

УДК 336.22: 631

Пилипчук В.П.,
к.е.н., проф., кафедри маркетингу
ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»
Івасько І.М.,
аспірантка² Державної установи «Інститут економіки
та прогнозування НАН України

СТАНОВЛЕННЯ ТА ЗАСТОСУВАННЯ ПРИБУТКОВОГО ОПОДАТКУВАННЯ У ГАЛУЗІ СІЛЬСЬКОГО ГОСПОДАРСТВА В КРАЇНАХ ЄС

Постановка проблеми. Перед податковою системою в аграрному секторі України гостро стоїть проблема тривалого пільгового оподаткування сільськогосподарських товаровиробників. Вчені зазначають, що податкові пільги повинні переглядатись щонайменше кожні 5 років, інакше вони призведуть до ухилення від сплати податків та викривлення економічної кон'юнктури. Пільгове оподаткування у вигляді фіксованого сільськогосподарського податку застосовується з 1998 року, коли 93% аграрних підприємств були збитковими, і до сьогодні у майже незмінному вигляді. Дія такого спеціального режиму протягом п'ятнадцяти років спричинила утворення латифундій в аграрному бізнесі, які за рахунок масштабності виробництва витіснили дрібні ферми з ринку. Фіксований сільськогосподарський податок замінив прибуткове оподаткування, що порушує один з принципів податків – рівності всіх платників.

У дослідженні розглянуто досвід застосування прибуткового оподаткування аграрного сектору в провідних країнах ЄС, детально розглядається шлях становлення податку на прибуток у галузі сільського господарства Польщі в процесі євроінтеграції та здійснено порівняльний аналіз фіксованого сільськогосподарського податку в Україні та сільськогосподарського податку в Польщі.

Об'єктом дослідження є процес прибуткового оподаткування сільськогосподарських товаровиробників.

Предметом дослідження є сукупність теоретико-методологічних засад і прикладних питань щодо взаємозв'язку розвитку та ефективності виробництва і функціонування системи оподаткування підприємств в аграрному секторі України.

Методи дослідження. Методологічною основою дослідження є діалектичні методи наукового пізнання, системний підхід до вивчення проблем необхідності прибуткового оподаткування в аграрному секторі України.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідженню проблем оподаткування сільськогосподарських товаровиробників Польщі та інших європейських країн присвятили свої наукові праці польські вчені К. Павлак, Д. Забельска, Р. Дзімянович, К. Дучовска-Малиш. Значний науковий внесок у розвиток теорії та законотворення щодо аграрного сектору зробили відомі українські вчені В. Геєць, Л. Молдаван, Б. Пасхавер. Особливості системи оподаткування товаровиробників в аграрному секторі України досліджували такі вітчизняні вчені, як: М. Дем'яненко, Л. Тулуш, В. Проніна, Н. Сеперович, С. Юшко. Проте за умов поглиблення євроінтеграційних процесів аграрного сектору України формування прибуткового оподаткування вітчизняних товаровиробників потребує подальшого дослідження.

Постановка завдання. Метою роботи є проведення аналізу прибуткового оподаткування в аграрному секторі європейських країн, зокрема Польщі, а також розробка практичних рекомендацій щодо системних перетворень в податковій системі аграрного сектору України в частині прибуткового оподаткування за умов інтеграційних процесів.

Завдання полягають у розробці практичних рекомендацій щодо впровадження зарубіжного досвіду застосування податку на прибуток сільськогосподарських товаровиробників у взаємозв'язку з ефективним товаровиробництвом у аграрному секторі України.

Виклад основного матеріалу дослідження. Для сільського господарства Польщі характерна фермерська (сімейна) організаційно-правова форма господарювання. Крім того, ці ферми мають у своєму розпорядженні невеликі земельні ділянки, так, 56% фермерів користуються ділянками від 1 до 5 га, а середній розмір фермерського господарства складає 9,50 га проти середнього розміру українського сільськогосподарського підприємства 503 га. За польським законодавством фермою

² Науковий керівник: Молдаван Л.В. – д.е.н., проф.

