

УДК 336.226

Тулуш Л.Д., кандидат економічних наук, доцент  
заступник завідувача відділу фінансово-кредитної та податкової  
політики ННЦ «Інститут аграрної економіки» УААН;  
Боровик П.М., асистент кафедри фінансів і кредиту,  
Уманський державний аграрний університет

## **ПРЯМЕ ОПОДАТКУВАННЯ АГРАРНИХ ПІДПРИЄМСТВ: ДОСВІД РОСІЇ ТА ПОЛЬЩІ**

В статті порівняно системи оподаткування аграрних товаровиробників України, Російської Федерації та Республіки Польща. За результатами дослідження запропоновано зміни до чинного в Україні податкового законодавства, які посилять доходну частину бюджетів та викличуть серед платників податків повагу до української системи оподаткування.

The features of the system of taxation of agrarian commodity producers of Ukraine, Russian Federation and Republic Poland are compared in the article. As a result of research changes are offered to the current in Ukraine legislation on questions taxation, which will increase profitable part of budgets and will cause among taxpayers respect to the Ukrainian system of taxation.

В статье сравнительно системы налогообложения аграрных товаропроизводителей Украины, Российской Федерации и Республики Польша. За результатами исследования предложены изменения к действующему в Украине налоговому законодательству, которые усилят доходную часть бюджетов и вызовут среди налогоплательщиков уважение к украинской системе налогообложения.

**Постановка проблеми у загальному вигляді і її зв'язок з важливими науковими та практичними завданнями.** Пряме оподаткування є важливою складовою податкової системи, за допомогою якої реалізується вплив держави на розвиток суб'єктів господарювання в умовах ринку. У сфері сільськогосподарського виробництва ключовою складовою механізму прямого оподаткування є земельний податок. Оподаткування сільськогосподарських угідь є основою податкової системи аграрних товаровиробників не тільки в Україні, але і в інших країнах. Враховуючи те, що оподаткування землі в Україні не задовольняє ні аграрних товаровиробників, ні державу, вивчення зарубіжного досвіду земельного оподаткування та порівняння його

особливостей в Україні і за кордоном з метою адаптації кращого зарубіжного досвіду у вітчизняну практику є важливим завданням для вітчизняної фінансової науки.

**Аналіз останніх досліджень, в яких започатковано вирішення проблеми.** Варто зазначити, що проблеми оподаткування аграрних товаровиробників постійно перебувають в центрі уваги науковців. Зокрема вивченню особливостей земельного оподаткування та перспектив впровадження зарубіжного досвіду оподаткування сільськогосподарських угідь присвятили свої праці М.Я. Дем'яненко <sup>[4]</sup>, Д.І. Дема <sup>[2]</sup>, В.В. Милосердов <sup>[9]</sup>, В.М. Пушкарьова <sup>[12]</sup>, О.Ю. Риманов <sup>[13, 14]</sup>, П.Т. Саблук <sup>[15]</sup>, Д.Г.Черник <sup>[18]</sup>, М.М. Федоров <sup>[17]</sup> та інші відомі вчені. В той же час вважаємо, що для України буде доцільним використання кращого досвіду оподаткування земельних угідь окремих східноєвропейських країн, зокрема Росії та Польщі.

**Цілі статті.** Метою даної статті є узагальнення методологічних підходів до оподаткування земельних угідь на основі порівняльного аналізу механізму оподаткування земель сільськогосподарського призначення в Україні, Російській Федерації та Республіці Польща, окремих особливостей оподаткування угідь в деяких інших країнах світу і на цій основі розробка рекомендацій щодо впровадження кращих його елементів у вітчизняну практику земельного оподаткування.

**Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів.** Як відомо, більшість вітчизняних сільськогосподарських підприємств є платниками фіксованого сільськогосподарського податку (ФСП), який було запроваджено з метою послаблення податкового тиску на аграрних товаровиробників та суттєвого спрощення механізму нарахування податків. Право переходу на ФСП мають ті підприємства, у яких є землі сільськогосподарського призначення і обсяг реалізації сільськогосподарської продукції власного виробництва та продукції її переробки, включаючи переробку на давальницьких умовах яких за попередній звітний рік складає не менше 75% до загального обсягу реалізації. З цього приводу слід зазначити, що в Росії однією з умов переходу на єдиний сільськогосподарський податок є те, що виручка від реалізації сільськогосподарської продукції і продуктів її переробки складає

70% від виручки аграрних товаровиробників <sup>[10]</sup>. В Польщі ж платниками сільськогосподарського податку є виключно сільськогосподарські підприємства з площею понад 1 га. та розміром сільськогосподарських угідь понад 1 умовний га <sup>[24]</sup>.

