

УДК 336.226:631

Василь Жмудінський,*аспірант кафедри фінансового права
та фіскального адміністрування
Національної академії внутрішніх справ*

ПОРІВНЯЛЬНО-ПРАВОВИЙ АНАЛІЗ ОПОДАТКУВАННЯ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ В УКРАЇНІ ТА В ОКРЕМИХ КРАЇНАХ СВІТУ

У статті проведено аналіз та узагальнення теоретичних підходів законодавчої практики оподаткування сільськогосподарських підприємств у деяких країнах світу. Спираючись на зарубіжний досвід, автор розглядає та визначає можливі шляхи розроблення ефективної моделі оподаткування сільськогосподарських підприємств в Україні.

Ключові слова: сільськогосподарське підприємство, платник єдиного податку четвертої групи, сільськогосподарська продукція, землі сільськогосподарського призначення.

Постановка проблеми. В умовах сьогодення актуальною є проблема реформування системи оподаткування у сільському господарстві.

Досвід проведених реформ у сільському господарстві свідчить про те, що правове регулювання будь-яких правовідносин без урахування практичного досвіду зарубіжних країн не призводить до бажаних результатів, зокрема щодо формування виваженої податкової системи даної галузі.

У цілому чинна система оподаткування аграрного сектору стимулює розвиток сільськогосподарських підприємств в Україні, однак проведення порівняльного аналізу міжнародного досвіду функціонування систем оподаткування в сільському господарстві дасть змогу визначити засади і положення, на базі яких сформовані концепції такого оподаткування.

Саме тому міжнародний досвід щодо оподаткування сільськогосподарських підприємств може бути корисним для вітчизняних законодавчих надбань, зокрема, у напрямі підвищення ефективності механізмів справляння податків та застосування пільг в оподаткуванні.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Зазначеній тематиці присвячені дослідження учених, серед яких слід особливо варто виділити праці 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. Снявської, Н. С. Танклевської, І. Д. Якушика та інших.

Завданням статті є порівняльно-правовий аналіз чинної системи оподаткування сільськогосподарських підприємств в Україні та в деяких інших країнах світу з метою вивчення міжнародного досвіду побудови і функціонування системи оподаткування сільськогосподарських підприємств, визначення ефективних способів, які можуть бути використані у реформуванні системи оподаткування аграрного сектору в нашій державі.

Виклад основного матеріалу. У кожній країні побудова системи оподаткування має свої особливості, які враховують тенденції та напрями розвитку галузі сільського господарства.

Так, в Україні оподаткування в сільському господарстві характеризується певними особливостями, пов'язаними зі здійсненням деяких видів сільськогосподарської діяльності та виробництва сільськогосподарської продукції.

Саме від того, чи вважається виробник продукції сільськогосподарським підприємством і чи вироблена ним продукція є сільськогосподарською, залежить і стан оподаткування таких підприємств.

У ст. 1 Закону України «Про стимулювання розвитку сільського господарства на період 2001–2004 років» визначено, що сільськогосподарське підприємство (включаючи селянське (фермерське), рибальське та рибницьке господарства) – юридична особа, основним видом діяльності якої є вищесказані, вирощування та переробка сільськогосподарської продукції, виручка від реалізації якої становить не менше 50 відсотків загальної суми виручки [1].

Законодавство інших країн містить подібні до наведеного визначення поняття підприємства, яке займається сільськогосподарською діяльністю. Зокрема, визначення поняття «сільськогосподарський товаровиробник» можна знайти у положеннях права Європейського Союзу щодо структурної політики. Поняття «сільськогосподарський товаровиробник» не обмежується фізичними особами, адже ним також охоплюються юридичні особи, що займаються сільськогосподарським виробництвом [2, с. 43].

