



Тулуш Л. Особливості формування системи прямого оподаткування аграрного сектору в розвинутих країнах [Електронний ресурс] / Л. Тулуш, Н. Малініна // Соціально-економічні проблеми і держава. — 2012. — Вип. 1 (6). — С. 124-134. — Режим доступу до журн. : <http://sepd.tntu.edu.ua/images/stories/pdf/2012/12tldvrk.pdf>.

УДК 336.226:631

JEL Classification: Q14, H71

Леонід Тулуш, Наталія Малініна

ННЦ «Інститут аграрної економіки» НААНУ

ОСОБЛИВОСТІ ФОРМУВАННЯ СИСТЕМИ ПРЯМОГО ОПОДАТКУВАННЯ АГРАРНОГО СЕКТОРУ В РОЗВИНУТИХ КРАЇНАХ

Анотація. Систематизовано досвід формування системи прямого оподаткування аграрного сектору в зарубіжних країнах. Визначено підходи до побудови системи прямого оподаткування, серед яких виділено уніфікований та спеціалізований.

Уніфікований підхід базується на використанні загальноствановленого переліку податків, в межах дії яких можливе застосування податкових пільг як для окремих галузей, так і для окремих суб'єктів податкових відносин. Спеціалізований підхід передбачає функціонування спеціальних режимів прямого оподаткування для товаровиробників галузі сільського господарства.

Узагальнено особливості функціонування прибуткових і майнових податків в галузі сільського господарства зарубіжних країн. Визначено, що прибуткове оподаткування є основним у галузі, а оподаткування землі, яке може здійснюватись, як окремо, так і в складі майнового, лише доповнює прибуткове і виконує функцію вирівнювання умов господарювання.

Вивчення досвіду побудови і функціонування системи прямого оподаткування аграрного сектору розвинутих країн дозволило встановити загальні тенденції трансформації податкових механізмів відповідно до розвитку АПК та визначити напрямки реформування національної системи прямого оподаткування галузі сільського господарства.

Ключові слова: система прямого оподаткування, сільське господарство.

Леонид Тулуш, Наталия Малинина

ОСОБЕННОСТИ ФОРМИРОВАНИЯ СИСТЕМЫ ПРЯМОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ АГРАРНОГО СЕКТОРА В РАЗВИТЫХ СТРАНАХ

Аннотация. Систематизирован опыт формирования системы прямого налогообложения аграрного сектора в зарубежных странах. Определены подходы к построению системы прямого налогообложения, среди которых выделены унифицированный и специализированный.

Унифицированный подход базируется на использовании общепринятого перечня налогов, в пределах действия которых возможно применение налоговых льгот как для отдельных отраслей, так и для отдельных субъектов налоговых отношений. Специализированный подход предусматривает функционирование специальных режимов прямого налогообложения для товаропроизводителей отрасли сельского хозяйства.

Tulush, L., Malinina, N. (2012). Peculiarities of formation of the system of direct taxation of agriculture in the developed countries [Osoblyvosti formuvannya systemy pryamoho opodatkuvannya ahrarnoho sektoru v rozvynutykh krayinakh]. *Sotsial'no-ekonomichni problemy i derzhava - Socio-Economic Problems and the State* [online]. 6 (1), p. 124-134. [Accessed May 2012]. Available from: <<http://sepd.tntu.edu.ua/images/stories/pdf/2012/12tldvrk.pdf>>.

Обобщено особенности функционирования подоходных и имущественных налогов в отрасли сельского хозяйства зарубежных стран. Определено, что подоходное налогообложение является основным в отрасли, а налогообложение земли, которое может осуществляться как отдельно, так и в составе имущественного, лишь дополняет подоходное и выполняет функцию выравнивания условий хозяйствования.

Изучение опыта построения и функционирования системы прямого налогообложения аграрного сектора развитых стран позволило установить общие тенденции трансформации налоговых механизмов в соответствии с развитием АПК и определить направления реформирования национальной системы прямого налогообложения отрасли сельского хозяйства.

Ключевые слова: система прямого налогообложения, сельское хозяйство.

Leonid Tulush, Nataliya Malinina

PECULIARITIES OF FORMATION OF THE SYSTEM OF DIRECT TAXATION OF AGRICULTURE IN THE DEVELOPED COUNTRIES

***Abstract.** The experience of formation of the system of direct taxation of agriculture in foreign countries is systematized. The approaches to creation of the system of direct taxation are defined, among them the unitized and specialized approaches are allocated.*

The unitized approach is based on the use of standard list of taxes, within the limits of which can be applied tax credits for specific branches of the economy and for individual subjects of tax relations. Specialized approach includes the functioning of special regimes of the direct taxation for producers of agriculture.

The peculiarities of functioning of income and property taxes in agriculture of foreign countries are generalized. It is defined that income taxation is main in the branch, and the taxation of land, which can be carried out as separately, and as a part of the property taxation, only complements the income taxation and performs the function of equalizing economic conditions.

