нетипово високу (значно вищу середньої) частку обсягів закупівлі, звільненої від оподаткування. Для детінізації й обмеження неконкурентних переваг ведення бізнесу «пряника» доволі часто буває недостатньо, потрібен також «батіг».

Ще однією перевагою запропонованих новацій є те, що селянам доведеться обирати: чи уникати оформлення довідки за формою № ЗДФ і отримувати субсидії й інші соціальні пільги, але сплачувати ПДФО від продажу продукції з їх садів і городів та

зібраних власноруч дарів лісу; чи оформити свою власність на земельні ділянки площею до 2 га, втратити право на соціальну допомогу від держави, але не сплачувати ПДФО за ставкою 5%. І не платити ПДФО, і отримувати соціальні пільги буде значно складніше або неможливо.

ВИСНОВКИ

Щоб забезпечити детінізацію доходів фізичних осіб від реалізації вирощених і/або зібраних ними фруктів, ягід, винограду, пряних, ароматичних і лікарських культур, меду і дикорослих недеревних продуктів в Україні, оновлений механізм їх оподаткування має: 1) бути максимально простим; 2) не передбачати радикальних змін, які можуть дестимулювати сплату податків; 3) базуватися на основі звільнення від оподаткування невеликих обсягів продажів і застосування невисокої ставки ПДФО щодо решти доходів від зазначеної діяльності; 4) бути легким в адмініструванні, не передбачати значного збільшення адміністративного навантаження на платників – в основному сільське населення; 5) мінімізувати можливості для приховування об'єкта оподаткування.

Зважаючи на зазначене, пропонуємо поширити норми ПКУ щодо звільнення від сплати ПДФО доходів фізичних осіб від реалізованої сільськогосподарської продукції на підставі довідки за формою № ЗДФ на продаж зібраних ними дарів лісу; передбачити оподаткування решти доходів громадян від продажу вирощених і/або зібраних ними фруктів, ягід, винограду, пряних, ароматичних і лікарських культур, меду та дикорослих недеревних продуктів в Україні за ставкою ПДФО у розмірі 5% (без сплати військового збору); застосовувати штрафи в разі виявлення фактів приховування таких доходів від оподаткування. ■

ЛІТЕРАТУРА

1. Задорожня Л. А. Перспективи застосування ПДФО і ЄСВ до доходів особистих селянських господарств // III International Conference "Sharing the Results of Research Towards Closer Global Convergence of Scientists" (Montreal, September 9, 2014). P. 31–36. URL: http://ir.nusta.edu.ua/bitstream/doc/430/1/388_IR.pdf
2. Константиновський С. Г. Проблеми податкової політики щодо особистих селянських господарств в умовах трансформації економіки України. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2019. № 6. С. 219–222. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0374/2019-6/52>
3. Нів'євський О., Яворський П., Донченко О. Малі фермери та домогосподарства в сільському господарстві та сільській економіці: оцінка їх ролі та заходи з підтримки їх сталого розвитку / Київська школа економіки, 2021. URL: <https://kse.ua/wp-content/uploads/2021/07/Smallholders-KSE.pdf>
4. Рудая М. І. Оподаткування доходів особистих підсобних господарств. *Облік і фінанси АПК*. 2006. № 5. С. 77–81. URL: <http://magazine.faaf.org.ua/>