При визначенні розміру ФСП площу сільськогосподарських угідь, яка передана товаровиробнику у власність або надана йому у користування, в тому числі й на умовах оренди перемножують на її грошову оцінку, проведена станом на 1 липня 1995 року і ставку фіксованого сільськогосподарського податку, яка для ріллі нині становить 0,15% <sup>[7]</sup>. З метою порівняння розміру ФСП з розміром вітчизняного земельного податку та земельних платежів інших країн, проаналізуємо дані про нараховані суми податку в розрахунку на один гектар землі (табл. 1) на прикладі обраної сукупності підприємств Уманського району Черкаської області. В ході дослідження джерелом даних була їх звітність за 2005 – 2007 роки. Для спрощення розрахунків, показники обчислено в розрахунку на площу ріллі.

**Таблиця 1**

**Розмір ФСП та земельного податку в розрахунку на 1 га. ріллі\***

Назва підприємства	Площа ріллі, га.	Середня грошова оцінка одного гектара ріллі, грн.		Нараховано ФСП в розрахунку на 1 га. ріллі, грн.	Розраховано земельного податку в розрахунку на 1 га. ріллі, грн.
		Станом на 01.07.1995р.	Проіндексована на 01.01. відповідного року		
ФГ АФ „Базис”	3989,6	4699,18	12325,95	7,05	12,33
ПСП „Дмитрики”	1375,1	4056,45	10640,07	6,08	10,64
ТОВ „Дубова”	1588	4719	12377,94	7,08	12,38
ТОВ „Прометей”	1673,8	5053,37	13254,99	7,58	13,25
СВК „Черповоди”	1965	4485,14	11764,52	6,73	11,76
ТОВ „Весна”	1138,5	4942	12962,87	7,41	12,96
ФГ „Гарт”	19,4	4752	12464,5	7,13	12,46
Разом	11749,4	х	х	7,00	12,24

\*Розраховано авторами за даними управління агропромислового розвитку Уманської райдержадміністрації Черкаської області.

Однією із складових ФСП є земельний податок. В разі, якщо сільськогосподарські товаровиробники не сплачують ФСП, вони є платниками земельного податку, ставки якого з одного гектара сільськогосподарських угідь встановлені у відсотках від проіндексованої на дату подання розрахунку земельного податку грошової оцінки земель у таких розмірах: для ріллі, сіножатей та пасовищ – 0,1; для багаторічних насаджень – 0,03 <sup>[5]</sup>. Проведені

розрахунки свідчать, що починаючи з 2005 року в Україні розмір земельного податку, який є однією із складових ФСП, став майже вдвічі вищим від суми фіксованого сільськогосподарського податку з аналогічного за природними характеристиками гектара угідь (табл.1). Якщо ж врахувати, що до складу ФСП входять податок на прибуток підприємств та деякі інші податки і платежі, то реальне зниження податкового навантаження для аграрних товаровиробників на спеціальному режимі оподаткування складає близько 2,5-3 разів.

Як свідчать дані таблиці, розмір українського земельного податку з 1 га. угідь близько 12 грн., а розмір ФСП біля 7 грн., що відповідає вартості 9 та 5 кілограмів пшениці третього класу за ціною 1350 грн. за 1т.<sup>[21]</sup>. Тобто розмір земельного податку майже вдвічі вищий від розміру ФСП з 1 га. угідь .

Варто зазначити, що спеціальні режими оподаткування аграрних підприємств крім України існують в Російській Федерації<sup>[10]</sup>, Республіці Польща<sup>[24]</sup>, Республіці Казахстан<sup>[22]</sup>, Республіці Білорусь<sup>[23]</sup> та в багатьох інших країнах світу. При цьому, базою оподаткування при більшості спеціальних режимів оподаткування сільськогосподарських товаровиробників є вартісна чи кадастрова оцінка угідь.