Studying of experience of construction and functioning of the system of the direct taxation of agrarian sector of the developed countries allowed to establish the general tendencies of transformation of tax mechanisms according to development of agriculture, and to determine the ways of reforming the national system of the direct taxation of agriculture.

Keywords: system of the direct taxation, agriculture.

Постановка проблеми. В умовах стрімкого розвитку агробізнесу гостро постало питання створення ефективного податкового механізму, який би відзначався не лише оптимізацією податкового навантаження, але й відповідністю податкової інструментарію тенденціям економічного розвитку сільськогосподарського виробництва. Тривалий час податки в галузі АПК виконують лише функцію стимулювання внаслідок відмови від оподаткування прибутку та застосування спрощеного режиму прямого оподаткування – ФСП. Проте, сучасні трансформаційні зміни в АПК та обраний Україною напрямок інтеграції у міжнародну економіку, вимагають реформування національної системи прямого оподаткування сільськогосподарських товаровиробників та її адаптації до вимог міжнародних організацій. В цьому контексті варто дослідити світовий досвід функціонування системи прямого оподаткування в аграрному секторі, що дозволить визначити основні засади і положення, на базі яких буде сформована концепція перебудови вітчизняної системи прямого оподаткування сільськогоспвиробників. Актуальність даного дослідження в світлі трансформаційних перетворень в галузі сільського господарства є беззаперечною, що обумовлено наявністю низки проблем, розв'язання яких потребує розробки теоретико – методологічних засад побудови системи прямого оподаткування.

Аналіз останніх наукових досліджень. Висвітленню теоретичних та практичних питань побудови системи прямого оподаткування АПК присвячені праці С. В. Балка,

Л. О. Березовської, П. М. Боровика, Д. І. Деми, М. Я. Дем'яненка, В. М. Жука, Ю. Б. Іванова, П. А. Лайка, Н. С. Прокопенко, В. П. Синчака, Л. В. Синявської, Н. С. Танклевської, І. Д. Якушика та інших вітчизняних науковців. Водночас, трансформація вітчизняного сільського господарства та євроінтеграційна спрямованість економічної політики України потребують реформування та приведення у відповідність до вимог міжнародних організацій системи прямого оподаткування сільськогосподарських товаровиробників, що зумовлює необхідність проведення подальших наукових досліджень у обраному напрямку.

Постановка завдання. Метою статті є вивчення світового досвіду побудови та функціонування системи прямого оподаткування сільськогосподарських товаровиробників та визначення концептуальних засад та положень, які можуть бути використані з достатнім ефектом при реформуванні системи прямого оподаткування аграрного сектору в Україні.

Виклад основного матеріалу. Система прямого оподаткування зарубіжних країн в галузі сільського господарства представлена двома групами платежів, відмінних за своєю природою – прибутковими та ресурсно-майновими податками.

Традиційно, при побудові механізмів прибуткового оподаткування, доходи розмежовуються на корпоративні і особисті, в результаті чого сформовано два податкових інструмента – корпоративний податок (податок на прибуток) та податок на доходи фізичних осіб (прибутковий податок з громадян).

Корпоративний податок в галузі сільського господарства розвинутих країн сплачують великотоварні підприємства (кооперативи) та окремі фермери, однак їх кількість обмежена, оскільки у більшості країн виробництво сільськогосподарської продукції здійснюється сімейними фермами, невеликими за обсягами отриманого доходу та площами угідь.

В окремих країнах (Грузія, Латвія, Норвегія, Японія, Великобританія, Китай, США та ін.) ставки корпоративного податку не є пільговими для сільгоспвиробників. Так, в Китаї для підприємств всіх форм власності і господарювання з 1994 року запроваджено сплату прибуткового податку з підприємств за ставкою 33%. Для фермерів США також не передбачено пільгової ставки прибуткового податку, однак вони мають ряд інших пільг при його сплаті – зменшення бази оподаткування (вирахування з загальної суми доходу доходів, отриманих від продажу землі, амортизації обладнання, будівель, споруд), сплата податку з середнього доходу, розрахованого за три останні роки та ін. Окрім того, в США встановлений неоподаткований мінімум, який зменшує базу оподаткування.

Поряд з цим, ставки корпоративного податку диференційовані в залежності від розмірів підприємств і рівнів рентабельності. Так, у Великобританії вони коливаються в межах від 5 до 40%, в Італії – від 12% до 62%, у Нідерландах – від 16% до 72%.

В більшості країн для підприємств галузі сільського господарства передбачено пільги при оподаткуванні прибутку. Так, в Азербайджані та Польщі не підлягають оподаткуванню доходи, отримані від сільськогосподарської діяльності; в Білорусі для підприємств АПК, що одержують прибуток від виробничо – технічного обслуговування застосовується пільгова ставка – 10% (загальна – 30%), а сільгоспідприємства, що реалізують власно вироблену продукцію рослинництва, тваринництва, рибальства та бджільництва звільняються від сплати податку на прибуток; в Киргизстані від сплати податку на прибуток звільняються підприємства для яких земля є основним засобом виробництва та єдиним джерелом доходу; в Канаді є можливість сплачувати податок з усередненого прибутку за п'ять років та застосовувати пільгову ставку 12% (загальна – 29%), яка передбачена для суб'єктів малого підприємництва та фермерських господарств; на Кубі для сільгоспідприємств встановлена пільгова ставка оподаткування прибутку (0,5 від загальної), у Франції і Німеччині передбачено низку знижок і пільг, що дозволяє знизити фактично сплачувану суму податку до 17%, в Нідерландах – до 21,4% і т.д. [4].

