

УДК 342.951:35.071

DOI <https://doi.org/10.24144/2788-6018.2026.02.2.22>

ПРАВОВІ ЗАСАДИ ЗАПРОВАДЖЕННЯ ТА ПРИПИНЕННЯ ЗАСТОСУВАННЯ ДЕРЖАВОЮ ЗАСОБІВ РЕГУЛЯТОРНОЇ ПОЛІТИКИ ЩОДО НЕПРЯМОГО ОПОДАТКУВАННЯ У СІЛЬСЬКОМУ ГОСПОДАРСТВІ

Киценко О.П.,

*кандидат юридичних наук,**докторант кафедри адміністративного та фінансового права,**Національний університет біоресурсів і природокористування України*

ORCID: 0009-0008-3503-2025

Киценко О.П. Правові засади запровадження та припинення застосування державою засобів регуляторної політики щодо непрямого оподаткування у сільському господарстві.

У статті здійснено дослідження питання використання спеціальних режимів оподаткування непрямыми податками суб'єктів аграрного сектору у регуляторній політиці держави та встановлено, що нормативно-правове регулювання такої політики побудовано з врахуванням системи принципів, рішень та заходів, які приймаються органами влади для досягнення більшого економічного ефекту в діяльності таких суб'єктів. Встановлено, що найбільш дієвим способом нормативно-правового регулювання фінансової підтримки сільськогосподарських платників у податковій системі України є механізм нарахування та сплати ПДВ. Фінансово-правовий механізм ПДВ може використовуватись не лише для забезпечення фіскальних цілей, а й з метою регулювання відносин стимулювання вітчизняних сільськогосподарських товаровиробників. Шляхом аналізу нормативно-правових актів за період з 1998 року по даний час, охарактеризовані економіко-правові моделі спеціального режиму оподаткування ПДВ та його поступове призупинення (Законом України «Про податок на додану вартість», Податковий кодекс України танесені до нього зміни). Встановлено, що скасування з 1 січня 2017 р. спеціального режиму оподаткування ПДВ стало результатом політики нормативно-правового забезпечення посилення податкового навантаження на сільськогосподарських виробників. Підсумовано той факт, що регуляторна політика держави щодо оподаткування суб'єктів аграрного сектору на початок 2026 р. полягає у законодавчому закріпленні зниженої ставки ПДВ (14%) на операції з імпорту та постачання на території України деяких видів сільськогосподарської продукції та звільнення (0%) від оподаткування ввезених на митну територію України племінних чистопородних тварин, племінних (генетичних) ресурсів. Запропоновано спрямування регуляторної державної діяльності на відновлення пільгових режимів оподаткування ПДВ для підтримки стабільного розвитку аграрного сектору нашої держави, а також урегулювання балансу між фіскальними інтересами держави та виробничо-господарськими інтересами суб'єктів сільського господарства в Україні.

Ключові слова. Державне регулювання, непрямі податки, регуляторна політика, Податковий кодекс України, податок на додану вартість, сільське господарство, нормативно-правовий акт, спеціальний режим оподаткування, суб'єкти аграрного сектору.

Kytsenko O.P. Legal principles of the introduction and termination of the application by the state of regulatory policy means regarding indirect taxation in agriculture.

The article studies the issue of using special indirect tax regimes for agricultural sector entities in the regulatory policy of the state and establishes that the regulatory and legal regulation of such policy is built taking into account the system of principles, decisions and measures taken by authorities to achieve greater economic effect in the activities of such entities. It is established that the most effective method of regulatory and legal regulation of financial support for agricultural taxpayers in the tax system of Ukraine is the mechanism of VAT accrual and payment. The financial and legal mechanism of VAT can be used not only to ensure fiscal goals, but also to regulate the relations of stimulation of domestic agricultural producers. By analyzing regulatory and legal acts for the period from 1998 to the present, economic and legal models of the special VAT taxation regime and its gradual suspension are characterized (the Law of Ukraine «On Value Added Tax», the Tax Code of Ukraine and amendments thereto). It is established that the abolition of the special VAT taxation regime from January 1, 2017 was the result of a policy of regulatory and legal support for increasing the tax burden on agricultural producers. The fact that the state's regulatory policy on taxation of agricultural sector entities as of the