Для порівняння накладемо результати господарської діяльності досліджуваних підприємств на умови земельного оподаткування Росії та Польщі. В Російській Федерації, як і в Україні функціонують два види земельного оподаткування – земельний податок та аналог вітчизняного спеціального режиму прямого оподаткування аграрних товаровиробників - єдиний сільськогосподарський податок (ЄСП)<sup>[10]</sup>. При цьому ставка податку за землі сільськогосподарського призначення в Росії – 0,3% від грошової оцінки земель, тобто, номінально втричі більша за українську. Згідно з методикою державної кадастрової оцінки сільськогосподарських угідь нарівні суб'єктів Російської Федерації, в її основу покладено добуток терміну капіталізації, що дорівнює 33 роки та розрахункового рентного доходу, який визначається додаванням диференціального та абсолютного рентних доходів. Отже в Росії та Україні співставні підходи до оцінки земельних угідь з метою їх оподаткування. Варто зазначити, що кадастрова оцінка земель скажімо Новоніколаєвського району Волгоградської

області Росії складає близько 22 тисяч рублів <sup>[20]</sup>. Таким чином, враховуючи, що офіційний курс гривні становить 2,055 грн. за 10 рублів <sup>[19]</sup>, розмір земельного податку з 1 га. угідь – 13,56 грн. ( $22000 * 0,2055 * 0,3\%$ ), що майже відповідає вітчизняній практиці.

Щодо іншого російського земельного платежу – єдиного сільськогосподарського податку, то право переходу на нього мають виключно ті сільськогосподарські товаровиробники, які вирощують сільськогосподарську продукцію, здійснюють її первинну та промислову переробку а також продаж, при умові, що частка від реалізації сільськогосподарської продукції власного виробництва та продукції її первинної переробки за попередній звітний рік складає не менше 70% загального доходу від реалізації товарів, робіт та послуг. В разі, якщо за результатами діяльності за попередній рік виручка від реалізації продукції власного виробництва у платників ЄСП склала менше 70% від загальної суми виручки по підприємству, такі платники повинні самостійно провести перерахунок податкових зобов'язань, виходячи з загальної системи оподаткування за весь минулий рік. Таким чином, російський механізм суттєво досконаліший від вітчизняного. Адже в Україні у випадку, якщо виручка від реалізації продукції власного виробництва за рік складає менше 75% від загального валового доходу, платник ФСП переходить на загальну систему оподаткування, обліку і звітності лише з нового року.

Базою оподаткування єдиним сільськогосподарським податком є загальні доходи платника, зменшені на загальну суму витрат. Ставка податку – 6% від бази оподаткування. Проведені розрахунки свідчать, що розмір єдиного сільськогосподарського податку в розрахунку на 1 га. ріллі вдвічі більший від розміру російського земельного податку, вчетверо вищий від розміру українського ФСП та в півтори рази перевищує суму податків і соціальних внесків (крім внесків до пенсійного фонду), що сплачують нині на 1 га. угідь українські сільськогосподарські товаровиробники.

Як свідчать результати досліджень, платники єдиного сільськогосподарського податку за вітчизняних умов господарювання сплачували б ЄСП в розмірі 6% прибутку або від 1 до 1,5% з виручки за результатами їх господарювання за рік.

Вітчизняні ж аграрні товаровиробники нині сплачують близько 4% від прибутку ФСП, ПДВ від реалізації покупних товарів та внесків до цільових фондів (крім пенсійного), що складає 0,8% від виручки. Проте, в разі відміни спеціального режиму непрямого оподаткування аграрних товаровиробників, що нам обіцяє проект податкового кодексу, платники ФСП будуть сплачувати ФСП, ПДВ та внесків до цільових фондів (крім пенсійного) в розмірі 30-37% від загальної суми їх прибутку або ж близько 6% від їх виручки за рік.

Платники ЄСП не сплачують податок на прибуток підприємств, ПДВ, податок на майно організацій та єдиний соціальний податок, проте, як і платники українського ФСП сплачують внески до пенсійного фонду та інші податки і збори. Відносно звільнення платників ЄСП від сплати податку на додану вартість, то в Україні стосовно платника ФСП з одного боку це призведе до втрати сільськогосподарськими товаровиробниками права на податковий кредит, можливості використання ПДВ від реалізації продукції власного виробництва на потреби галузей рослинництва та тваринництва, а також до втрати права на виписування податкової накладної <sup>16</sup> і, як наслідок, до зменшення ринку збуту серед крупних покупців сільськогосподарської продукції, адже їм просто стане не вигідно купляти товар у неплатника ПДВ, тому що в такому разі вони позбавлені можливості включити ПДВ від його придбання до податкового кредиту.