В Україні Податковим кодексом (ст. 155) також передбачено особливі умови оподаткування виробників сільськогосподарської продукції – сплату податку на прибуток за підсумками звітного податкового року, який визначений для сільгоспвиробників з 1.07 – 30.06. та зменшення суми нарахованого податку на прибуток на суму податку на землю, що

використовується в сільськогосподарському виробничому обороті [11]. Означеним механізмом можуть скористатись сільськогосподарські підприємства, дохід яких від продажу сільгосппродукції власного виробництва за попередній податковий період перевищує 50% загальної суми доходу. Спеціальних пільг при сплаті податку на прибуток для сільгоспвиробників у ПКУ не передбачено.

В окремих країнах застосовується диференційований підхід при визначенні механізмів прибуткового оподаткування, який передбачає виділення окремих суб'єктів оподаткування із загальної сукупності та застосування для них специфічного інструментарію вилучення податкових платежів.

Так, у Франції застосовується диференціація сільгоспвиробників в залежності від рівня отриманого доходу від сільськогосподарської діяльності. Їх поділено на три групи, для кожної з яких передбачено окремий механізм оподаткування доходів: для першої групи застосовується тверда ставка (сплачується «сукупний податок», базою розрахунку якого є кадастровий дохід з земельної ділянки), при цьому звітність фермери вести не зобов'язані; для другої групи є можливість ведення спрощеної бухгалтерії – журналу обліку доходів і витрат, на основі якого фермер самостійно визначає обсяг оподаткованого доходу; для третьої групи передбачено ведення повного документообороту та оподаткування прибутку на загальних підставах. Розмір середнього доходу для всіх трьох груп розраховується за два останні роки [8].

Аналогічний механізм застосовується і в Німеччині, однак критеріями диференціації виступають посівна площа та рівень річного доходу [1, с. 149-150]

В Україні проявом диференційованого підходу є визначення можливості обрання спрощеного режиму прямого оподаткування – ФСП. При цьому частка сільськогосподарського виробництва за попередній податковий період повинна дорівнювати або перевищувати 75%.

Таким чином, на відміну від європейських країн, де обов'язковим критерієм переходу на спеціальний (спрощений) режим оподаткування прибутку є обсяг річного доходу, в Україні критерієм переходу на ФСП є підтвердження факту здійснення діяльності в галузі сільського господарства. На нашу думку, обов'язковою умовою переходу на ФСП повинна бути принаймні наявність власних чи орендованих угідь, оскільки ФСП є різновидом земельного оподаткування, однак у ПКУ такий критерій відсутній. А по великому рахунку, тенденції розвитку нових типів агроформувань – агрохолдингів, свідчать про необхідність встановлення обмеження рівня валового доходу та площ угідь при переході на ФСП, оскільки спрощений режим у більшості країн передбачений для дрібного та середнього бізнесу, а потужні корпорації, внаслідок диверсифікації виробництва та високого рівня забезпеченості основними засобами, отримують не тільки високі прибутки, а й надприбутки. Тому в розвинутих країнах вони оподатковуються на загальних засадах, навіть за підвищеними ставками – від 35 до 85% прибутку.

Вважаємо, що рівень прибутковості українських агрохолдингів на сьогодні достатній для залучення їх до оподаткування податком на прибуток. Додатковим підтвердженням є зростання акцій українських аграроформувань на світових фондових біржах, що пояснюється високим фінансовими показниками їх діяльності і фінансовою стійкістю [2].

Диференційований підхід застосовується і при оподаткуванні доходів фізичних осіб, отриманих від сільськогосподарської діяльності. Наприклад, в Угорщині при оподаткуванні особистих підсобних господарств їх поділяють на три групи в залежності від розміру річного доходу. До першої групи відносять господарства, рівень доходу яких не перевищує неоподаткованого мінімуму – 500 тис. форинтів. До другої групи відносять господарства з доходом до 2 млн. форинтів; при цьому розмір оподаткованого доходу зменшується на величину неоподаткованого мінімуму. Ставки оподаткування для другої групи встановлені в залежності від виробничої спеціалізації – в рослинництві – 30%, в тваринництві – 10%. До третьої групи відносяться підсобні господарства, річний дохід яких перевищує 2 млн.

форинтів. Вони є платниками підприємницького податку, ставка якого встановлена на рівні 25% від чистого доходу [7, с.4].

Ще одним проявом диференціації при оподаткуванні доходів фізичних осіб є застосування шедулярного підходу. Так в Великобританії та Італії доходи фізичних осіб поділено на шедули, серед яких в окрему виділено доходи від земельної власності, нерухомості та будівель (шедула А).