beginning of 2026 consists in the legislative consolidation of a reduced VAT rate (14%) on operations for the import and supply of certain types of agricultural products on the territory of Ukraine and the exemption (0%) from taxation of purebred breeding animals and breeding (genetic) resources imported into the customs territory of Ukraine is proposed. It is proposed to direct regulatory state activity towards the restoration of preferential VAT taxation regimes to support the stable development of the agricultural sector of our state, as well as to regulate the balance between the fiscal interests of the state and the production and economic interests of agricultural entities in Ukraine is summarized.

Key words. State regulation, indirect taxes, regulatory policy, Tax Code of Ukraine, value added tax, agriculture, regulatory act, special taxation regime, agricultural sector entities.

Постановка проблеми. Специфіка сільського господарства полягає в тому, що виробничі витрати його суб'єктів можуть не покриватися отриманими доходами по причині складності та затратності виробництва, а також інших особливостей державної внутрішньої та міжнародної політики в аграрному секторі. Виходячи з цього, державна регуляторна політика в сфері сільськогосподарського виробництва має за мету забезпечення відшкодування витрат суб'єктів-виробників. Така державна політика має місце з початку відновлення незалежності України та здійснюється у різні способи та різних етапах формування власної системи економічних відносин, у тому числі й шляхом відшкодування витрат через різні фінансові механізми.

Одним із способів бюджетного відшкодування витрат суб'єктів аграрного сектору є залишення у їх розпорядженні сум належних до сплати податків. Тобто, держава відмовляється від власних доходів бюджету на користь аграрних підприємств з метою стимулювання їх фінансового стану. Зазначені бюджетно-податкові механізми фінансового забезпечення суб'єктів аграрного сектору є найефективнішим напрямом державного регулювання аграрно-економічних відносин.

Проте використання регуляторного механізму непрямих податків, зокрема режиму сплати податку на додану вартість (надалі – ПДВ), у системі державної регуляторної політики податкових правовідносин в аграрному секторі не носять постійний характер, а є епізодичними, застосовуються у різній мірі на різних етапах формування податкових правовідносин, а наразі є практично відсутніми.

Метою статті є дослідження етапів використання спеціальних режимів оподаткування ПДВ суб'єктів аграрного сектору як засобу державного забезпечення стабільності їх фінансового стану у системі державної регуляторної політики економічних відносин в Україні та обґрунтування авторського бачення перспектив зазначеного публічно-економічного регулювання.

Стан опрацювання проблематики. У сучасній правовій науці вивченню питання вдосконалення податково-правового механізму оподаткування присвячена значна кількість наукових праць таких вітчизняних фахівців, як Є.О. Алісов, Л.К. Воронова, О.О. Дмитрик, І.Б. Заверуха, М.П. Кучерявенко, І.Ю. Ломакіна, О.А. Лукашев, А.А. Нечай, О.П. Орлюк, О.П. Світличний, М.Ф. Стахурський, М.М. Чабаненко А.Г. Чубенко та інших. Результати дослідження правовідносин оподаткування суб'єктів аграрного сектору непрямими податками в сучасній науці адміністративного та фінансового права пропонують М.М. Іваненко, В.І. Курило, В.В. Мушенко, О.С. Риженко, О.В. Ракул, А.А. Русецький, та ін.

Однак, дослідження питання використання спеціальних режимів оподаткування непрямими податками у регуляторній політиці держави щодо суб'єктів аграрного сектору не висвітлено у сучасній правовій науці належним чином.