З іншого боку, в разі припинення дії спеціального режиму непрямого оподаткування аграрних товаровиробників, вони просто не в змозі будуть сплатити до бюджетів податки в розмірі близько 40% від їх прибутку. Крім того, не слід забувати, що ФСП – це спеціальний, пільговий режим прямого оподаткування аграрних товаровиробників. Тому, на нашу думку, включення ПДВ до складу фіксованого сільськогосподарського податку може бути цілком виправданим. Платники ФСП, як і інші платники податків, в разі необхідності можуть перейти на загальну систему оподаткування, обліку та звітності, тобто зареєструватись, як платник ПДВ.

Стосовно методики визначення бази оподаткування єдиного сільськогосподарського податку в Росії слід відзначити, що

реальний прибуток платники податків мають змогу та звичку ховати, а контроль за правдивістю відображення доходів від сільськогосподарського виробництва пов'язаний з додатковими витратами бюджетних коштів та робочого часу працівників податкової служби, з певним ускладненням обліку на підприємствах. З іншого боку, розмір ФСП, що сплачують підприємства до бюджету не залежить від результатів їх господарювання. Тому з метою посилення ролі стимулюючої функції системи оподаткування аграрних товаровиробників, в Україні слід запровадити двоканальний механізм вилучення на користь держави доходів від використання сільськогосподарських угідь. На нашу думку, він повинен базуватися на оподаткуванні землі та прибутку таких підприємств. Стосовно ставки податку на прибуток підприємств, то для сільськогосподарських товаровиробників з обсягом виручки від реалізації власної продукції не менше 75% валового доходу за рік, вона повинна складати, на нашу думку 25% від ставки цього податку для всіх інших платників податку на прибуток, тобто 6,25%. Але при цьому сільськогосподарських виробників слід повністю звільнити від сплати ПДВ.

В Польщі, яка розпочала ринкові реформи раніше від України, існує також спеціальний режим оподаткування сільськогосподарських підприємств. В цій країні на основі проведеного земельного кадастру всі сільськогосподарські угіддя поділені на чотири групи та переведені в умовні кадастрові гектари. Податок сплачується пропорційними частками до 15 березня, 15 травня, 15 вересня та 15 листопада. Ставки сільськогосподарського податку встановлені в розмірі грошового еквівалента 2,5 ц. жита за 1 умовний гектар сільськогосподарських угідь та 5 ц. жита за умовний гектар всіх інших земель<sup>[24]</sup>. Отже, враховуючи що мінімальна закупівельна ціна жита І класу в Україні – 1180 грн. за тону<sup>[21]</sup>, розмір польського сільськогосподарського податку в перерахунку на українські ціни – 295 грн. за гектар сільськогосподарських угідь, що складає 3,7% від виручки та близько 60% прибутку, тобто суттєво перевищує розміри як російських, так і українських податків з 1 га. сільськогосподарських угідь.

На нашу думку, порівнювати розміри земельних платежів у Росії та Польщі з величиною українських земельних платежів не

можна без одночасного аналізу результатів господарювання українських, російських та польських товаровиробників і визначення при цьому розміру земельних податків, які вони сплачують у відсотках до виручки з одного гектара угідь, та частку земельних податків в доходах таких платників. При цьому, результати порівняння свідчать, що розмір земельного податку у виручці та прибутку аграрних підприємств у Росії дещо вищий ніж в Україні. Відносно розміру податку підприємств на спеціальному режимі оподаткування аграрних товаровиробників у виручці – цей показник в Росії вдвічі вищий, а в Польщі вчетверо вищий, ніж в Україні. Щодо розміру податків підприємств на пільговому режимі оподаткування аграрних товаровиробників у прибутках платників, то в Росії цей показник в 1,6 рази вищий, а в Польщі в 16 разів вищий від українського (табл. 2.). Крім того, аргументом на користь підвищення ставок вітчизняних земельних платежів є те, що українські ґрунти за своїми якісними характеристиками кращі, ніж польські та

**Таблиця 2**

Порівняння умов оподаткування аграрних товаровиробників в Україні, Російській Федерації та Польщі\*

Назва податку	Україна**			Росія***		Польща****
	Земельний податок	Чинний ФСП	ФСП, в разі прийняття кодексу	Земельний податок	ЄСП	Сільськогосподарський податок
Виручка з 1 га озимої пшениці, грн.	3522,64			3191,83		8047,13
Прибуток з 1 га озимої пшениці, грн.	569,39			480,41		496,42
Земельні податки з 1 га угідь, грн.*****	12,24	21,16	147,41	13,56	28,78	295
Земельні податки у % до виручки.	0,3	0,6	4,2	0,4	0,9	3,7
Земельні податки у % до прибутку.	2,1	3,7	25,9	2,8	6,0	59,4



\* Російські та польські показники господарювання - у гривнях за курсом валют з сайту [http://www.bank.gov.ua/kurs/last\\_kurs1.htm](http://www.bank.gov.ua/kurs/last_kurs1.htm).