В Італії земельний дохід поділяється на дві частини – доходи від факту володіння землею або збільшення сільгоспдіяльності на цій площі та доходи від експлуатації будинків та споруд їх власником (або здачі в оренду) [14, с. 212].

Земельний дохід визначається на основі даних кадастрової оцінки, яка проводиться 1 раз на 10 років. Для визначення доходу від експлуатації та здачі нерухомості в оренду встановлюються тарифи. Ставки прибуткового податку встановлюються за складною прогресивною шкалою в залежності від розміру доходу і складають від 10-50% [6, с. 152].

У Великобританії оподатковуваний дохід по шедулі А визначається як різниця між доходами від власності чи володіння майном і експлуатаційними видатками на його утримання. При оподаткуванні доходів встановлюється трирівнева прогресивна ставка: до 1921 фунтів на рік – 10%; від 1921 до 29900 фунтів – 22%; більше 29900 фунтів – 40% [12, с. 232].

На Україні оподаткування доходів фізичних осіб здійснюється через механізми ПДФО та єдиного податку. При цьому особливих умов оподаткування для фізичних осіб, що отримують доходи від діяльності в сфері сільськогосподарського виробництва не передбачено, за виключенням ОСГ для яких не включаються до розрахунку оподаткованого доходу доходи від відчуження власної виробленої сільськогосподарської продукції на ділянках до 2 га [11, ст.165].

Таким чином, у більшості країн світу при оподаткуванні доходів від сільськогосподарської діяльності застосовуються особливі підходи, які ґрунтуються на диференціації суб'єктів оподаткування за наступними критеріями: за обсягами валового доходу (обороту, виручки, прибутку); відповідно до правового статусу; за джерелами отриманого доходу; за територіальним розміщенням; за площею сільськогосподарських угідь (посівною площею); за кількістю працюючих; за обсягами реалізації сільськогосподарської продукції власного виробництва (при встановленні критерію переходу на спеціальну (спрощену) систему оподаткування). Водночас, побудова системи прибуткового оподаткування аграрного сектору в Україні не враховує суттєві розбіжності у результатах діяльності в розрізі суб'єктного складу, що поглиблює розбіжності у рівні податкового навантаження окремих категорій товаровиробників. Тому вважаємо необхідним врахувати досвід зарубіжних країн, щодо застосування диференційованого підходу, при реформуванні механізмів прибуткового оподаткування сільськогоспвиробників.

Поряд з прибутковим оподаткуванням, важливе місце в системі прямого оподаткування сільськогосподарських товаровиробників належить земельному, що обумовлене специфікою діяльності в галузі АПК.

Земля для галузі сільського господарства є основним засобом виробництва, тому практично у всіх країнах ставки оподаткування земель сільськогосподарського призначення є нижчими (до 1% від бази оподаткування), ніж несільськогосподарського, що є проявом пільгового оподаткування. В окремих країнах встановлений неоподаткований мінімум площі сільськогосподарських угідь та застосовуються диференційовані ставки оподаткування (Чехія). Низка країн не оподатковує землі сільськогосподарського призначення (Ірландія), хоча міжнародні експерти вважають, що оподаткування сільськогосподарських земель призводить до більш ефективного їх використання, до зниження цін на земельні ділянки та збільшення податкових надходжень [10, с. 197].

Розуміючи стратегічну важливість збереження сільгоспугідь, уряди окремих країн за допомогою податкових механізмів встановлюють бар'єри для виведення сільгоспугідь з виробничого обігу. Так, у Китаї – одному з найбільших світових експортерів

сільськогосподарської продукції – передбачено сплату податків за використання сільськогосподарських угідь не за призначенням.

При побудові механізму земельного оподаткування застосовуються чотири основні підходи: оподаткування землі в складі податку на майно; оподаткування землі в складі податку на нерухомість; окрема сплата земельного податку; оподаткування землі в складі комплексних податків.

Оподаткування землі в складі податків на майно застосовується у Японії, Норвегії, Кубі, США та інших країнах. При цьому базою оподаткування є фактична вартість капітальних активів (Норвегія); нерухомість, земля, цінні папери, відсотки за банківськими депозитами (Японія); будинки, яхти, землі сільськогосподарського призначення та землі, що не обробляються (Куба), ринкова вартість будівлі разом з земельною ділянкою (США). Ставки означеного податку є не високими і в середньому становлять від 0 – 1,5% (за виключенням США – 6,75% від 1/3 ринкової вартості).

Оподаткування землі в складі податку на нерухомість здійснюється в Угорщині, Канаді, Австралії, Китаї. Платниками податку є фізичні та юридичні особи, ставка податку є не високою і в більшості країн становить менше 1 %. Податок слугує постійним і стабільним джерелом надходжень у місцеві бюджети – так, частка означеного податку у структурі місцевих податків становить: у Канаді – 84%, Австралії – 100%, Новій Зеландії – 91%, Нідерландах – 62% і т. д. [10, с. 190].