вважаються сільськогосподарські угіддя, в тому числі лісові землі, власні або орендовані, площею не менше 1 га, будівлі та їх частини, обладнання та інвентар, якщо вони є організованою економічною одиницею господарювання та використовуються для виробництва сільськогосподарської продукції [3].

У аграрному секторі України господарюють різні організаційно-правові форми, частка фермерських господарств складає 70%. Розподіл сільськогосподарських угідь між підприємствами має нерівномірний характер. Так, найбільша кількість підприємств, що має у користуванні від 20 до 50 га та складає 23,9% всіх сільськогосподарських підприємств, охоплює лише 2,5% загальної площі угідь, а 0,2% сільськогосподарських товаровиробників, що господарюють на площах понад 10 000 га, охоплюють 8,1% загальної площі сільськогосподарських угідь. Порівняльний аналіз сільськогосподарських підприємств України та Польщі за розміром угідь демонструє, що у вітчизняному аграрному секторі сформувалася велика група підприємств-латифундистів (35,8%), тому більшість середніх і малих сільськогосподарських товаровиробників є неконкурентними як за собівартістю виготовлення продукції, так і за обсягами виробництва. Відповідно в періоди різкого зростання попиту на ринках та падіння цін малі національні товаровиробники опиняються поза міжнародними ринками. На нашу думку, це не відповідає європейській моделі господарювання, що можна продемонструвати на прикладі Польщі, у якій таких агропідприємств лише 1,6% (рис.1). Вважаємо, суттєву роль у такому дисбалансі та спотворенні конкурентного середовища в аграрному бізнесі відіграє недосконала податкова система. Через відсутність вчасних податкових реформ та тривалий пільговий податковий режим в аграрному секторі України утворилось сприятливе середовище для господарювання агрохолдингів, які витіснили з ринку малий бізнес. Тому проведемо детальний аналіз податкової системи Польщі, яка з 2004 року інтегрується та проводить реформи відповідно до вимог Європейського Союзу.

Фермерські господарства Польщі користуються переважно пільговим оподаткуванням. Сільськогосподарський податок замінює податок на прибуток, сума якого залежить від середнього доходу землі за оцінками типу, якості та місця розташування земельної ділянки, а не від фактичного прибутку фермера.

- Сільськогосподарський податок поширюється на землі сільськогосподарського призначення, яка класифікується відповідно до Реєстру земельних ділянок. Суб'єктами оподаткування є фізичні та юридичні особи, які займаються сільськогосподарською діяльністю. Податкову базу становить кількість гектарів землі, помножену на коефіцієнт, який розрахований відповідно до ґрунтових типів, класів сільськогосподарських земель, в тому числі, відведених під сільськогосподарські будівлі та приналежності до податкового округу (табл.1).