\*\* Розраховано авторами за даними управління агропромислового розвитку Уманської райдержадміністрації Черкаської області.

\*\*\* За даними Новониколаєвського району Волгоградської області: <http://www.kadastru.ru.htm>.

\*\*\*\* Джерело: <http://www.landagro.gov.pl/2007zviti/&1.php> – 2009.

\*\*\*\* По Україні в колонці «ФСП» - ФСП, ПДВ від реалізації покупних товарів та внески до цільових фондів (крім пенсійного фонду), оскільки російські платники, що перебувають на пільговому режимі оподаткування аграрних товаровиробників не сплачують ПДВ і єдиний соціальний податок (в колонці «ФСП в разі прийняття податкового кодексу» – ПДВ по всіх трьох деклараціях) російські. Проте, в разі відміни спеціального режиму непрямого оподаткування аграрних товаровиробників, Україна за рівнем податкового навантаження на гривню прибутку майже наздожене Польщу. Стосовно рівня податкового навантаження на гривню виручки, то він в Україні в такому разі буде майже втричі вищим від рівня Республіки Польща. Тому, на нашу думку, з метою підтримки вітчизняного аграрного товаровиробника, в перші роки членства України в СОТ цього допускати не слід. Слід звільнити платників ФСП від сплати ПДВ та зобов'язати їх сплачувати податок на прибуток за помірною ставкою.

Як свідчать результати дослідження, порядок функціонування земельного податку та спеціальних режимів оподаткування російських та польських аграрних товаровиробників у порівнянні з українськими ФСП і земельним податком – інші, а розміри земельних платежів – в розрахунку на 1 га. угідь - значно вищі.

Тому, оскільки земельного податку в Україні, як свідчать результати досліджень, не вистачає на фінансування навіть землеохоронних заходів, враховуючи, що його розміри з 1 га. угідь в Росії та Польщі вищі від вітчизняних, ставки українського земельного податку також слід значно підвищити. Стосовно розміру ФСП з 1 га. угідь, то він в Україні, як наприклад, єдиний сільськогосподарський податок, що функціонує в Російській Федерації, повинен бути вищим від земельного податку.

Заслугує також на увагу положення податкового кодексу Росії, згідно з яким, у разі, якщо виручка від реалізації продукції власного виробництва та її переробки у платника єдиного сільськогосподарського податку за рік складає менше 70%, то такий платник зобов'язаний самостійно перерахувати свої податкові зобов'язання виходячи з загальної системи оподаткування за весь рік та сплатити ці податки. Згідно з вимогами Закону України «Про фіксований сільськогосподарський податок», в разі, коли за звітний рік виручка від реалізації продукції власного виробництва складає менше 75% від загального валового доходу, то такий платник в наступному році сплачує податки на загальних підставах. Отже, якщо будь-яке підприємство – землекористувач в Україні за минулий рік отримало право переходу на фіксований сільськогосподарський податок, то воно має законне право займатись торгівлею нафтопродуктами, чи будь-якою іншою діяльністю, крім сільськогосподарського виробництва. І при цьому таке підприємство на протязі цілого року буде платником ФСП.

Вважаємо доцільним застосувати в Україні російський досвід стосовно того, що платники ЄСП не є платниками ПДВ. Українські ж сільськогосподарські підприємства на спеціальному режимі оподаткування поки-що практично не сплачують ПДВ до бюджету, проте після відміни спеціального режиму непрямого оподаткування аграрних товаровиробників, розмір їх податкового навантаження досягне близько 25-30% їх прибутку.

Стосовно російського порядку визначення бази оподаткування для єдиного сільськогосподарського податку, варто зазначити, що на початковій стадії його запровадження (з 2002 року) базою оподаткування цим податком була грошова оцінка сільськогосподарських угідь, основою для якої був державний земельний кадастр [14], що відповідає чинній вітчизняній практиці. Проте, в останні роки порядок визначення бази оподаткування ЄСП в Росії став відповідати порядку визначення прибутку з метою його оподаткування. Тому, враховуючи російський досвід, на нашу думку, з метою посилення регулюючої функції податків, які сплачують аграрні товаровиробники України, в найближчому майбутньому слід переважну частину їх зобов'язати сплачувати до

бюджету податок на прибуток підприємств за ставкою 6,25%, що складає 25% від базової ставки податку на прибуток.