Варто відмітити, що окремих країнах існують фіскальні кадастри до яких заноситься вартість проданої нерухомості, що дозволяє оперативно коригувати базу оподаткування і відповідно розмір податку. Таким чином, однією з основних переваг податку на нерухомість є здатність швидко реагувати на зростання фактичної (ринкової) вартості, що забезпечує збільшення податкових надходжень до місцевих бюджетів. На нашу думку, цю практику доцільно було б використати і в Україні при адмініструванні податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки.

Окремо, «у чистому вигляді», земельний податок справляється у країнах пострадянського простору – Грузії, Естонії, Казахстані, Киргизстані, Вірменії, Латвії, Таджикистані та у країнах Європи – Німеччині, Франції, Чехії, Австрії.

Земельним податком в Німеччині обкладаються земельні ділянки підприємств, сільськогосподарські угіддя, лісове господарство. Ставка оподаткування складається з двох частин: основної, яка встановлюється централізовано, та додаткової, яку встановлює місцева громада. Загальна ставка податку коливається від 0,6 – 3,1% від бази оподаткування, яка визначається з врахуванням нормативної, потенційної та фактичної доходності суб'єктів господарювання [14, с. 238].

При здійсненні земельного оподаткування у Франції визначається категорія ділянки. Якщо земельна ділянка є забудованою, то сплачується земельний податок. Оподаткуванню підлягають сільськогосподарські та інші господарські споруди, будинки, нерухомість промислового та комерційного призначення. Базою оподаткування є 0,5 кадастрової орендної вартості ділянки. Сільськогосподарські землі, що знаходяться за межами міст та землі державної власності звільнені від оподаткування земельним податком. Якщо земельна ділянка є незабудованою, то сплачується податок на незабудовані ділянки. База оподаткування визначається в залежності від виробничого призначення (рілля, виноградники, сади) та по видах сільгоспкультур (зернові, олійні тощо) і становить 80% кадастрової орендної вартості [13, с. 37].

В Чехії ставки оподаткування встановлені в залежності від категорії земельної ділянки – для хмільників, виноградників, городів та садів – 0,75%, для луків, пасовищ, лісів – 0,25%, для забудованих ділянок та тих, що плануються під забудову – у фіксованій сумі за 1 м² (від 0,1 до 1 крони). Для перших двох категорій земель база оподаткування розраховується, виходячи з площі ділянки в м² та офіційної ціни квадратного метру землі, яка встановлюється центральними органами Чехії. Не оподатковуються сільськогосподарські

угіддя площею до 10 га, що обробляються власником; земельні ділянки державної та муніципальної власності; не орендовані ділянки земельного фонду [3].

Особливого механізму оподаткування земель в Австрії не передбачено. Ставка податку становить 1% від розрахункової оціночної вартості.

В зарубіжних країнах застосовуються ринкові і кадастрові методи визначення бази земельного податку. Так, в більшості країн пострадянського простору, а також в Італії, Франції, Чехії, США, Канаді (окремі штати) базою обчислення земельного податку є кадастрова вартість землі. Для запобігання зниження податкової бази і її наближення до ринкової вартості застосовуються коригуючі коефіцієнти.

Ринкова вартість є базою оподаткування землі в окремих країнах, де означений податок є складовою податку на майно чи нерухомість. В цьому випадку земельний податок має всі ознаки майнового. Ринкова вартість землі зазвичай перевищує кадастрову, тому застосування кадастрової оцінки при визначенні бази оподаткування земельним податком можна розцінювати як пільгу. Додатково зазначимо, що в більшості країн за ринковою вартістю проводиться оцінка земель несільськогосподарського призначення, в той час як база оподаткування сільськогосподарських земель визначається на основі кадастрів.

Підходи до визначення платника земельного податку також різняться. Зважаючи на те, що земля є майном і перебуває у власності, в окремих країнах передбачено оподаткування виключно власників землі (Литва, Чехія), але в більшості країн платниками земельного податку є власники і користувачі (орендарі).

Основною метою оподаткування земельної власності є поповнення місцевих бюджетів, тому земельний податок у більшості країн є місцевим і складає основну частину податкових надходжень у місцеві бюджети (в Німеччині – 78%, Франції – 75%).

Підсумовуючи проведений аналіз функціонування земельного податку в зарубіжних країнах можна зробити наступні висновки. В країнах пострадянського простору земельний податок традиційно справляється «у чистому вигляді», хоча при цьому доповнюється податками на майно чи нерухомість. Також за означеною схемою побудовано механізми земельного оподаткування в окремих країнах ЄС. Але в більшості «капіталістичних» країн земельний податок є складовою податку на нерухомість чи податку на майно, що обумовлено набуттям права власності на землю і розміщеною на ній нерухомість одночасно. Як виключення, земельне оподаткування є складовою прибуткового, тобто оподатковується дохід від земельної власності та користування земельною ділянкою, а також розміщеними на ній об'єктами нерухомості.