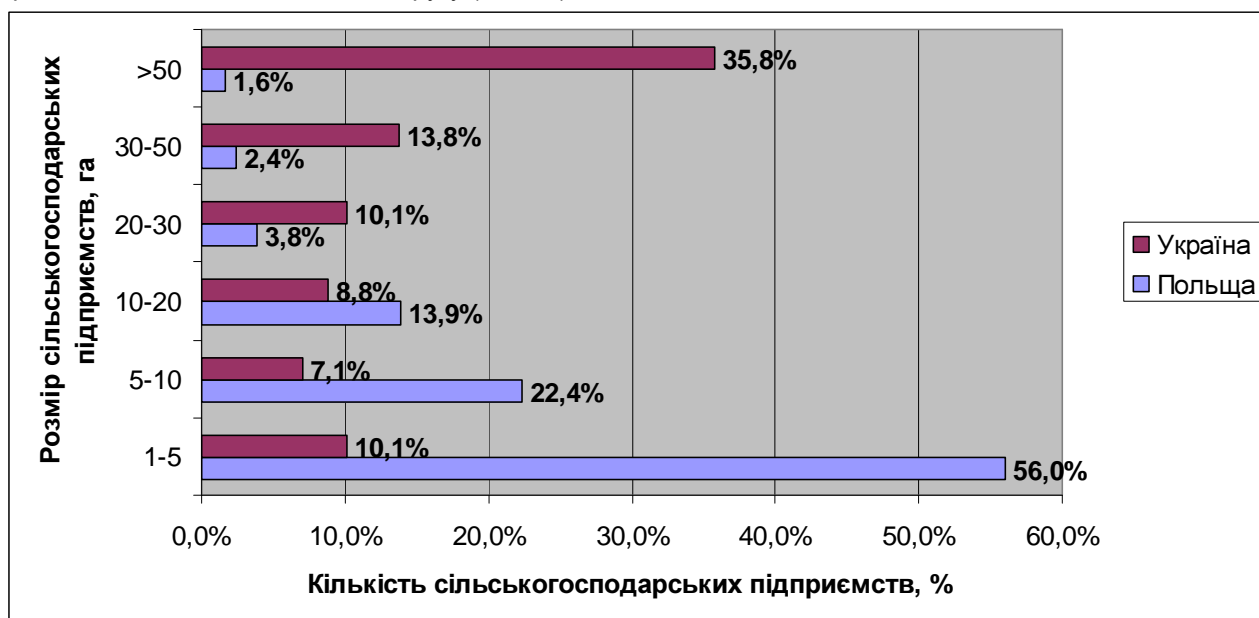


Рис. 1. Порівняльний аналіз сільськогосподарських підприємств України та Польщі за розміром угідь

Джерело: Складено автором за даними Центрального офісу статистики Польщі та Укрдержкомстату [2; 5]

Виділяють чотири податкові округи в залежності від економічних умов та умов виробництва. Наприклад, для садів використовуються ті ж коефіцієнти, що й для орних земель. Для земель під зарибленими ставами податкова база розраховується таким чином: 1) 1 га ставу, зарибленого

лососем, фореллю і т. п. дорівнює податковій базі розміром 1 га ; 2) 1 га ставу зарибленого іншими видами риб становить податкову базу у розмірі 0,20 га. Землі під незарибленими ставами оподатковуються як орна земля. Податкова ставка дорівнює грошовому еквіваленту вартості 2,5 ц жита, яка розраховується на основі середньої закупівельної ціни жита в перші три квартали року, що передують поточному фінансовому рокові. Так, ставка сільськогосподарського податку у 2012 році становила 185,45 злотих за 1 га землі. Податок сплачується пропорційно протягом податкового року 15 березня, 15 травня, 15 вересня і 15 листопада [3].

Таблиця 1

Коефіцієнти для визначення податкової бази з сільськогосподарського податку

Види сільськогосподарської землі:	Орна земля				Луги і пасовища			
Податкові райони	I	II	III	IV	I	II	III	IV
Клас сільськогосподарських земель	Коефіцієнт							
I - найкращі орні землі	1,95	1,80	1,65	1,45	1,75	1,60	1,45	1,35
II – дуже хороші орні землі	1,80	1,65	1,50	1,35	1,45	1,35	1,25	1,10
IIIa – хороші орні землі	1,65	1,50	1,40	1,25				
III – менш хороші орні землі					1,25	1,15	1,05	0,95
IIIb –кращої середньої якості	1,35	1,25	1,15	1,00				
IVa – гіршої середньої якості	1,10	1,00	0,90	0,80				
IV- бідні орні землі					0,75	0,70	0,60	0,55
IVb – ще більш бідні орні землі	0,80	0,75	0,65	0,60				
V - слабкі орні землі	0,35	0,30	0,25	0,20	0,20	0,20	0,15	0,15
VI – землі для заліснення	0,20	0,15	0,10	0,05	0,15	0,15	0,10	0,05

Джерело: [3]

В Україні прибуткове оподаткування підміняє також майновий фіксований сільськогосподарський податок (ФСП), для визначення якого за основу взято нормативну грошову оцінку одного гектара сільськогосподарських угідь (ріллі, сіножатей, пасовищ і багаторічних насаджень), проведеної за станом на 1 липня 1995 року. Сільськогосподарський податок Польщі хоча й базується на потенційному доході від сільськогосподарської діяльності, проте польські вчені також вважають цей податок майновим. В середньому по Україні з одного гектара угідь ФСП складає 8-10 грн., а в Польщі плата сільськогосподарського податку з одного гектара угідь становить близько 455 грн.