Повчальним для України є також досвід Польщі стосовно того, що ставки сільськогосподарського податку з землі несільськогосподарського призначення вдвічі вищі ніж ставки податку за сільськогосподарські угіддя. На нашу думку, платники українського ФСП повинні сплачувати виключно за землі, які не використовуються в сільськогосподарському виробництві земельний податок. Стосовно ж доходів від іншої, ніж сільськогосподарська діяльність, то з них платники ФСП повинні сплачувати ще й податок на прибуток підприємств за базовою ставкою (25%). Інакше такі підприємства вільно можуть, наприклад, побудувати заправку і продавати пальне, будучи при цьому на спрощеній системі оподаткування для сільськогосподарських товаровиробників, тобто сплачуючи до бюджету платежі виключно за користування землями сільськогосподарського призначення.

На нашу думку, надзвичайно актуальним для України є досвід Республіки Казахстан стосовно спеціального режиму оподаткування аграрних товаровиробників. В цій країні функціонує два спеціальних податкових режими в аграрному секторі економіки – спеціальний податковий режим для великих юридичних осіб на основі патенту та єдиний земельний податок для селянських (фермерських господарств), розмір якого визначається за ставкою 0,1% від вартісної оцінки земельних угідь [22].

В Україні як і в Казахстані також слід з метою оподаткування розділити сільськогосподарських товаровиробників на кілька груп. Зокрема, однією із груп аграрних підприємств для зазначених цілей мають бути фермерські господарства, та інші малі підприємства, що займаються сільським господарством. Як відомо, в аграрній галузі до малих відносять підприємства, на яких працюють не більше 50 працівників протягом року [16]. На нашу думку, для цілей оподаткування слід обмежити також площу сільськогосподарських угідь малих підприємств аграрного профілю, а також їх розмір річної виручки, як це передбачено Указом Президента України про спрощену систему оподаткування обліку і звітності [16]. Тому для цілей земельного оподаткування

малим підприємством має бути визнане сільськогосподарське підприємство що використовує сільськогосподарські угіддя в розмірі не менше 4 га. та не більше 50 га., на якому середньорічна кількість працюючих не перевищує 50 осіб, включаючи членів сімей засновників (власників) підприємства та обсяг виручки якого від реалізації товарів, робіт та послуг не перевищує протягом року 500 тис. грн.(50 га.\*5т./га.\*2 тис. грн. [21]) Такі сільськогосподарські підприємства, на нашу думку, повинні оподатковуватись єдиним земельним податком, ставка якого відповідала б 2% від розміру їх нормативного доходу, що відповідає сумі їх рентного доходу а також нормативного (розрахункового) прибутку таких аграрних товаровиробників.

Аграрні товаровиробники, у яких площа угідь складає більше 50 га., кількість працюючих протягом року складає більше 50 осіб а розмір виручки вищий від 500 тис. грн. та за умови, що їх розмір виручки від реалізації продукції власного виробництва за попередні 12 календарних місяців склав не менше 75% від загального валового доходу, повинні мати право переходу на інший спеціальний режим оподаткування аграрних товаровиробників, базою оподаткування яким має бути їх виручка. При цьому, на нашу думку, доцільним буде застосування ставки податку в розмірі 3% від бази оподаткування, що відповідає від розміру їх виручки ставці єдиного податку для суб'єктів малого підприємництва, які є платниками ПДВ, яку пропонується ввести в дію проектом Податкового кодексу України [11]. Крім того, такі платники податків повинні сплачувати також плату за землю, податок на прибуток в розмірі 25% від базової ставки цього податку та ресурсні платежі.

Всі інші сільськогосподарські підприємства, а також аграрні товаровиробники другої групи, які добровільно цього захочуть, мають сплачувати до бюджету податок на прибуток підприємств за ставкою, розмір якої складає 60% від базової ставки цього податку, тобто 15%. Крім того, вони повинні бути платниками всіх інших податків, зборів та платежів, як і інші платники податків на загальній системі оподаткування.