На думку вітчизняних вчених – аграрників, в галузі сільського господарства земельне оподаткування повинно бути основним, і лише доповнюватись прибутковим. Така ситуація є характерною для країн, де сільськогосподарське виробництво знаходиться на межі збитковості. Проте, досвід розвинутих країн переконує нас у зворотній залежності – основним видом оподаткування в галузі АПК виступає прибуткове (корпоративне та особисте), а земельне, у складі майнових податків лише доповнює прибуткове і виконує функцію вирівнювання умов господарювання.

Поряд з існуванням загальної системи оподаткування, в Росії, Іспанії, Білорусі та Польщі передбачено можливість оподаткування землі в складі комплексних податків.

Так, в Росії для сільгоспвиробників з 2002 року запроваджено єдиний сільськогосподарський податок (ЄСП), механізм побудови якого набув суттєвих змін у 2004 році, внаслідок чого він було змінено засади формування з земельних на прибуткові. Платниками податку є фізичні та юридичні особи; об'єктом оподаткування є доходи, зменшені на величину витрат; податковою базою – грошовий вираз доходу. Ставка оподаткування встановлена у фіксованому розмірі і складає 6% [5, с. 346]

В Білорусі з 1999 року також запроваджено єдиний податок для виробників сільськогосподарської продукції, який сплачується в рахунок основних прямих податків та зборів – податку на прибуток, земельного податку, податку на нерухомість, податку за користування природними ресурсами та окремих місцевих податків та зборів. Об'єктом

оподаткування є валова виручка, що визначається як сума доходів від реалізації продукції, майна та доходів від позареалізаційних операцій. Ставка податку для сільгоспвиробників становить 2% (загальна ставка – 10%) [15].

В Польщі з 1985 року функціонує сільськогосподарський податок, базою оподаткування якого є площа перерахованих (умовних кадастрових) гектарів, яка залежить від типу земель, класу та розміщення землі на території району. Ставка податку визначається ціною купівлі 2,5 ц. жита з гектару для земель сільськогосподарського призначення та 5 ц. жита – для інших земель [14, с. 254]. Об'єктом оподаткування є землі і будівлі сільськогосподарського призначення, що використовуються для ведення господарської діяльності. Платниками податку виступають юридичні та фізичні особи (власники або користувачі). При цьому доходи від «звичайної» сільськогосподарської діяльності звільняються від оподаткування прибутковими податками [9].

Таким чином, на відміну від механізму побудови комплексного податку – ФСП в Україні, базою розрахунку якого є кадастрова вартість земельної ділянки, тобто оподатковується рентний дохід, базою оподаткування комплексними податками в Росії, Польщі, Білорусі визначено доходи та виручку від реалізації, тобто за своєю економічною природою вони є прибутковими. Основним недоліком при цьому, на нашу думку, є відсутність зв'язку з основним ресурсом галузі – землею, що з позиції теорії рентного оподаткування сприяє нівелюванню стимулюючого ефекту у використанні наявних природних ресурсів.

Спрогнозуємо економічний ефект за умови застосування «російського» та «білоруського» механізмів побудови спрощеного режиму оподаткування в Україні (рис.1).

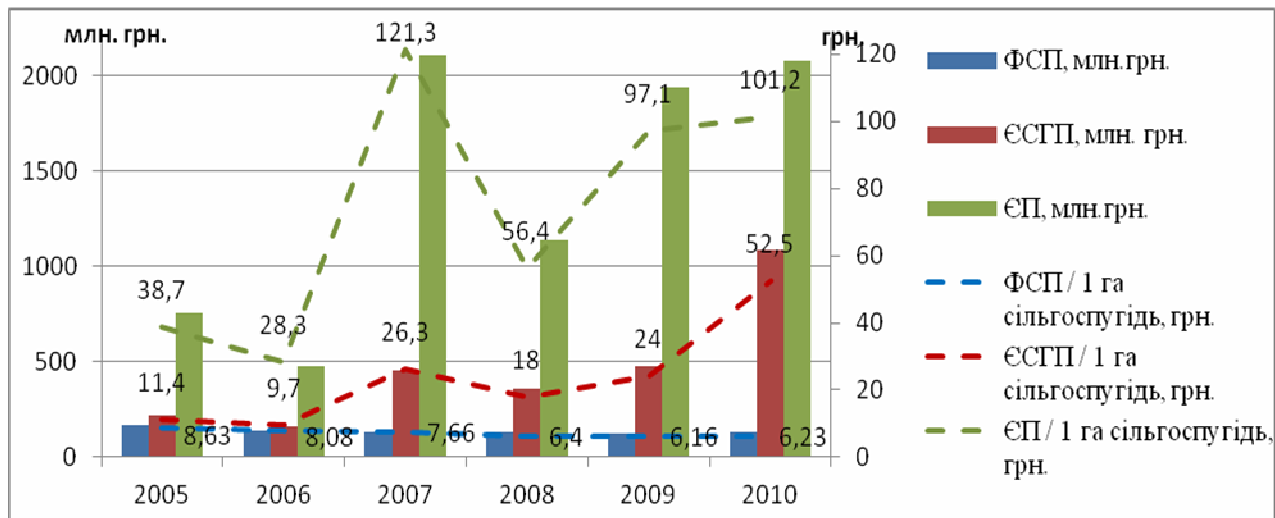


Рис. 1. Порівняльний аналіз результатів функціонування спеціальних режимів оподаткування за умови їх застосування в Україні

Побудову комплексного податку на засадах прибуткового оподаткування вважаємо більш справедливим по відношенню до платників, оскільки розмір податку напряму залежить від результатів діяльності. Однак при цьому зауважимо, що при встановленні ставок необхідно врахувати рівень рентних доходів з визначеної земельної ділянки.

