

УДК 657:631.11

Марченко Л.Ю.  
старший викладач кафедри обліку і аудиту  
Полтавського національного технічного університету  
імені Юрія Кондратюка

## ВИПЛАТИ ЧЛЕНАМ ФЕРМЕРСЬКИХ ГОСПОДАРСТВ: ПРАВОВИЙ СТАТУС ТА ЗМІНИ В ОПОДАТКУВАННІ

### PAYMENTS TO MEMBERS OF FARMS: LEGAL STATUS AND CHANGES IN TAXATION

#### АНОТАЦІЯ

У статті досліджено порядок визначення, розподілу та правовий статус виплат членам фермерських господарств, розглянуто особливості оподаткування таких виплат залежно від статусу. Також проведено аналіз змін в оподаткуванні доходів членів фермерських господарств, що викликані оновленням податкового законодавства України.

**Ключові слова:** фермерське господарство, члени фермерських господарств, пасивні доходи, дивіденди, ставки податку на доходи фізичних осіб.

#### АННОТАЦИЯ

В статье исследован порядок определения, распределения и правовой статус выплат членам фермерских хозяйств, рассмотрены особенности налогообложения таких выплат в зависимости от статуса. Также проведен анализ изменений в налогообложении доходов членов фермерских хозяйств, вызванных обновлением налогового законодательства Украины.

**Ключевые слова:** фермерское хозяйство, члены фермерских хозяйств, пассивные доходы, дивиденды, ставки налога на доходы физических лиц.

#### ANNOTATION

This article explores the strands for definition, distribution and legal status of payments to members of farm, the features of these tax benefits depending on the status. Also the analysis of changes in the taxation of income of farms' members caused by updating the tax legislation of Ukraine is carried out.

**Keywords:** farming, members of farms, passive income, dividends, tax rate on personal income.

**Постановка проблеми.** Однією з найбільш прогресивних і високоефективних форм сільськогосподарського виробництва, як свідчить світовий досвід, є фермерські господарства. Відомо, що Україна займає по кількості сільськогосподарських земель 21-е місце в світі і 5-е місце в Європі, володіючи приблизно 60% світових чорноземів. Тому виникнення фермерських господарств та збільшення їх кількості було закономірним наслідком реформування агропромислового комплексу України відповідно до основних вимог ринкової економіки. Так, в 1990 р. в Україні налічувалось всього 82 фермерських господарства, в 1995 р. – 34 778, в 2005 р. – 42 445, а в 2015 р. – 47 356 [1]. Отже, розвиток фермерства як найперспективнішої форми господарювання в малому аграрному підприємстві відіграє велику роль у забезпеченні продовольчої безпеки країни та вирішенні багатьох проблем соціально-економічного характеру на селі.

У зв'язку з цим фермерам необхідно забезпечити якісну організацію бухгалтерського

обліку для отримання інформації про наявне в господарстві майно, обсяги виробництва продукції, доходи і витрати, а також для визначення фінансового результату, його розподілу та виплати розподіленого прибутку членам фермерських господарств.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Проблеми та особливості ведення бухгалтерського обліку в фермерських господарствах досліджували зарубіжні та вітчизняні вчені: М.Ф. Огійчук, В.М. Жук, П.Т. Саблук, Л.А. Суліменко, М.С. Палюх, М.С. Пушкар, М.Ю. Дерксен, П.Я. Хомин, І.Г. Яремчук та ін. Але, незважаючи на велику кількість науковців, питаннями обліку та оподаткування виплат членам фермерських господарств приділялося недостатньо уваги.

**Формулювання цілей статті (постановка завдання).** Визначення правового статусу виплат членам фермерських господарств, його впливу на порядок їх оподаткування.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** З 1 січня в 2015 р. вступили в дію всі норми Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи» від 28.12.2014 р. № 71-VIII [2]. Зазначеним Законом внесено зміни в оподаткування доходів фізичних осіб, які торкнулись зміни ставок оподаткування доходів, а також механізму оподаткування пасивних доходів. Для визначення порядку оподаткування доходів, що виплачуються членам фермерських господарств, перш за все необхідно встановити правовий статус таких осіб. Фермерські господарства мають ряд особливостей у формуванні засобів, капіталу, в розподілі одержаних результатів, у системі управління та організації бухгалтерського обліку [3]. Певні особливості є і в нарахуванні виплат фермерам, адже фермер отримує винагороду не лише за безпосередню працю, але й за свою діяльність як керівник фірми.