На нашу думку, сільськогосподарські товаровиробники всіх видів, площа аграрних угідь яких перевищує 4 га. (максимальний розмір земельного паю в Україні) повинні інформувати державну

земельну інспекцію про заплановані площі посівів та планову урожайність і валовий збір культур, що будуть посіяні такими виробниками. Робити це слід для того, щоб держава мала дані про розмір планового валового збору сільськогосподарських угідь. Тому з метою державного регулювання ринку сільськогосподарської продукції слід зацікавити аграрних товаровиробників у поданні таких даних шляхом надання їм державної цільової підтримки, розмір якої має залежати від посівної площі, планової урожайності та виду культури. Таким чином держава з часом зможе стимулювати аграрних товаровиробників сіяти необхідні культури, як це робиться в багатьох країнах світу [21]. Крім того, у разі недотримання плану посівів, який має базуватись на дотриманні сівозмін, сільськогосподарські товаровиробники повинні сплачувати земельний податок в значно вищому розмірі. Для цього слід розробити цілу систему підвищуючих коефіцієнтів до розміру земельного податку та передбачити їх застосування за рішеннями державної земельної інспекції, які базувалися б на результатах перевірок дотримання сівозмін та планів посівів. На нашу думку, план посівів та вирощування сільськогосподарських культур всі сільськогосподарські товаровиробники повинні подавати до державної земельної інспекції до 1 лютого та мати право уточнити (скорегувати) в термін до 1 квітня поточного року.

В зв'язку з цим слід зазначити, що в Болгарії в разі відмови від обробітку земель протягом трьох років власник або користувач сплачує податок, що дорівнює вартості середнього врожаю з одиниці площі відповідного району або відповідної категорії земель [4]. На нашу думку, українські землекористувачі та землевласники у разі відмови від обробітку земель повинні також сплачувати земельний податок за ставками, що на два порядки перевищують діючі ставки платежу.

Крім того, на нашу думку, для здійснення належного державного регулювання ринку сільськогосподарської продукції, в системі державного земельного кадастру слід вести електронні реєстри землевласників та власників паїв а також землекористувачів, що мають бути єдиними на всій території України (схожі на ДРФО та єдиний банк даних про платників податків – юридичних осіб, що ведуться ДПА). Ведення

перелічених реєстрів дало б змогу ефективно боротися проти монополізації угідь. На нашу думку, до зазначених реєстрів повинні включатись всі земельні угіддя понад максимальний розмір дозволений для безкоштовної приватизації в сільській місцевості (0,25 га.)<sup>18</sup>.

**Висновки.** Таким чином, на основі аналізу проблемних аспектів функціонування механізму прямого оподаткування аграрних товаровиробників та узагальнення зарубіжного досвіду формування спеціальних режимів прямого оподаткування у аграрному секторі, доцільно реформувати порядок оподаткування сільськогосподарських товаровиробників в Україні з врахуванням наступного:

- фермерські господарства та інші суб'єкти малого підприємництва повинні оподатковуватись єдиним земельним податком, ставка встановлювалася б на рівні 1-2 % від нормативного доходу.

- решта аграрних товаровиробників за умови, що їх розмір виручки від реалізації продукції власного виробництва за попередні 12 календарних місяців склав не менше 75% від загального валового доходу, повинні мати право переходу на спеціальний режим оподаткування аграрних товаровиробників, базою оподаткування за якого має бути їх виручка (валовий дохід), що має оподатковуватись за ставкою 2-3 %. Такі платники податків повинні сплачувати також плату за землю та ресурсні платежі.

Якщо платник податків на спрощеній системі оподаткування аграрних товаровиробників на протязі року отримав виручку від реалізації власної продукції в розмірі менше 75%, то він повинен за такий звітний рік самостійно нарахувати та сплатити всі податки, які б він сплачував на загальній системі оподаткування. Запропоновані зміни до податкового законодавства крім збільшення доходної частини бюджетів не дозволять окремим суб'єктам ухилятися від оподаткування, а також посилять відповідальність за використання сільськогосподарських угідь.

#### **Список використаних джерел:**

1. Генеза ринкової економіки: Навчальний економічний словник-довідник / За ред. Г.І.Башнянина та В.С. Іфтемчука. – Львів.: Магнолія плюс. – 2004. – 682 с., С. 301.
2. Дема Д.І. Оподаткування сільськогосподарських товаровиробників у США і Україні./ Д.І. Дема – Житомир: Полісся, 2001. – 228с.