На нашу думку, сільськогосподарський податок в польській податковій системі в порівнянні з вітчизняним ФСП має значні переваги та, у той же час, деякі недоліки. До позитивних сторін варто віднести такі його характеристики:

1) сума податку змінюється щороку разом із змінами ціни жита на ринку сільськогосподарської продукції, таким чином податковий тягар на сільськогосподарського товаровиробника може як зростати, так і знижуватись;

2) формулювання податку враховує економічний стан територіальної одиниці, до якої відноситься земля – об'єкт оподаткування, тобто виконується принцип фіскальної достатності, за яким збіднілі регіони отримують більше податкових надходжень до місцевого бюджету порівняно з економічно розвиненими регіонами.

Основним недоліком сільськогосподарського податку, на нашу думку, є порушення принципу рівності усіх платників податків, яке виражається у наданні податкових преференцій суб'єктам господарювання аграрного сектору по відношенню до платників податків інших галузей економіки – лише аграрний сектор звільнений від податку на прибуток.

У сільському господарстві Польщі виділяють спеціальні галузі сільськогосподарського виробництва, на які не поширюється пільгове оподаткування і, доходи від яких обкладаються податком на прибуток через те, що ці напрямки сільськогосподарського виробництва не залежать від природно-кліматичних умов, сезонності та мають короткий період капіталообороту. Під спеціальними галузями сільськогосподарського виробництва (СГСВ) розуміють завод з виробництва або зберігання продуктів тваринного та рослинного походження або розведення культури, включаючи виробництво насіння, розплідник, парникове вирощування овочів та фруктів, вирощування декоративних рослин, грибів і садових культур, розведення та виробництво племінного матеріалу тварин, птахів і комах, аквакультури, а також заходів, за яких утримуються придбані тварини і рослини у мінімальні терміни до моменту їх біологічної зрілості:

- 1) місяць – у випадку рослин;
- 2) 16 днів – у разі високоінтенсивної спеціалізованої відгодівлі гусей та качок;
- 3) 6 тижнів – у разі забою птиці;

4) 2 місяці – у випадку інших тварин.

Чистий дохід від спеціальних галузей сільськогосподарського виробництва оподатковується у таких випадках:

- вирощування в теплицях площею більше 25 кв. м і в пластикових тунелях з підігрівом площею більше 50 кв. м;
- вирощування грибів та їх міцелію площею більше 25 кв. м;
- рослинництво "в пробірці" на полицях площею більше 1 кв. м;
- сільськогосподарське мисливське господарство та розведення птиці на забій більше 100 одиниць і курей-несучок більше 80 штук;
- розплідники (незалежно від кількості);
- тваринництво хутряних звірів більше 50 самок в разі кролів, нутрій та більше 1 самки для лисиць, єнотовидних собак, норок, тхорів і шиншил);
- розведення дощових черв'яків на площі більше 1 кв. м;
- шовкові культури – кокони більше 1 куб. дм;
- пасіка більше 80 сімей;
- тваринницькі ферми: породів собак, породів кішок, коней, акваріумні риби в ємкості обсягом 700 куб. дм, овець – більше 10 штук, свиней – більше 50 штук, великої рогатої худоби і телят – понад 10 штук, корів – більше 5 штук [6].