Досвід країн, що застосовують спрощені режими оподаткування, свідчить про необхідність зміни засад побудови комплексного податку ФСП – з рентних на прибуткові. Одночасно вирішиться питання залучення до оподаткування доходів від несільськогосподарської діяльності, які на сьогодні «випадають» з податкового поля.

Дослідивши підходи до побудови системи прямого оподаткування галузі сільського господарства в розвинутих країнах варто виділити два основні – уніфікований та спеціалізований (рис. 2).

При застосуванні першого підходу система прямого оподаткування є уніфікованою, як в розрізі галузей економіки, так і в розрізі платників податків. Означена система орієнтована на оподаткування результатів діяльності фізичних та юридичних осіб, а також їх власності. При цьому земля виступає окремим об'єктом оподаткування і оподатковується через механізм земельного податку чи є складовою прибуткового чи майнового оподаткування.

В межах уніфікованої системи прямого оподаткування для товаровиробників галузі АПК передбачено можливість застосування податкових пільг у вигляді звільнення від оподаткування (постійного чи тимчасового), зменшення податкової бази при нарахуванні податку, встановлення пониженої ставки оподаткування, відрахування визначеної частини оподатковуваного майна, диференціації платників податків відповідно до встановлених критеріїв та інші.



Рис. 2. Підходи до побудови системи прямого оподаткування сільськогосподарських товаровиробників в країнах світу

Спеціалізований підхід до організації системи прямого оподаткування передбачає можливість застосування поряд із загальною системою спеціальних режимів та спрощених систем прямого оподаткування, які передбачені законодавством для окремих галузей економіки чи виділеної сукупності суб'єктів оподаткування. В межах спрощеної системи передбачено сплату підприємницького податку (чи окремих його модифікацій) та сільськогосподарського податку, що є проявом пільгової податкової політики держави відносно галузі АПК.

Висновки. Ефективне функціонування аграрної галузі, як показав зарубіжний досвід, неможливе без відповідного регулювання податкових механізмів. В кожній країні побудова системи прямого оподаткування має свої особливості, які враховують тенденції та напрямки розвитку галузі сільського господарства. Однак загальною закономірністю є визнання прибуткового оподаткування основним у галузі, а оподаткування землі, яке може здійснюватись, як окремо, так і в складі майнового, лише доповнює прибуткове і виконує функцію вирівнювання умов господарювання.

Запровадження в Україні податкових механізмів, які досить ефективно функціонують у розвинутих країнах, без врахування специфіки діяльності та рівня розвитку вітчизняного сільського господарства не можливе і недоцільне. Тому, при розробці концепції реформування національної системи прямого оподаткування АПК, доцільно було б запозичити найбільш прийнятні до вітчизняних умов механізми податкового регулювання.

Підсумовуючи слід відзначити, що розв'язання проблем стабілізації розвитку аграрного сектору лежить у площині оптимізації національної системи прямого оподаткування шляхом застосування диференційованого підходу до суб'єктного складу платників податків; встановлення неоподаткованого мінімуму при оподаткуванні доходів від сільськогосподарської діяльності; надання земельному податку статусу місцевого; створення фіскального кадастру для фіксації вартості проданої нерухомості та землі; введення податку за використання сільськогосподарських угідь не за призначенням; збереження спрощеної системи оподаткування для дрібних типів агроформувань, але засади її побудови повинні бути змінені з рентних на прибуткові. Використання наданих пропозицій сприятиме рівномірності розподілу податкового навантаження в розрізі суб'єктного складу товаровиробників, наповненню місцевих бюджетів, адаптації податкової системи України до вимог міжнародних організацій та її гармонізації.