Виклад основного матеріалу. Державна регуляторна політика щодо застосування різних спеціальних режимів оподаткування ПДВ результатів діяльності суб'єктів аграрного сектору, розглядається нами через призму тлумачення такого виду забезпечення публічно-управлінських відносин у Законі України «Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності» від 11.09.2003 р. № 1160-IV. Згідно із цим базовим нормативно-правовим актом, який визначає правові та організаційні засади реалізації державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності [1], зазначену політику у сфері сільськогосподарської діяльності можна визначити як «напрямок державної політики, спрямований на вдосконалення правового регулювання публічно-економічних відносин між органами державної влади та суб'єктами аграрного господарювання».

Тобто, державна регуляторна політика у сфері застосування до суб'єктів аграрного сектору спеціальних режимів оподаткування ПДВ є системою принципів, рішень, дій та заходів, які приймаються органами влади для досягнення більшого економічного ефекту у діяльності суб'єктів аграрного господарювання, результати якої важливі для соціально-економічного розвитку держави та сусільства.

Звернувши увагу на сутність державної ідеї регуляторної діяльності у сільському господарстві, здійснимо аналіз інструменту такого регулювання – ПДВ як непрямого податку. Отже, у вітчизня-

ній податковій системі непрямі податки характеризуються яскраво вираженою фіскальною спрямованістю. База їх оподаткування є найбільш широкою, проте має менш чутливий характер щодо змін у тенденціях економічного розвитку країни.

У сучасній фінансово-правовій доктрині непрямі податки визначаються як податки, що обчислюються на основі цін або фізичних характеристик товарів та послуг. Розмір непрямих податків безпосередньо не залежить від доходів платника, а визначається за вартісними або кількісними характеристиками здійснюваних ним оподатковуваних операцій. Розмір податкових зобов'язань платника непрямих податків залежить лише від природи здійснюваних ним операцій і не зумовлюється фінансовим аспектом їх здійснення [2, с. 12].

Найбільш дієвим способом регулювання фінансової підтримки сільськогосподарських платників у податковій системі України є механізм нарахування та сплати ПДВ. Податково-правовий механізм ПДВ може використовуватись не лише для фіскальних цілей, а й з метою регулювання відносин стимулювання та інвестування розвитку сільськогосподарських та інших груп вітчизняних товаровиробників.

Звернемо увагу на той факт, що реалізація регуляторних відносин стимулюючого оподаткування сільськогосподарських виробників була конкретизована законодавством у правовий механізм спеціального (пільгового) режиму оподаткування ПДВ, який зазнавав постійної трансформації (закони України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законів України від 31.07.2014 р. № 1621-VII; «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи від 28.12.2014 р. № 71-VIII; «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо удосконалення адміністрування податку на додану вартість» від 16.07.2015 р. № 643-VIII; «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2016 році» від 24.12.2015. № 909-VIII; «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2018 році» від 07.12.2017 р. № 2245-VIII [3, с. 123]). У кінцевому результаті зазначений механізм був скасований шляхом внесення змін до ПК України як «основного нормативно-правового акта, що містить нормативне визначення напряму податкової політики держави, регулюючи відносини у сфері справляння та адміністрування податків і зборів, визначення прав та обов'язків платників податків»[4].

Для більш широкого розкриття та повного розуміння особливостей використання інструментів оподаткування у сфері державної регуляторної політики у сільському господарстві, здійснено аналіз в історичному розрізі податково-правового механізму підтримки виробників сільськогосподарської продукції шляхом застосування державою спеціального режиму оподаткування ПДВ.

Отже, починаючи з 1998 р., Законом України «Про податок на додану вартість» від 03.04.1997 р. № 168/97-ВР [5] для суб'єктів аграрного сектору були передбачені спеціальні механізми справляння ПДВ, спрямовані на підтримку розвитку аграрних товаровиробників. Економічна модель такої підтримки полягала у тому, що суб'єкти сільськогосподарської діяльності, які відповідають визначеним законодавством критеріям, могли обрати спеціальний режим оподаткування ПДВ:

1) нульова ставка ПДВ при продажу молока та м'яса живою вагою – при здачі молока незбираного (УКТ ЗЕД 0401) та м'яса живою вагою (велика рогата худоба та свині УКТ ЗЕД 0101–0106,) постачальник реєстрував податкову накладну з позначкою «нульова ставка» та передавав її покупцеві, який мав право на податковий кредит за такою накладною без сплати ПДВ до бюджету [5];

2) акумуляція сум ПДВ по рослинницькій та тваринницькій продукції –сума податку, яка нарахована сільськогосподарським підприємством на вартість поставлених ним сільськогосподарських товарів (робіт, послуг) не підлягала сплаті до бюджету, повністю залишалася у розпорядженні такого підприємства та використовується ним на цілі, пов'язані з виробництвом зазначеної продукції;

3) виплати дотацій переробними підприємствами за здане молоко та м'ясо – спеціальний режим виплати дотацій сільськогосподарським виробникам переробними підприємствами, які суму ПДВ, що повинна ними сплачуватися до бюджету за продану продукцію, м'ясо та м'ясопродукти, у повному обсязі спрямовували виключно для виплати дотацій аграрним виробникам (в тому числі – особистим селянським господарствам) за поставлені ними на переробку молоко і м'ясо у живій вазі» [6, с. 320–321].

Однак, з 01 січня 2011 р. сформовані основні засади державної регуляторної політики щодо оподаткування сільськогосподарської діяльності, після набрання чинності ПК України, зазнали змін у сторону зміцнення фіскальної складової зазначених податкових відносин. Зокрема, було «тимчасово призупинено здійснення виплат переробними підприємствами сільськогосподарським товаровиробникам за поставлені ними на переробку молоко і м'ясо у живій вазі дотацій в межах суми ПДВ, що повинна ними сплачуватися до бюджету за продані молоко та молочну продукцію, м'ясо

та м'ясопродукти та визначено, що ці кошти повинні спрямовуватись до спеціального фонду ДБ України» [4].

В подальшому спектр регуляторної політики аграрного оподаткування виглядав наступним чином. Прийнятий Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо підтримки сільськогосподарських товаровиробників» від 22.12.2011 р. № 4268-VI з 01.01. 2012 р., встановив, що «у період до 1 січня 2015 р. ПДВ юридичними особами, які зареєстровані платниками ПДВ, при здійсненні ними операцій з постачання власної виробленої продукції сільськогосподарськими товаровиробниками, і фізичними особами, які самостійно вирощують, розводять, відгодовують продукцію тваринництва, справляється з урахуванням наступних особливостей. Переробне підприємство позитивну різницю між сумами податкових зобов'язань та податкового кредиту, визначену у податковій декларації з ПДВ щодо діяльності з постачання продукції, сплачує до спеціального фонду ДБ України та на спеціальний рахунок, відкритий ним в органі державної казначейської служби (спецрахунок) (Таблиця 1).

Таблиця 1

Рік	Відсоток сплати до спецфонду ДБ України (%)	Відсоток сплати на спеціальний рахунок (%)
2012	30	70
2013	40	60
2014	50	50

Таблиця підготовлена за даними джерела [7].

Здійснимо узагальнення про стан завершального етапу державної регуляторної політики щодо пільгового оподаткування суб'єктів аграрного сектору 2015–2016р.р. Отже, станом на 2015 р. відбулося часткове відновлення підтримки виробництва тваринницької продукції через спеціальний режим оподаткування ПДВ без встановлення Кабінетом Міністрів України порядок використання сплачених переробними підприємствами сум ПДВ до спеціального фонду ДБ України. Проте, зазначений правовий механізм забезпечення державної підтримки сільського господарства як однієї з основних галузей національної економіки знаходився під реальною загрозою. Зокрема, оновлений текст меморандуму про співпрацю України та Міжнародного валютного фонду (надалі – МВФ) містив норму про необхідність скасування пільг для суб'єктів аграрного сектору зі сплати ПДВ із 2016 р. [8]. Згідно з текстом меморандуму, КМ України вніс на розгляд ВР України поправки до ПК України що передбачали ліквідацію спеціального режиму оподаткування ПДВ для суб'єктів сільського господарства [9; 10].