Сільськогосподарська діяльність СГСВ в межах норм, які наведені вище, не визнається комерційною, а вважається за хобі і чистий дохід від такої діяльності не оподатковується. У разі діяльності за межами зазначених норм, суб'єкт господарювання сплачує податок на прибуток за ставкою 19% незалежно від його організаційно-правової діяльності. Сума податку визначається самостійно суб'єктом оподаткування з прибутку, обрахованого за бухгалтерською книгою, або податковим органом за середніми оцінками прибутковості спеціальних галузей сільськогосподарського виробництва.

Юридична особа, яка займається змішаною діяльністю, в тому числі і СГСВ, звільняється від сплати податку на прибуток, якщо за попередній фінансовий рік обсяг доходу від сільськогосподарської діяльності складав не менше 60% від доходів усіх видів діяльності [6].

Аналогічно до спеціальних галузей сільськогосподарського виробництва Польщі в українській податковій системі сільськогосподарські підприємства, теж позбавляються можливості пільгового оподаткування ФСП у випадку, коли понад 50% доходу, отриманого ними від продажу сільськогосподарської продукції власного виробництва та продуктів її переробки, становить дохід від реалізації декоративних рослин, диких тварин і птахів, хутряних виробів і хутра. Такі підприємства підлягають під загальну систему оподаткування податком на прибуток [1].

У високорозвинених країнах Європейського союзу сільське господарство включено в загальну систему оподаткування. У той же час, сільськогосподарський сектор традиційно користується й певними податковими пільгами, необхідність яких впливає зі специфіки сільськогосподарського виробництва (сезонність, залежність від кліматичного і погодного факторів, низькою ефективністю), але це тільки конкретні рішення, які працюють в єдиній податковій системі, і часто застосовуються й до малих і середніх підприємств інших галузей економіки.

В аграрному секторі ЄС господарюють переважно сімейні ферми, кількість юридичних осіб, зайнятих в сільськогосподарському виробництві є невеликою. В значній мірі цьому сприяє існуюча податкова система, яка через спеціальні податкові інструменти створює сприятливі умови для фермерської форми господарювання і, в свою чергу, створює несприятливе середовище для ведення великого бізнесу в сільському господарстві.

В країнах ЄС аграрний сектор, так само, як і інші галузі економіки обкладається податком на прибуток. До фермерів застосовується та ж сама прогресивна шкала податкових ставок (табл. 2), проте вони мають пільги щодо зменшення податкової бази, спрощення ведення податкового обліку тощо.

Таблиця 2

Ставки податку на прибуток в країнах ЄС

Країна	Для аграрного сектору		Для інших секторів економіки	
	Мінімальна ставка, %	Максимальна ставка, %	Мінімальна ставка, %	Максимальна ставка, %
Німеччина	15	42	15	42
Франція	6,83	48,09	6,83	48,09
Італія	23	39	23	39
Велика Британія	10	40	10	40
Ірландія	20	42	20	42

Джерело: [7]

Справляється податок на прибуток у країнах ЄС неоднаково, є відмінності у величині ставки, кількості податкових пільг тощо, але у всіх країнах виконуються податкові принципи рівності та загальності, що полягає у оподаткуванні доходів від усіх видів діяльності, в тому числі доходів, отриманих від сільськогосподарської діяльності.

Формально в ЄС фермери не зобов'язані вести бухгалтерський облік, але у багатьох країнах, таких як Франція і Німеччина, податкова система заохочує їх різними преференціями до ведення бухгалтерського обліку. У Німеччині, наприклад, доходи від сільського господарства можуть бути встановлені декількома способами: на підставі повного бухгалтерського обліку, лінійним способом, на основі економічної вартості землі та за оцінкою податкової інспекції. Більше половини домогосподарств використовують лінійний метод. В обов'язковому порядку повний бухгалтерський облік повинні вести фермери у тому випадку, коли їх річний обсяг продажів перевищує 350 тис. євро, таких ферм у Німеччині близько 35%.