Законодавство Європейського Союзу іде шляхом розширення поняття «фермер»: це фізична або юридична особа, у тому числі група фізичних або юридичних осіб, які займаються фермерським господарством як основним видом діяльності; отримують прибуток від

фермерської діяльності не менше 50% їх загального прибутку; загальний робочий час, який присвячується фермерській діяльності, має бути не менше половини загального робочого часу. Крім того, якщо фермер здійснює діяльність у сфері лісового господарства, туризму, ремесел або діяльність, спрямовану на захист природного середовища, розмір прибутку, отриманого від фермерської діяльності, повинен становити не менше 25 % загального прибутку фермера [3, с. 121].

Якщо ми звернемося до законодавства в межах Світової Організації Торгівлі, то Угода про сільське господарство не містить визначення виробника сільськогосподарської продукції. Як вказується в юридичних дослідженнях, це зумовлено тим, що угода пов'язує отримання державної підтримки в сільському господарстві не стільки зі статусом суб'єкта, а скільки з фактом виробництва сільськогосподарської продукції. По суті, єдиним критерієм віднесення того чи іншого суб'єкта до товаровиробників сільськогосподарської продукції є здійснення діяльності з виробництва продукції, що згадується у Додатку 1 до Угоди. Водночас не вказано, чи повинен цей вид діяльності бути основним, протягом якого періоду він має здійснюватися, який обсяг виручки повинен отримувати виробник від реалізації сільськогосподарської продукції, не визначено навіть, чи повинен сільськогосподарський виробник бути комерційною організацією й загалом юридичною особою. Виходячи з аналізу пункту 8 (б) Додатку 2 до Угоди, для віднесення до виробників сільськогосподарської продукції не має значення категорія земель, що використовується для сільськогосподарського виробництва. Проте, беручи до уваги, що необхідною умовою виробництва сільськогосподарської продукції є використання земель, наявність прав на землю також можна розглядати як ознаку виробника сільськогосподарської продукції з позицій Світової Організації Торгівлі [4, с. 419-420].

Не закріплює жодних обсягів сільськогосподарської діяльності для фермерів законодавство США. Так, у ст. 101(17)11 Зведеного (уніфікованого) Комерційного кодексу США йдеться про те, що селянин (фермер) – це особа, яка постійно здійснює фермерську діяльність, тобто «роботу на фермі, обробіток землі, роботу на молочній фермі, на ранчо, виробництво й вирощування сільськогосподарських культур, птиці або поголів'я худоби, виробництво продукції птахівництва або тваринництва в певному обробленому виді» [5, с. 96].

Таким чином, спільною ознакою у визначенні поняття «сільськогосподарське підприємство» як у нашій країні, так і в інших державах є те, що таке підприємство (виробник, ферма, ранчо) займається виробництвом та реалізацією сільськогосподарської продукції.

Визначення поняття сільськогосподарської продукції міститься у пункті 14.1.234. ст. 14 Податкового кодексу України (далі – ПК України), яким передбачено, що сільськогосподарська продукція (сільськогосподарські товари)

для цілей глави 1 розділу XIV цього Кодексу – продукція/товари, що підпадають під визначення груп 1-24 УКТ ЗЕД, якщо при цьому такі товари (продукція) вирощуються, відгодовуються, виловлюються, збираються, виготовляються, виробляються, переробляються безпосередньо виробником цих товарів (продукції), а також продукти обробки та переробки цих товарів (продукції), якщо вони були придбані або вироблені на власних або орендованих потужностях (площах) для продажу, переробки або внутрішньогосподарського споживання [6].

З наукової точки зору сільськогосподарську продукцію визначають як продукцію (рослинницьку, тваринницьку та рибницьку), що виробляється (вирощується) внаслідок дії біологічних процесів її вирощування, має природне походження від землі й (або) від живих біологічних організмів [7, с. 122-123].