Згідно із Законом України «Про фермерське господарство» від 19.06.2003 р. № 973-І, фермерське господарство є формою підприємницької діяльності громадян із створенням юридичної особи, які виявили бажання виробляти товарну сільськогосподарську продукцію,

займатися її переробкою та реалізацією з метою отримання прибутку на земельних ділянках, наданих їм для ведення фермерського господарства, відповідно до закону [4].

Членами фермерського господарства можуть бути подружжя, їх батьки, діти, які досягли 14-річного віку, інші члени сім'ї, родичі, які об'єдналися для спільного ведення фермерського господарства, визнають і дотримуються положень Статуту фермерського господарства. Проте цим же Законом визначено, що членами фермерського господарства не можуть бути особи, які працюють у ньому за трудовим договором (контрактом). Трудові відносини у фермерському господарстві базуються на основі праці його членів. У разі виробничої потреби фермерське господарство має право залучати до роботи в ньому інших громадян за трудовим договором (контрактом). Одночасно бути і членом фермерського господарства, і найманим працівником не можна.

Отже, законодавством передбачено можливість використання трьох категорій працюючих у такому господарстві:

- засновники та члени фермерського господарства;
- наймані працівники, що працюють за трудовим договором;
- особи, що працюють на основі цивільно-правових договорів (тобто виконують певні роботи чи надають послуги).

З особами, залученими до роботи у фермерському господарстві, укладається трудовий договір (контракт) у письмовій формі, в якому визначаються строк договору, умови праці і відпочинку (тривалість робочого дня, вихідні дні, щорічна оплачувана відпустка, форми оплати праці та її розміри, харчування тощо). Нарахування, виплата та облік заробітної плати найманих працівників мають проводитися згідно з чинним законодавством, нормативними та інструктивними матеріалами, які регулюють трудові відносини, зокрема Кодексом законів про працю України від 10 грудня 1971 р. № 322-УІІІ і Законом України від 24 березня 1995 р. № 108/95-ВР «Про оплату праці». Слід відмітити, що виплата заробітної плати повинна бути не менше мінімальної.

Проте Закон України «Про фермерське господарство» не визначає правовий статус виплат членам фермерського господарства, а саме від нього буде залежати порядок оподаткування доходів фермерів. Як було зазначено вище, трудовий договір з членами фермерського господарства не укладається. Тому виплати, які їм нараховують, не є заробітною платою. Адже заробітна плата – це винагорода, обчислена, як правило, у грошовому виразі, яку за трудовим договором роботодавець виплачує працівникові за виконану ним роботу [5].

Таким чином, члени ФГ не можуть отримувати заробітну плату, їм виплачується дохід від здійснення підприємницької діяльності. Згідно

з Методичними рекомендаціями з організації та ведення бухгалтерського обліку в селянських (фермерських) господарствах, визначений дохід розподіляється між членами господарства пропорційно трудовому внеску кожного з них і використовується для визначення заробітку, утримань і відрахувань на соціальні заходи згідно з чинним законодавством [6]. Оплата праці членів господарства здійснюється за результатами господарської діяльності з прибутку після покриття витрат, сплати податків, зборів та інших платежів або іншим чином за домовленістю.

Трудові відносини членів фермерського господарства регулюються виключно Статутом [4], у якому зазначаються предмет і мета діяльності, порядок формування майна (складеного капіталу), органи управління, порядок прийняття ними рішень, порядок вступу до господарства та виходу з нього та інші положення, що не суперечать законодавству України. Оскільки фермерське господарство є суб'єктом господарювання, згідно Господарського кодексу України, то в його статуті також повинна бути інформація про розмір і порядок утворення статутного капіталу та інших фондів, порядок розподілу прибутків і збитків [7]. Отже, членам фермерського господарства може виплачуватися дохід залежно від внеску до статутного капіталу, механізм виплати якого визначається статутом фермерського господарства. У такому випадку виплата вказаного доходу є виплатою дивідендів.