- opodatкування-dohodiv-osobistih-pidsobnih-gospodarstv.html
5. Чумак В. Д., Безкровний О. В. Оподаткування особистих селянських господарств: сучасні реалії та перспективи розвитку. *Інфраструктура ринку*. 2020. Вип. 49. С. 297–305. URL: http://www.market-infr.od.ua/journals/2020/49_2020_ukr/54.pdf
 6. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n1144>
 7. Наказ Міністерства доходів і зборів України «Про затвердження Порядку видачі довідки про наявність у фізичної особи земельних ділянок та її форми» від 17.01.2014 р. № 32. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0201-14#Text>
 8. Вінокуров Я. Нові податки на нерухомість, сільське господарство та надприбутки олігархів: що лишилося від «антиахметівського» закону після 11 тисяч правок // Економічна правда. 23.09.2021. URL: <https://www.epravda.com.ua/publications/2021/09/23/678089/>
 9. Железняк Я. Що чекати від законопроекту № 5600: аналіз до другого читання // LB.ua. 28.09.2021. URL: https://lb.ua/economics/2021/09/28/494924_shcho_chekati_vid_zakonoproiektu_5600.html
 10. Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych. Wersja od: 11 września 2021 r. do: 4 października 2021 r. URL: <https://sip.lex.pl/akty-prawne/dzu-dziennik-ustaw/podatek-dochodowy-od-osob-fizycznych-16794311>
 11. Rozporządzenie Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z dnia 25 listopada 2020 r. w sprawie norm szacunkowych dochodu z działów specjalnych produkcji rolnej. Warszawa, dnia 11 grudnia 2020 r. Poz. 2218. URL: <https://isap.sejm.gov.pl/isap.nsf/download.xsp/WDU20200002218/O/D20202218.pdf>
 12. Ustawa z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne. Internetowy System Aktów Prawnych. Sejm Rzeczypospolitej Polskiej. URL: <https://isap.sejm.gov.pl/isap.nsf/DocDetails.xsp?id=wdu19981440930>
 13. Rolniczy handel detaliczny. Kwestie podatkowe. URL: <https://www.sodr.pl/download/Rolniczy-Handel-Detaliczny-Teresa-Wasik,437.pdf>
 14. Rolniczy handel detaliczny. Limit zwolnienia z podatku będzie wyższy // podatki.biz. 28.07.2021. URL: https://www.podatki.biz/sn_autoryzacja/logowanie.php5/artykuly/rolniczy-handel-detaliczny-limit-zwolnienia-z-podatku-bedzie-wyzszy_16_47943.htm?idDzialu=16&idArtykulu=47943
 15. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas. 2002 m. liepos 2 d. Nr. IX-1007. Vilnius. Galiojanti suvestinė redakcija. URL: <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/TAIS.171369/asr>
 16. Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas. 2002 m. kovo 5 d. Nr. IX-751. Vilnius. Galiojanti suvestinė redakcija. URL: <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/TAIS.163423/asr>
 17. Skaržinskienė E. Žemės ūkio veiklą vykdančių gyventojų mokesstinės prievolės. Mokesčių informacijos departamentas. URL: <https://www.litfood.lt/media/kaimoverslas/VMI%202020-06-17.pdf>

18. Rakauskienė D. Ir turguje – griežta tvarka. Parašyta 2014 birželio 27. URL: <http://www.snaujienos.lt/miesto-gyvenimas/26139-ir-turguje-grieta-tvarka>
19. Lietuvos Respublikos Vyriausybė. Nutarimas. Dėl Ūkininko ūkio ir gyventojų, kurie, neįregistravę ūkininko ūkio, verčiasi individualia žemės ūkio veikla, veiklos buhalterinės apskaitos tvarkos aprašas. 1999 m. gruodžio 1 d. Nr. 1333/ Vilnius. URL: <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/TAIS.91264/asr>
20. Individuali veikla pagal pažymą. Kokius mokesčius reikia mokėti? / Valstybinė mokesčių inspekcija. URL: <https://www.vmi.lt/evmi/individuali-veikla-pagal-pa%C5%BEym%C4%85s>
21. Ūkininkų ir kitų žemės ūkio veiklą vykdančių gyventojų mokesčiai 2021 metais ir vėlesniais mokestiniais laikotarpiais. URL: <https://www.vmi.lt/evmi/documents/20142/391098/KD-0001780+%C5%ABkininkai+leidinys.pdf/132aed96-7246-e0ce-51f0-a0059d194be6?t=1560976644485>
22. Приказ Министерства сельского хозяйства, регионовального развития и окружающей среды Республики Молдова «Об утверждении номенклатуры продукции растениеводства, плодоводства, овощеводства и объектов растительного мира, закупаемых у физических лиц, которые не занимаются предпринимательской деятельностью» № 14 от 24.01.2021. URL: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=120357&lang=ru
23. Закон Республики Молдова «О внесении изменений в некоторые законодательные акты» № 171 от 19.12.2019. URL: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=120171&lang=ru
24. Приказ Министерства финансов Республики Молдова «Об утверждении учетного листа по закупке продукции растениеводства и/или садоводства и/или объектов растительного мира и инструкции по ее заполнению и обязанности субъекта» № 3 от 02.01.2020. URL: <http://extwprlegs1.fao.org/docs/pdf/mol196593.pdf>
25. Упрощенный налоговый режим для физлиц-закупщиков сельхозпродукции // FUSC.md. 20.11.2019. URL: <https://monitorul.fisc.md/editorial/uproscheny-nalogovyy-rezhim-dlya-fizlic-zakupschikov-selhozprodukcii.html>
26. Шикирлийская Т. Льготный режим в сельском хозяйстве // Экономическое обозрение. № 3. 31.01.2020. URL: http://logos.press.md/1313_02_1/