Відповідно до п. 1 ст.32 Договору про заснування Європейського Союзу «до сільськогосподарської продукції належить продукція рослинницької, тваринницької, рибної галузей, а також продукти першої стадії переробки, безпосередньо пов'язані з такою продукцією» [8, с. 179]. Це визначення базується на Генеральній угоді з митних тарифів і торгівлі та є предметом розширювального тлумачення [9, с. 296–297]. Європейський Суд Правосуддя (далі – ЄСП), тлумачачи поняття «пов'язані з ними продукти першого ступеня переробки», зазначив, що вирішальним у такому разі є економічний зв'язок між основним і переробленим продуктами, а не кількість послідовних етапів перероблення. Однак перероблені продукти, вартість переробки яких значно перевищує вартість основних продуктів, не охоплюються цим поняттям. Також ЄСП постановив: якщо поняття сільськогосподарської продукції визначає загальні засади зарахування цієї продукції до відповідних переліків, то самі переліки містять точно визначені види продукції, застосовуючи номенклатуру Єдиного Митного Тарифу Співтовариства. Таке тлумачення має два важливі правові наслідки: а) умовою визначення продукції сільськогосподарською є її зазначення в переліках Додатку 1 до Договору про Співтовариство або Регламенту 7а; б) застосовуючи ці переліки, належить брати до уваги інші позиції Єдиного Митного Тарифу Співтовариства згідно з правилами його використання [2, с. 43].

Отже, в цілому визначення поняття сільськогосподарської продукції, яке міститься у законодавстві України, відповідає законодавчій практиці Європейського Союзу.

Важливе місце в системі оподаткування сільськогосподарських підприємств належить оподаткуванню землі, що зумовлено специфічною діяльністю в даній галузі.

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 сільсько-

господарських угідь та застосовуються диференційовані ставки оподаткування (Чехія). Низка країн не оподатковує землі сільськогосподарського призначення (Ірландія), хоча міжнародні експерти вважають, що оподаткування більш ефективного їх використання, до зниження цін на земельні ділянки та збільшення податкових надходжень [10, с. 197].

В Україні землі сільськогосподарського призначення обкладаються єдиним податком четвертої групи, який сплачують сільськогосподарські підприємства, котрі набувають такого статусу. Об'єктом оподаткування для вказаних платників є площа сільськогосподарських угідь (ріллі, сіножатей, пасовищ і багаторічних насаджень), що перебуває у власності сільськогосподарського товаровиробника або надана йому у користування у тому числі на умовах оренди.

Для платників єдиного податку четвертої групи розмір ставок податку з одного гектара сільськогосподарських угідь залежить від категорії (типу) земель, їх розташування та становить (у відсотках бази оподаткування): для ріллі, сіножатей і пасовищ (крім ріллі, сіножатей і пасовищ, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях, а також сільськогосподарських угідь, що перебувають в умовах закритого ґрунту) – 0,95; для ріллі, сіножатей і пасовищ, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях, – 0,57; для багаторічних насаджень (крім багаторічних насаджень, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях) – 0,57; для багаторічних насаджень, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях, – 0,19.

У разі якщо сільськогосподарські підприємства не є платниками єдиного податку четвертої групи, то землі сільськогосподарського призначення обкладаються земельним податком. Об'єктом оподаткування земельним податком є земельні ділянки, які перебувають у власності або користуванні, та земельні частки (паї), які перебувають у власності.

Ставка податку за земельні ділянки, нормативну грошову оцінку яких проведено, встановлюється у розмірі не більше 3 відсотків від їх нормативної грошової оцінки, для земель загального користування – не більше 1 відсотка від їх нормативної грошової оцінки, а для сільськогосподарських угідь – не менше 0,3 відсотка та не більше 1 відсотка від їх нормативної грошової оцінки.

Основна відмінність між сплатою єдиного податку четвертої групи і земельного податку полягає в ставці таких податків. Так, ставка єдиного податку є значно меншою, ніж ставка земельного податку.

Отже, сільськогосподарські підприємства, які є платниками єдиного податку четвертої групи, мають пільги в оподаткуванні, а саме звільняються від сплати земельного податку, що є стимулюючим фактором для розвитку сільського господарства в цілому.

У деяких інших державах землі сільськогосподарського призначення, які використовуються сільськогосподарськими підприємства-

ми у їхній діяльності, оподатковуються дещо по-іншому.

У 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 [11, 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 [12].