У бухгалтерському обліку під дивідендами розуміють частину чистого прибутку, розподілену між учасниками (власниками) відповідно до частки їх участі у власному капіталі підприємства (п. 4 П (С)БО-15) [8]. Згідно із пп. 14.1.49 п. 14.1 ст. 14 Кодексу, дивіденди – це платіж, що здійснюється юридичною особою – емітентом корпоративних прав, інвестиційних сертифікатів чи інших цінних паперів на користь власника таких корпоративних прав, інвестиційних сертифікатів та інших цінних паперів, що засвідчують право власності інвестора на частку (пай) у майні (активах) емітента у зв'язку з розподілом частини його прибутку, розрахованого за правилами бухгалтерського обліку. В свою чергу, згідно пп. 14.1.90 ПКУ, корпоративні права – це права особи, частка якої визначається у статутному фонді (майні) господарської організації, що включають правомочності на участь цієї особи в управлінні господарською організацією, отримання певної частки прибутку (дивідендів) даної організації та активів у разі ліквідації останньої відповідно до закону, а також інші правомочності, передбачені законом та статутними документами [9].

Отже, в результаті аналізу даних визначень можна зробити висновок: якщо статутом визначена частина кожного члена у статутному капіталі фермерського господарства і розподіл здійснюється пропорційно до цих частин, то виплати членам фермерського господарства можна вважати дивідендами.

Відповідно, якщо у статуті господарства не встановлені частки кожного члена у статутному (складеному) капіталі фермерського господарства, а прибуток розподіляється пропорційно до трудової участі або порівну між членами господарства, то виплати на користь членів фермерського господарства відносити до дивідендів не можна.

Тому для цілей оподаткування необхідно враховувати правовий статус виплат членам фермерського господарства. Також Податковий кодекс України передбачає різні ставки оподаткування залежно від статусу особи – емітента корпоративних прав, що виплачує дивіденди.

Доходи, що нараховуються у вигляді дивідендів, відповідно до пп.167.5.3 п. 167.5 ст. 167 ПКУ, належать до пасивних доходів та включаються до загального місячного (річного) оподатковуваного доходу платника податку (пп. 164.2.8).

Пунктом 167.5 ст. 167 ПКУ встановлено, що ставки податку на пасивні доходи до бази оподаткування встановлюються у таких розмірах:

- 20% – для пасивних доходів, у тому числі нарахованих у вигляді дивідендів по акціях, та/або інвестиційних сертифікатах, що виплачуються інститутами спільного інвестування (крім зазначених у підпункті 167.5.2 цього пункту), згідно пп. 167.5.1. п. 167.5 ст. 167 ПКУ;

- 5% – для доходів у вигляді дивідендів по акціях та корпоративних правах, нарахованих резидентами – платниками податку на прибуток підприємств (крім доходів у вигляді дивідендів по акціях, інвестиційних сертифікатах, які виплачуються інститутами спільного інвестування), згідно пп. 167.5.2. п. 167.5 ст. 167 ПКУ.

Водночас, відповідно до пп. 165.1.18 п. 165.1 ст. 165 ПКУ, до складу загального місячного оподатковуваного доходу платника податку не включаються дивіденди, які нараховуються на користь платника податку у вигляді акцій (часток, паїв), емітованих юридичною особою – резидентом, що нараховує такі дивіденди, за умови, що таке нарахування жодним чином не змінює пропорцій (часток) участі всіх акціонерів (власників) у статутному фонді емітента та в результаті якого збільшується статутний фонд емітента на сукупну номінальну вартість нарахованих дивідендів.

Разом з тим, пп. 170.5.2 п. 170.5 ст. 170 ПКУ визначено, що будь-який резидент, який нараховує дивіденди, включаючи того, який сплачує податок на прибуток підприємств у спосіб, відмінний від загального (є суб'єктом спрощеної системи оподаткування), або звільнений від сплати такого податку з будь-яких підстав, є податковим агентом під час нарахування дивідендів.