3. Дем'яненко М.Я. Проблеми адаптації податкової системи до умов агропромислового виробництва / М.Я. Дем'яненко // Економіка АПК – 2008. – №2. – С. 17-25.
4. Дем'яненко М.Я. Земельний податок у механізмі земельних відносин / М.Я. Дем'яненко // Вісник аграрної науки. – 1994. - № 10. – С. 3-10.
5. Закон України від 3 липня 1992 року №2535-ХІІ „Про плату за землю” – [Електронний ресурс] – Режим доступу: – // Ліга: еліт Закон Copyright: ІАЦ „Ліга”. – 2009.
6. Закон України "Про податок на додану вартість" від 3 квітня 1997 року № 168/97 – ВР – [Електронний ресурс] – Режим доступу: – // Ліга: еліт Закон Copyright: ІАЦ „Ліга”. – 2009.
7. Закон України від 17.12.1998 року № 320-ХІV „Про фіксований сільськогосподарський податок” – [Електронний ресурс] – Режим доступу: – // Ліга: еліт Закон Copyright: ІАЦ „Ліга”. – 2009.
8. Земельний кодекс України – [Електронний ресурс] – Режим доступу: – // Ліга: еліт Закон Copyright: ІАЦ „Ліга”. – 2009.
9. Милосердов В. Российская модель и зарубежный опыт земельных реформ / В. Милосердов // Международный сельскохозяйственный журнал. – 1995. - № 2. – с. 22-25.
10. Налоговый кодекс Российской Федерации – [Електронний ресурс] – Режим доступу: – // <http://www.garweb.ru/project/law/doc/10800200/toc.htm>. – 2009.
11. Проект податкового кодексу України – [Електронний ресурс] – Режим доступу: – // [http://www.minfin.gov.ua\\_tax\\_kodex\\_08&\\_11\\_08\\_08.html](http://www.minfin.gov.ua_tax_kodex_08&_11_08_08.html). – 2009.
12. Пушкарева В. М. Генезис категории “налог” в истории финансовой науки / В.М. Пушкарева // Финансы. – 1999. – № 6. – С. 33 - 36.
13. Рыманов А.Ю. Сравнительный анализ сельскохозяйственного налогообложения в России и на Украине / А.Ю. Рыманов // Аграрная наука – 2004. – №4. – С. 6-7.
14. Рыманов А.Ю. Сравнительный анализ современных сельскохозяйственных налогов / А.Ю. Рыманов // Международный сельскохозяйственный журнал – 2003. – №5. – С. 18-20.
15. Саблук П. Т. Аграрна економіка і політика в Україні: підсумки минулого та погляд у майбутнє. Т. II. Аграрна економіка в умовах демократичного державотворення. / П.Т. Саблук – К.; Інститут аграрної економіки, 2001. – С. 238-261.
16. Указ Президента України від 3 липня 1998 року N 727/98 „Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва” – [Електронний ресурс] – Режим доступу: – // Ліга: еліт Закон Copyright: ІАЦ „Ліга”. – 2009.
17. Федоров М.М. Економічні проблеми земельних відносин у сільському господарстві. / М.М. Федоров – К.: ІАЕ, 1998. -263с.
18. Черник Д. Налоги Швеции / Д. Черник // Финансы. - 2001. - № 3. – с. 24-25.
19. Національний банк України 18.06.2008 р. встановлює такі офіційні курси гривні до іноземних валют та ставки виплат за депозитами. – [Електронний ресурс] – Режим доступу: – // [http://www.bank.gov.ua/kurs/last\\_kurs1.htm](http://www.bank.gov.ua/kurs/last_kurs1.htm) – 2008.

20. Уточнено оцінку сільськогосподарських угодій в Новониколаєвському районі Волгоградської області. – [Електронний ресурс] – Режим доступу: – // [http://www.kadastre.ru/frui\\_i=12\\_GIF/htm](http://www.kadastre.ru/frui_i=12_GIF/htm) – 2008..
21. Державне регулювання рівня цін основних сільськогосподарських культур та площ посівів. – [Електронний ресурс] – Режим доступу:– [http://www.minagro.gov.ua/page/2438\\_agrokonsalting\\_07\\_statistika](http://www.minagro.gov.ua/page/2438_agrokonsalting_07_statistika). – 2008.
22. Налоговая система Республики Казахстан. – [Електронний ресурс] – Режим доступу: – // [http://www.minfin.kz.htm\\_Kazahstan\\_tax\\_sistem](http://www.minfin.kz.htm_Kazahstan_tax_sistem)– 2009.
23. Налоги Республики Беларусь. – [Електронний ресурс] – Режим доступу: – // <http://ncpi.gov.by/minfin/Nalog/NalogF.htm> – 2009
- . Ustawa Poljska «O podatku rolnym» z dnia 15 listopada 1984 r. – [Електронний ресурс] – Режим доступу: – // <http://www.mofnet.gov.pl/aktualnosci/index.ph>