Земельним податком у 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 до 3,1 % від бази оподаткування, яка визначається з урахуванням нормативної, потенційної та фактичної доходності суб'єктів господарювання [11, с. 238].

При здійсненні земельного оподаткування у Франції визначається категорія ділянки. Якщо земельна ділянка є забудованою, то сплачується земельний податок. Оподаткування підлягають сільськогосподарські та інші господарські споруди, будинки, нерухомість промислового та комерційного призначення. Базою оподаткування є 0,5 кадастрової орендної вартості ділянки. Сільськогосподарські землі, що розташовані 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 залежно від виробничого призначення (рілля, виноградники, сади) та по видах сільгоспкультур (зернові, олійні тощо) і становить 80 % кадастрової орендної вартості [13, с. 37].

У Чехії ставки оподаткування встановлені залежно від категорії земельної ділянки: для хмільників, виноградників, городів та садиб – 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; неорендовані ділянки земельного фонду.

З урахуванням наведеного вище можна констатувати, що в Україні оподаткування

сільськогосподарських підприємств лежить у площині наявності основного ресурсу галузі – земель сільськогосподарського призначення, натомість у деяких інших країнах оподатковується дохід від реалізації власно виробленої сільськогосподарської продукції і такий механізм оподаткування не залежить від наявних площ сільськогосподарських угідь.

Так, у Франції застосовується диференціація сільгоспвиробників залежно від рівня отриманого доходу від сільськогосподарської діяльності. Їх поділено на три групи, для кожної з яких передбачено окремий механізм оподаткування доходу: для першої групи застосовується тверда ставка (сплачується «сукупний податок», базою розрахунку якого є кадастровий дохід із 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 [14].

Аналогічний механізм застосовується і в Німеччині, однак критеріями диференціації виступають посівна площа та рівень річного доходу [15, с. 149-150].

У Польщі базою оподаткування для сільськогосподарських підприємств визначено доходи та виручку від реалізації сільськогосподарської продукції.

Таким чином, у деяких країнах світу в оподаткуванні доходів від сільськогосподарської діяльності застосовуються особливі підходи, які ґрунтуються на диференціації суб'єктів оподаткування за такими 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 обсягами реалізації сільськогосподарської продукції власного виробництва (при встановленні критерію переходу на спеціальну (спрощену) систему оподаткування).

Висновок.

Упродовж останніх років у різних наукових публікаціях було доведено, що існує невідповідність розміру загального рентного доходу, покладеної в основу нормативної грошової оцінки угідь, рівню доходності сільськогосподарського виробництва. Однак у ПК України у методиці визначення бази оподаткування це не враховується [16, с. 3-16].

Тому, беручи до уваги міжнародний досвід щодо застосування диференційованого підходу до реформування механізмів оподаткування сільськогосподарських підприємств, можна зазначити, що система оподаткування в сільському господарстві нашої держави потребує удосконалення, зокрема, шляхом запровадження таких механізмів оподаткування, відповід-

но до яких об'єктом оподаткування повинні виступати землі сільськогосподарського призначення для тих підприємств, які займаються вирощуванням зернових культур, а об'єктом оподаткування для товарних сільськогосподарських підприємств повинен визначатися дохід від реалізації сільськогосподарської продукції.

Використання вказаної пропозиції сприятиме рівномірності розподілу податкового навантаження для тих підприємств, які займаються виробництвом (вирощуванням) сільськогосподарської продукції, залежно від виду їхньої діяльності, а також адаптації податкової системи нашої країни до вимог законодавства інших держав.