Використана література:

1. Андрущенко В. Л. Податкові системи зарубіжних країн / [В. Л. Андрущенко, О. Д. Данілов]; за заг. ред. М. Я. Азарова. – К.: ВД «Компютерпрес», 2004. – 300 с.
2. Ведение аграрного бизнеса в Украине // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.agribusiness.kiev.ua/img/zstored/files/DA2010_RU_last%20variant.pdf.
3. Кундиус В. А. Земельное налогообложение США и стран ЕС. Опыт для российского АПК / В. А. Кундиус, Ю. Н. Иванова // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://ros-nedvigimost.ru/>.
4. Мещерякова О. В. Налоговые системы развитых стран мира. Справ очник / О. В. Мещерякова. – М.: Фонд «Правовая культура», 1995. – 240с.
5. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.base.spinform.ru/show_doc.fwx?rgn=1717.
6. Попова Л. В. Налоговые системы зарубежных стран: учебно-методическое пособие / Л. В. Попова, И. А. Дрожжина, Б. Г. Маслов. – М.: Дело и Сервис, 2008. – 368 с.
7. Налогообложение в системе экономического регулирования агропромышленного производства Венгрии: [информационный материал]. – 1990. – №195 (90). – 8 с.
8. Налогообложение сельского хозяйства в развитых странах // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.budgetrf.ru/Publications/Analysis/iet/an_iet_250902/.
9. Орловски Я. Особенности налогообложения сельскохозяйственной деятельности в Польше / Я. Орловски [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.nbu.gov.ua>.
10. Податкова система: навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. / [Лютій І.О., Демиденко Л.М., Романюк М.В. та ін.]; За ред. І.О. Лютого. – К.: Центр учбової літератури, 2009. – 456 с.
11. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755 – VI // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2755-17>.

12. Фрадинський О. А. Основи оподаткування. Навч. посібник / О. А. Фрадинський. – Львів: «Новий світ – 2000», 2010. – 344 с.
13. Черник Д. Г. Налоги и налогообложение: учеб. / Д. Г. Черник. – М.: ИНФРА, 2004. – 328 с.
14. Якушик І. Д. Податкові системи зарубіжних країн: Довідник / І. Д. Якушик, Я. В. Литвиненко. – К.: «МП Леся», 2004. – 480 с.
15. Tax from agricultural producers – EnterInvest // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.enter-invest.com/ru/belarus/business/taxes/agricultural_tax.html

REFERENCES

1. Andrushchenko V. L., Danilov O. D. The tax systems of the foreign countries [*Podatkovy sistemy zarubiznih krayin*]. Kyiv, WA Computerpres, 2004, 300 p.
2. Conducting of agrarian business in Ukraine [*Vedeniye agrarnogo biznesa v Ukrayine*], available at: http://www.agribusiness.kiev.ua/img/zstored/files/DA2010_RU_last%20variant.pdf.
3. Kundius V. A., Ivanova U. N. Land taxation of the USA and the EU countries. Experience for the Russian agricultural sector [*Zemelnoye nalogooblozheniye USA I stran EC / Opit dlya rosiyskogo APK*], available at: <http://ros-nedvigimost.ru/publikaciya-polnaya/52>.
4. Meshcheryakova O. V. Tax systems of the developed countries of the world [*Nalogoviye sistemy razvityh stran mira*]. Moscow, Foundation "Legal culture", 1995, 240 p.
5. The tax code of the Russian Federation (part two) [*Nalogoviy kodeks Rossiyskoy federacii*], available at: http://www.base.spinform.ru/show_doc.fwx?rgn=1717.
6. Popova L.V., Drozhzhina I.A., Maslov B.G. Tax systems of foreign countries: ed.-met. man. [*Nalogoviye sistemy zarubeznyh stran*]. Moscow, Business and Services, 2008, 368 p.
7. Taxation in the system of economic regulation of agricultural production Hungary [*Nalogooblozheniye v sisteme ekonomicheskogo regulirovaniya agropromyshlennogo proizvodstva Vengriy*]: [information], 1990, No 195 (90), 8 p.
8. Taxation of the agricultural sector in developed countries [*Nalogooblozheniye selskogo hozyaystva v razvityh stranah*], available at: http://www.budgetrf.ru/Publications/Analysis/iet/an_iet_250902/an_iet_250902990.htm.
9. Orłowski Y. Peculiarities of taxation of agricultural activity in Poland [*Osobennosti nalogooblozheniya selskohozyaystvennoy deyatel'nosti v Polshe*], available at: http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Pvuabs/texts/2008_1/1.3.4.pdf.
10. Liutyi I.O., Demydenko L.M., Romaniuk M.V. Taxation system: textbook [*Podatkova systema*]. Kyiv, CUL, 2009, 456 p.
11. Tax Code of Ukraine from 02.12.2010 edd. no 2755 – VI [*Podatkoviy kodeks Ukrayiny*], available at: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2755-17>.
12. Fradinsky O. A. Fundamentals of tax. Textbook [*Osnovy opodatkuvaniya*]. Lviv, New World – 2000, 2010, 344 p.
13. Cernik D. G. Taxes and taxation: textbook [*Nalogy i nalogooblozheniye*]. Moscow, INFRA-M, 2004, 328 p.
14. Yakushik I.D., Litvinenko YA. The tax systems of the foreign countries [*Podatkovy sistemy zarubiznih krayin*]. Kyiv, MP Lesya, 2004, 480 p.
15. Tax from agricultural producers – EnterInvest, available at: http://www.enter-invest.com/ru/belarus/business/taxes/agricultural_tax.html.

Рецензії: д.е.н., проф. Грушко В. І.

Received: March, 2012

1st Revision: April, 2012

Accepted: May, 2012