REFERENCES

- Chumak, V. D., and Bezkrivnyi, O. V. "Opodatkovannia osobystykh selianskykh gospodarstv: suchasni realii ta perspektyvy rozvytku" [Taxation of Personal Peasant Farms: Current Realities and Development Prospects]. *Infrastruktura rynku*, iss. 49 (2020): 297–305. http://www.market-infr.od.ua/journals/2020/49_2020_ukr/54.pdf
- "Individuali veikla pagal pazyma. Kokius mokescius reikia moketi?" Valstybine mokesciu inspekcija. <https://www.vmi.lt/evmi/individuali-veikla-pagal-pa%C5%BEym%C4%85s>
- Konstantynovskiy, S. H. "Problemy podatkovoi polityky shchodo osobystykh selianskykh gospodarstv v umo-

- vakh transformatsii ekonomiky Ukrainy" [Problems of Tax Policy on Personal Peasantfarms in Conditions of Transformation of Ukraine's Economy]. *Yurydychnyi naukovyi elektronnyi zhurnal*, no. 6 (2019): 219–222. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0374/2019-6/52>
- [Legal Act of Lithuania] (1999). <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/TAIS.91264/asr>
- [Legal Act of Lithuania] (2002). <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/TAIS.171369/asr>
- [Legal Act of Lithuania] (2002). <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/TAIS.163423/asr>
- [Legal Act of Moldova] (2019). https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=120171&lang=ru
- [Legal Act of Moldova] (2020). <http://extwprlegs1.fao.org/docs/pdf/mol196593.pdf>
- [Legal Act of Moldova] (2021). https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=120357&lang=ru
- [Legal Act of Poland] (1991). <https://sip.lex.pl/akty-prawne/dzu-dziennik-ustaw/podatek-dochodowy-osob-fizycznych-16794311>
- [Legal Act of Poland] (1998). <https://isap.sejm.gov.pl/isap.nsf/DocDetails.xsp?id=wdu19981440930>
- [Legal Act of Poland] (2020). <https://isap.sejm.gov.pl/isap.nsf/download.xsp/WDU20200002218/O/D20202218.pdf>
- [Legal Act of Ukraine] (2010). <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n1144>
- [Legal Act of Ukraine] (2014). <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0201-14#Text>
- Nivievskiy, O., Yavorskiy, P., and Donchenko, O. "Mali fermery ta domohospodarstva v silskomu gospodarstvi ta silskii ekonomitsi: otsinka yikh roli ta zakhody z pidtrymky yikh staloho rozvytku" [Small Farmers and Households in Agriculture and the Rural Economy: Assessing Their Role and Measures to Support Their Sustainable Development]. *Kyivska shkola ekonomiky*, 2021. <https://kse.ua/wp-content/uploads/2021/07/Smallholders-KSE.pdf>
- "Rolniczy handel detaliczny. Kwestie podatkowe". <https://www.sodr.pl/download/Rolniczy-Handel-Detaliczny-Teresa-Wasik,437.pdf>
- "Rolniczy handel detaliczny. Limit zwolnienia z podatku bedzie wyzszy". *podatki.biz*. July 28, 2021. https://www.podatki.biz/sn_autoryzacja/logowanie.php5/artykuly/rolniczy-handel-detaliczny-limit-zwolnienia-z-podatku-bedzie-wyzszy_16_47943.htm?idDzialu=16&idArtykulu=47943
- Rakauskienė, D. "Ir turguje – griežta tvarka". <http://www.snaujienos.lt/miesto-gyvenimas/26139-ir-turguje-grieta-tvarka>
- Rudaia, M. I. "Opodatkovannia dokhodiv osobystykh pidsobnykh gospodarstv" [Taxation of Income of Personal Subsidiary Farms]. *Oblik i finansy APK*, no. 5 (2006): 77–81. <http://magazine.faaf.org.ua/opodatkovannya-dohodiv-osobistih-pidsobnih-gospodarstv.html>
- Shikirliskaia, T. "Lgotnyy rezhim v selskom khoziaystve" [Preferential Treatment in Agriculture]. *Ekonomicheskoye obozreniye*. January 31, no. 3 (2020). http://logos.press.md/1313_02_1/
- Skarzynskiene, E. "Zemes ukio veikla vykdančiu gyventojų mokesčines prievoles". Mokesčiu informacijos departamentas. <https://www.litfood.lt/media/kaimoverslas/VMI%202020-06-17.pdf>

- "Ukininku ir kitu zemes ukio veikla vykdančiu gyventoju mokesčiai 2021 metais ir velesniais mokesčiais laikotarpiais". <https://www.vmi.lt/evmi/documents/20142/391098/KD-0001780+%C5%ABkininkai+leidinys.pdf/132aed96-7246-e0ce-51f0-a0059d194be6?t=1560976644485>
- "Uproshchennyi nalogovyy rezhim dlya fizlits-zakupshchikov selkhozproduksii" [Simplified Tax Regime for Individual Purchasers of Agricultural Products]. FUSC. md. November 20, 2019. <https://monitorul.fisc.md/editorial/uproschennyi-nalogovyy-rezhim-dlya-fizlic-zakupschikov-selkhozprodukcii.html>
- Vinokurov, Ya. "Novi podatky na nerukhomist, silske hospodarstvo ta nadprybutky oliharkhiv: shcho lyshylosia vid «antyakhmetivskoho» zakonu pislia 11 tysyach pravok" [New Taxes on Real Estate, Agriculture and the Extra Profits of the Oligarchs: What Is Left of the "Anti-