У Франції тільки ферми з річним обсягом продажів понад 76 тис. євро повинні розраховувати прибуток на підставі бухгалтерського обліку, решта фермерів використовують спрощену звітність. Суб'єкти господарювання річний обсяг продажів, яких перевищує 350 тис. євро, не мають ніяких податкових преференцій. Спрощена система оподаткування у Франції полягає в тому, що дохід визначається як середнє значення за 3 попередні роки, а витрати розраховуються як середнє значення за попередні 6 років. Коли французький фермер веде повний бухгалтерський облік, він може скористатися 20% знижкою з податку на прибуток.

У Великобританії прибуток фермерів визначається шляхом обов'язкового ведення бухгалтерського обліку, при чому знос і амортизація не підлягає зменшенню бази оподаткування, однак, фермер може відняти з річного доходу до 40% капітальних витрат. Юридичні особи, які займаються сільськогосподарською діяльністю не мають жодних податкових преференцій.

Виникають відмінності оподаткування прямих субсидій фермерам. Так, в Німеччині вони не оподатковуються, у Бельгії оподатковуються за зниженою ставкою, а у Франції, Нідерландах та Угорщині субсидії враховуються до податкової бази податку на прибуток.

Висновки з даного дослідження. Аналіз прибуткового оподаткування в аграрному секторі європейських країн демонструє дотримання принципу рівності всіх платників податків та загальний підхід до об'єктів оподаткування сільськогосподарської чи іншої діяльності. Детально аналізуючи прямі податки, які замінюють прибуткове оподаткування фермерів Польщі, ми виявили деякі її відмінності від розвинених країн ЄС, зокрема в частині оподаткування доходів в аграрному секторі. Тому опираючись на зарубіжний досвід, на нашу думку, необхідно уникати помилок, допущених Польщею та дійти правильних висновків. Таким чином, вітчизняна система податків в аграрному секторі потребує системних реформ, які повинні охоплювати такі напрямки:

1) щодо прибуткового оподаткування в аграрному секторі:

- для юридичних осіб запровадження прибуткового оподаткування за прогресивною шкалою. За таких обставин конкурентні умови для суб'єктів господарювання на ринку сільськогосподарської продукції будуть рівними. Також за рахунок великого бізнесу збільшаться надходження до бюджету;

- для фізичних осіб та фізичних осіб – суб'єктів підприємницької діяльності запровадження податку на доходи за спрощеною системою;

2) щодо земельного оподаткування. Податок на землю повинен сплачуватися усіма без винятку суб'єктами господарювання, адже це основний засіб виробництва, який потребує дотримання спеціальних законів агротехніки. Земельний податок має осідати в місцевих бюджетах і використовуватись для розвитку села та інфраструктури. За тієї кон'юнктури, що склалася в аграрному бізнесі України, земельний податок має стягуватися за прогресивною шкалою, відповідно до розмірів угодь сільськогосподарських підприємств. База оподаткування повинна залежати від ринкової вартості землі. До того часу, поки не запрацює ринок сільськогосподарської землі, потрібно базу земельного податку визначати за ринковою ціною сільськогосподарської продукції, наприклад, пшениці.

Література

1. Податковий кодекс України (Розділ XIV) (ст. 291-317) від 02.12.2010 № 2755-VI. [Електронний ресурс] // Верховна Рада України. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755%D0%B9-17/page2> - Last access: 01-04-2013 – Title from the screen.

2. Офіційний сайт Державного комітету статистики [Електронний ресурс]. – Режим доступу: – <http://www.ukrstat.gov.ua>.