Згідно пп. 170.5.3 п. 170.5 ст. 170 Кодексу, дивіденди, нараховані платникові податку за акціями або іншими корпоративними правами, що мають статус привілейованих або інший статус, що передбачає виплату фіксованого роз-

міру дивідендів чи суми, яка перевищує суму виплат, розраховану на будь-яку іншу акцію (корпоративне право), емітовану таким платником податку згідно з пп. 153.3.7 п. 153.3 ст. 153 цього Кодексу, для цілей оподаткування прирівнюються до виплати заробітної плати з відповідним оподаткуванням.

Поряд з цим, згідно з пп. 170.5.4 п. 170.5 ст. 170 ПКУ доходи, зазначені в цьому пункті, остаточно оподатковуються податковим агентом під час їх нарахування платнику податку за ставкою, визначеною пп. 167.5.1 та 167.5.2 п. 167.5 ст. 167 ПКУ.

Отже, застосування ставок податку на доходи фізичних осіб у розмірі 5% або 20% на суми доходів, нарахованих у вигляді дивідендів, залежить від того, чи є податковий агент платником податку на прибуток підприємств.

Крім того, згідно пп. 164.2.20 п. 164.2 ст. 164 Кодексу, до загального місячного (річного) оподатковуваного доходу платника податку включаються інші доходи. Вважаємо, що до їх складу входять доходи членів фермерських господарств, одержані від виконання трудової функції у цих господарствах за рахунок розподілу доходу (прибутку) таких господарств та які не є дивідендами. Такі доходи повинні оподатковуватися за ставкою 15 (20)%, визначеною п. 167.1 ст. 167 Кодексу [9].

**Висновки.** В результаті змін, внесених Законом № 71-VIII до ПКУ, установлені такі правила оподаткування виплат членам фермерських господарств:

- для дивідендів по акціях та корпоративних правах, нарахованих резидентами – платниками податку на прибуток підприємств, ставка ПДФО залишилась без змін, на рівні 5%;

- дивіденди за привілейованими акціями, як і раніше, прирівнюються до зарплатних виплат та обкладаються ПДФО за ставкою 15 (20)%;

- дивіденди від юридичних осіб, що перебувають на спрощеній системі оподаткування, фізичним особам доведеться сплачувати податок за ставкою 20% (замість ставки 5%);

- виплати доходів, які не вважаються дивідендами, здійснюються за ставкою 20% (замість ставки ПДФО 17%).

Очевидно, що нововведення збільшують податковий тиск на громадян України, зокрема, на членів фермерських господарств. Безумовно, це є негативним моментом для розвитку фермерства в Україні, адже заходи підвищення ефективності діяльності фермерських господарств мають базуватись на інституціональному підґрунті як регулюючій системі забезпечення бажаного економічного ефекту окремих підприємств.

#### БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Державний комітет статистики України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.unian.ua/news/589408-derjstat-vpershe-oprilyudniv-statistiku-fermerskih-gospodarstv.html>.

2. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи: Закон України від 28.12.2014 р. № 71-VIII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: zakon.rada.gov.ua.
3. Суліменко Л.А. Тенденції та підходи до обліку і звітності в фермерських господарствах на регіональному та світовому рівнях / Л.А. Суліменко, О.В. Нечипорук // Облік і фінанси. – 2012. – № 1. – С. 52–58. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Oif\\_arh\\_2012\\_1\\_10.pdf](http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Oif_arh_2012_1_10.pdf).
4. Про фермерське господарство: Закон України від 19.06.2003 р. № 973-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: zakon.rada.gov.ua.
5. Про оплату праці: Закон України від 24 березня 1995 р. № 108/95-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу: zakon.rada.gov.ua.
6. Методичні рекомендації з організації і ведення бухгалтерського обліку в селянських (фермерських) господарствах: Наказ Мінагрополітики від 02.07.2001 р. № 189 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?code=v0189555-01>.
7. Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. № 436-IV; редакція від 04.03.2015 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: zakon.rada.gov.ua.
8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.
9. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI; редакція від 13.03.2015 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: zakon.rada.gov.ua.