- Akhmetov" Law after 11 Thousand Amendments]. *Ekonomichna pravda*. September 23, 2021. [Sharing the Results of Research Towards Closer Global Convergence of Scientists. 2014. \[http://ir.nusta.edu.ua/bitstream/doc/430/1/388_IR.pdf\]\(http://ir.nusta.edu.ua/bitstream/doc/430/1/388_IR.pdf\)](https://www.epravda.com.ua/publications/2021/09/23/678089/Zadorozhnia, L. A.)
- Zhelezniak, Ya. "Shcho chekaty vid zakonoproiektu no. 5600: analiz do druhoho chytannia" [What to Expect from the Bill no. 5600: Analysis before the Second Reading]. *LB.ua*. September 28, 2021. https://lb.ua/economics/2021/09/28/494924_shcho_chekati_vid_zakonoproiektu_5600.html

УДК 336.24
 JEL: D81; E62; F52
 DOI: <https://doi.org/10.32983/2222-4459-2021-11-404-410>

УПРАВЛІННЯ РИЗИКАМИ В МИТНІЙ СПРАВІ ЯК ЧИННИК ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ МИТНОЇ БЕЗПЕКИ В ПЕРІОД ЕКОНОМІЧНОГО СПАДУ

©2021 КОСТЯНА О. В., КАРПОВА В. В., ОСТРОВСЬКИЙ Д. М.

УДК 336.24
 JEL: D81; E62; F52

Костяна О. В., Карпова В. В., Островський Д. М. Управління ризиками в митній справі як чинник забезпечення митної безпеки в період економічного спаду

У статті проаналізовано фіскальну значущість митних платежів, а саме: ПДВ, мита й акцизного податку, що справляються з товарів, які розмитнюються. Визначено, що роль бюджетних надходжень за зазначеними платежами є надзвичайно важливою. Підкреслено, що актуальність повного та своєчасного надходження платежів, які акумулюються Державною митною службою України, особливо підвищується в періоді економічного спаду в державі, коли істотно знижується ділова активність окремих суб'єктів господарювання та сфер економіки. Визначено, що кількість та обсяги правопорушень, які були виявлені на митниці та могли призвести до істотних бюджетних втрат, є досить високими та в останні періоди мають тенденцію до зростання, що свідчить про необхідність забезпечення ефективного митного контролю з боку держави та підвищення митної безпеки. У роботі зазначено, що сучасною світовою тенденцією розвитку митного контролю, яка характерна і для України, є відмова від суцільного контролю на користь вибіркового із застосуванням ризикоорієнтованого підходу. Наведено переваги такого підходу до здійснення митного контролю. Проаналізовано вітчизняний досвід управління ризиками в митній справі шляхом застосування митними органами Автоматизованої системи управління ризиками (АСУР). Підкреслено необхідність постійного оновлення й удосконалення алгоритмів роботи АСУР і самої системи, а також безперервного оновлення баз даних шляхом коригування, видалення та створення нових профілів ризиків. Це пов'язано з нестабільністю сфери митних ризиків.

Ключові слова: митні ризики, митна безпека держави, автоматизована система управління ризиками, митні платежі, митний контроль.

Рис.: 3. **Бібл.:** 11.

Костяна Оксана Вікторівна – кандидат економічних наук, доцент, доцент кафедри митної справи, Харківський національний економічний університет ім. С. Кузнеця (просп. Науки, 9а, Харків, 61166, Україна)

E-mail: kostianaya@ukr.net

ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-2185-1990>

Researcher ID: <https://publons.com/researcher/2001227/oksana-0-kostiana/>

Карпова Влада Вікторівна – кандидат економічних наук, доцент кафедри митної справи, Харківський національний економічний університет ім. С. Кузнеця (просп. Науки, 9а, Харків, 61166, Україна)

E-mail: vladavika@gmail.com

ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-3712-0391>

Researcher ID: <https://publons.com/researcher/2001808/vlada-v-karpova/>

Островський Денис Миколайович – викладач кафедри митної справи, Харківський національний економічний університет ім. С. Кузнеця (просп. Науки, 9а, Харків, 61166, Україна)

E-mail: denis.ostrov@i.ua