3. Ustawa o podatku rolnym z dnia 15 listopada 1984 r. [Electronic Resource] // Serwis Ksiegowosc Gazety Prawney– Mode of access: http://ksiegowosc.gazetaprawna.pl/akty_prawne////DZU.2006.136.0000969,s

4. Rozporządzenie Min. Finansów z dnia 11 października 2004 roku w sprawie norm szacunkowych dochodu z działów specjalnych produkcji rolnej. [Electronic Resource] // Serwis Ksiegowosc Gazety Prawnej– Mode of access: http://ksiegowosc.gazetaprawna.pl/akty_prawne///DZU.2004.136.0000229,s
5. Główny Urząd Statystyczny [Electronic Resource] // GUS – Mode of access: http://www.stat.gov.pl/rde/xbcr/gus/nsp_psr_2010_wyn_wstepne_konf_280111.pdf
6. Opodatkowanie rolników w Polsce [Electronic Resource] // Nowedni– Mode of access: http://nowedni.pl/index.php?option=com_content&view=article&id=435%3Aopodatkowanie-rolnikow-w-polsce&Itemid=32
7. Systemy podatkowe krajow Unii Europejskiej.[Electronic Resource] // Propertis – Mode of access: <http://www.properties-in-europe.com>.
8. Sarris A. The Role Of Agricultural Taxation And Anti-agriculture Bias In Economic Growth. // Food and Agriculture Organization of the United Nations, 2001. FAO economic and social development paper, Number of Pages:108

УДК 336.225

Виклюк М.І.,
к.е.н, доцент кафедри фінансів та обліку
Гресик В.В.,
к.е.н, доцент кафедри фінансів та обліку
Львівська філія ПВНЗ «Європейський університет»

ПОДАТКОВА БЕЗПЕКА: ДУАЛІСТИЧНІСТЬ ЕКОНОМІЧНОЇ ПРИРОДИ ТРАКТУВАННЯ ЗМІСТУ ОСНОВНИХ ХАРАКТЕРИСТИК

Постановка проблеми. Питання забезпечення сталого соціально-економічного розвитку України визначається станом безпеки усіх сфер життєдіяльності суспільства. Диспропорції фінансової системи України значною мірою зумовлені високим рівнем ризиків та загроз несприятливої податкової системи, що, зокрема, пов'язані із формуванням податкового боргу та значного податкового навантаження суб'єктів господарювання, дефіцитом місцевих бюджетів та децентралізації фінансових ресурсів, низьким рівнем податкових надходжень тощо. Задля вирішення назрілих проблем податкової системи та необхідності у її модернізації обумовлюється дослідженням економічної природи та змісту основних характеристик податкової безпеки, її впливу на соціально-економічні процеси в суспільстві.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Трансформаційні процеси в економіці, які в значній мірі визначаються податковою політикою держави, спонукали до того, що набуває неабиякого розвитку інтерес науковців до вивчення змісту та основних характеристик податкової безпеки. Це зумовлене тим, що сформований рівень податкової безпеки відображає в цілому ефективність податкової системи, визначає синхронність бюджетних надходжень та баланс інтересів держави, суб'єктів господарювання і суспільства в процесі їх економічного відтворення.

Серед вітчизняних науковців із досліджуваної проблематики варто відзначити праці Баранецької О., Бережної Ю., Іванова Ю., Іщенка В., Матвєєвої В., Мартинюка В., Медведкіної Є., Полянської Ю., Соколовської А., а серед зарубіжних науковців: Темофєєвої І., Тихонова Д., Цвілій-Букланової А. та ін. Їх праці, як правило, спрямовані на вирішення назрілих проблем податкової системи у контексті забезпечення соціально-економічної стабільності шляхом належно функціонуючої системи податкової безпеки.

Однак досі відсутні наукові положення, що стосуються трактування податкової безпеки через призму основних характеристик (загрози, ризики, інтереси, захист) в контексті її забезпечення на рівні держави та платників податків, що й зумовило вибір напрямку наукового дослідження.

Постановка завдання. Віддаючи високу оцінку науковим доробкам, необхідно зауважити, що податкова безпека є достатньо новою економічною категорією в наукових колах та державному управлінні, а тому трактування її економічної природи та змісту основних характеристик є неоднозначним. Відповідно зазначене й актуалізує необхідність виконання досліджень з метою систематизації існуючих теоретичних положень із досліджуваної проблематики та їх удосконалення на основі об'єктивності визначення сутності базових властивостей податкової безпеки.