Станом на 2016 р. сутність спеціального режиму оподаткування ПДВ полягала у тому, що сільськогосподарський виробник залишав у своєму розпорядженні лише частину коштів від сплати ПДВ, а всю іншу суму сплачував до бюджету (Таблиця 2).

Таблиця 2

Вид діяльності	Кошти, що направлялися до бюджету (%)	Кошти, що залишалися у виробника (%)
Вирощування зернових культур	80	20
Виробництво продукції тваринництва	20	80
Інші види діяльності	50	50

Таблиця підготовлена за даними джерел [4; 11].

Скасування з 1 січня 2017 р. спеціального режиму оподаткування ПДВ стало результатом політики нормативно-правового забезпечення посилення податкового навантаження на сільськогосподарських виробників, яких переведено на загальну систему оподаткування «з перенесенням від'ємного значення різниці між податковими зобов'язаннями та податковим кредитом до податкової декларації з ПДВ, за якою здійснюються розрахунки з бюджетом» [4].

Звернемо увагу на сформовано у цьому періоді позицію публічних центральних органів виконавчої влади та результати сформованих наукових узагальнень щодо ситуації у царині досліджуваних управлінських економічних відносин. Мінагрополітики як головний регуляторний орган, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сферах сільського господарства та

з питань продовольчої безпеки держави, пропонував поступовий перехід сільськогосподарських підприємств на загальну систему оподаткування ПДВ. Тобто позбавлення державного непрямого фінансування як стимулюючої та інвестиційної складової процесу сільськогосподарського виробництва та забезпечення продовольчої безпеки населення держави передбачалося Мінагрополітики як поетапний, але обов'язковий процес, оскільки Україна взяла на себе зобов'язання перед МВФ скасувати пільги ПДВ з 1 січня 2016 року [11].

Загальна наукова позиція щодо скасування спеціального режиму оподаткування ПДВ суб'єктів аграрного сектору, на нашу думку, викладена у результатах дослідження науковця та практика у царині організації сільськогосподарського виробництва Іваненка М.М., який, в цілому не підтримуючи зазначені законодавчі зміни, вважає раціональним є відновлення дії ст. 209 ПК України щодо збереження пільг для фермерських господарств та невеликих сільськогосподарських виробників, які мають у власності чи користуванні землі із площею до 3 тис. га і річною виручкою до 50 млн грн, яких на 2020 рік налічувалося близько 98 відсотків. Інші (великі) суб'єкти сільськогосподарського виробництва (особливо великі аграрно-промислові холдинги з площами земель від 50 до 300 тис га) можуть бути переведені на загальну систему оподаткування ПДВ [12].

Станом на початок 2026 р. регуляторна політика держави щодо оподаткування суб'єктів аграрного сектору полягає у наступному.

У 2021 р. запроваджено зниження ставки ПДВ з 20% до 14% на операції з імпорту та постачання на території України деяких видів сільськогосподарської продукції: а) продукція тваринного походження (живі тварини); б) продукція рослинного походження (пшениця, жито, ячмінь, овес, кукурудза тощо) (підп. «г», п. 193.1 ст. 193) [4].

2. Звільненні від оподаткування ПДВ операції з ввезення на митну територію України племінних чистопородних тварин, племінних (генетичних) ресурсів, що здійснюються сільськогосподарськими товаровиробниками (п.197.18 ст. 197) [4].

Виходячи з аналізу сучасного стану досліджуваних відносин, доцільно звернути увагу на ризиковість регуляторної податкової діяльності щодо скасування механізму оподаткування ПДВ для збереження стану фінансово-економічної стабільності та рівноваги сільськогосподарськими виробниками особливо у сучасних умовах загроз та ризиків воєнного стану.