Список використаних джерел:

1. Про стимулювання розвитку сільського господарства на період 2001 - 2004 років : Закон України від 18.01.2001 № 2238-III [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2238-14>.
2. Бурлака С. І. Поняття «сільськогосподарська продукція» у праві Європейського Союзу / С. І. Бурлака // Сучасне земельне, аграрне, екологічне та природоресурсне право: актуальні проблеми теорії та практики : матер. Міжнар. наук.-практ. конф. (21-22 травня 2010 р., м. Біла Церква). – Біла Церква: Білоцерківський нац. аграрний ун-т, 2010. – С. 42-44.
3. Хрипко С. І. Загальна характеристика фермерського господарства за законодавством Європейського Союзу / С. І. Хрипко // Науковий вісник Національного університету біоресурсів і природокористування України / редкол. : Д.О. Мельничук (голова) та ін. – К., 2012. – Вип. 173. – Ч. 2. – С. 117-123. – Серія «Право».
4. Скородулина А. М. Понятие «производитель сельскохозяйственной продукции» с учетом принципов и правил ВТО / А. М. Скородулина // Концептуальные основы развития национальных правовых систем в контексте процессов глобализации и региональной интеграции: постсоветский опыт и перспективы устойчивого развития : матер. Междунар. науч.-практ. конф., Минск, 7-8 окт. 2001 г. / редкол.: С. А. Балашенко (гл. ред.) и др. – Минск: Изд. центр БГУ, 2001. – С. 418-420.
5. Землі сільськогосподарського призначення: права громадян України : наук.-навч. посібн. / за ред. Н. І. Титової. – Львів: ПАІС, 2005. – 368 с.
6. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
7. Уркевич В. Ю. Аграрні правовідносини в Україні : дис. докт. юрид. наук: спец. 12.00.06 «Земельне право; аграрне право; екологічне право; природоресурсне право» / В.Ю. Уркевич. – Х., 2007. – 411 с.
8. Право Європейського Союзу : навчальний посібник / за заг. ред. Р. А. Петрова. – 2-ге вид. – К.: Істина, 2009. – 376 с.
9. Бицюра Л. В. Особливості визначення сільськогосподарської продукції у сфері спільної аграрної політики відповідно до положень договору про заснування Європейського Союзу / Л. В. Бицюра // Сучасні проблеми аграрного і природоресурсного права : міжнар. наук.-практ. конф. (м. Київ, 30-31 жовтня

2009 р.) : зб. наук. пр. / за заг. ред. В. М. Єрмоленка та ін. – К.: ІРІДІУМ, 2009. – С. 296 -298.

10. Податкова система : навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. / [Лютий І. О., Демиденко Л. М., Романюк М. В. та ін.]; за ред. І. О. Лютого. – К.: Центр учбової літератури, 2009. – 456 с.

11. Якушик І. Д. Податкові системи зарубіжних країн : довідник / І. Д. Якушик, Я. В. Литвиненко. – К.: «МП Леся», 2004. – 480 с.

12. Орловски Я. Особенности налогообложения сельскохозяйственной деятельности в Польше / Я. Орловски [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.nbu.gov.ua>.

13. Черник Д. Г. Налоги и налогообложение : учебник / Д. Г. Черник. – М.: ИНФРА, 2004. – 328 с.

14. Налогообложение сельского хозяйства в развитых странах // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.budgetrf.ru/Publications/Analysis/iet/an_iet_250902/.

15. 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.

16. Саблук П. Т. Основні напрями удосконалення державної аграрної політики в Україні / П. Т. Саблук, Ю. Я. Лузан // Економіка АПК. – 2011. – № 5. – С. 3–16.

В статті проведено аналіз і обобщення теоретических підходів законодавчої практики налогообложения сельскохозяйственных предприятий в некоторых странах мира. Опираясь на зарубежный опыт, автор рассматривает и определяет возможные пути разработки эффективной модели налогообложения сельскохозяйственных предприятий в Украине.

Ключевые слова: сельскохозяйственное предприятие, плательщик единого налога четвертой группы, сельскохозяйственная продукция, земли сельскохозяйственного назначения.

The article provides an analysis and synthesis of theoretical approaches to legislative practice of taxation of agricultural enterprises in some countries. Based on foreign experience possible ways to develop an effective model of taxation of agricultural enterprises in Ukraine are considered and identified.

Key words: agricultural enterprise, tax payer of the fourth group, agricultural production, agricultural land.