Висновки. Проведені авторські наукові дослідження відносин державної регуляторної політики щодо застосування ПДВ у сільському господарстві дають підстави здійснити наступні узагальнення. Починаючи з 1998 р. позитивна організаційно-інвестиційна складова зазначеного спецрежиму полягала саме в тому, що сума податку, нарахована суб'єктом сільськогосподарської виробничої діяльності на вартість поставлених ним сільськогосподарських товарів (послуг), не підлягала сплаті до бюджету, а повністю залишалася в розпорядженні такого суб'єкта і могла використовуватися ним на покриття господарських та інших витрат. Повне чи хоча б часткове відновлення преференційного оподаткування ПДВ в ПК України дасть можливість підтримати процес стабільного розвитку аграрного сектору нашої держави. Адже завдяки дії таких пільгових режимів оподаткування в Україні до 2017 р. відродилася та активно розвивається галузь рослинництва та має значні перспективи на подальший розвиток галузь тваринництва та переробна галузь. Доцільним є удосконалення податково-правового механізму сільськогосподарського оподаткування для регулювання балансу між фіскальними інтересами держави та виробничо-господарськими інтересами суб'єктів аграрного сектору.

Перспективами подальших досліджень у даній царині є формування засад державної регуляторної політики створення рівних умов для виробників і переробників, стимулювання інвестицій та стабілізацію аграрного ринку у період воєнного стану та післявоєнної відбудови нашої держави.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності: Закону України від 11 верес. 2003 р. № 1160-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1160-15/ed20221120#Text> (дата звернення: 07.02.2026).
2. Педь І.В. Непрямі податки в податковій системі України: навч. посіб.; за ред. Ю.М. Лисенкова. К.: Знання, 2008. 348 с.
3. Мушенко В.В. Фінансово-правові засади державної аграрної політики України: монографія. Ніжин: НДУ ім. М. Гоголя, 2017. 371 с.
4. Податковий кодекс України від 02.12. 2010 № 2755-VI. (Редакція станом на 01.11.2025). URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення 10.02.2026).
5. Про податок на додану вартість: Закон України від 03.04.1997. № 168/97-ВР. *Відомості Верховної Ради України*. 1997. № 21. Ст. 156. (Втрата чинності 01.01.2011). (дата звернення 10.02.2026).

6. Мушенко В.В. Проблеми правового регулювання ПДВ-підтримки аграрників. *Науковий вісник НУБіП України: Серія: Право*, 2012. Вип. 173, ч. 2 С. 319–323.). URL: <https://environmentalscience.com.ua/en/archive>.
7. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо підтримки сільськогосподарських товаровиробників: Закон України від 22.12.2011. № 4268-VI. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/2011/laws/main.2645-19> (втрата чинності 01.01.2016 р.) (дата звернення 08.02.2026).
8. Мінагропрод хоче від МВФ компромісу: пропонує поетапне скасування пільг для аграріїв. Інформаційне агентство УНІАН. URL: <http://economics.unian.ua/agro> (дата звернення 01.02.2026 р.).
9. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо перегляду ставок деяких податків і зборів : Закон України від 22.12.2011. № 4235-VI. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/4235-17> (дата звернення 01.02.2026 р.).
10. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо перегляду ставок деяких податків і зборів: Закон України від 20.11.2012. № 5503-VI. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/4235-17> (дата звернення 01.02.2026 р.).
11. Ставка ПДВ 20% чи 14%: скільки платити аграріям? Юридична компанія «Армада». URL: <https://armada.law/blog/stavka-pdv-20-chy-14-skilky-platyty-agrariyam/> (дата звернення 01.02.2026 р.).
12. Іваненко М.М. Загальнодержавні податки як джерело наповнення бюджетів територіальних громад в Україні. *VISEGRAD JOURNAL ON HUMAN RIGHTS*. 2021. № 2. С. 164–169. URL: <https://dpspace.uzhnu.edu.ua/server/api/core/bitstreams/6f7f6ed2-fe23-4fcd-8ef7-31b7f6a9f393/content>.

Дата першого надходження рукопису до видання: 10.02.2026
Дата прийняття до друку рукопису після рецензування: 20.03.2026
Дата публікації: 3.04.2026