

КОНВЕРГЕНЦІЯ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ АГРАРНОГО СЕКТОРУ УКРАЇНИ ДО КРАЇН ЄВРОПЕЙСЬКОГО СОЮЗУ

АНОТАЦІЯ. У дослідженні проведено аналіз податкової системи в аграрному секторі європейських країн, зокрема Польщі, виявлено позитивні та негативні сторони її функціонування, а також розроблено практичні рекомендації щодо системних перетворень у податковій системі аграрного сектору України за умов інтеграційних процесів.

КЛЮЧОВІ СЛОВА: податкова система, аграрний сектор.

АННОТАЦИЯ. В исследовании проведен анализ налоговой системы в аграрном секторе европейских стран, в частности Польши, выявлены положительные и отрицательные стороны ее функционирования, а также разработаны практические рекомендации относительно системных преобразований в налоговой системе аграрного сектора Украины в условиях интеграционных процессов.

КЛЮЧЕВЫЕ СЛОВА: налоговая система, аграрный сектор.

SUMMARY. The study analyzed the tax system in the agricultural sector of the European countries, including Poland, the positive and negative

aspects of its functioning as well as practical recommendations for systemic change in the tax system of agricultural sector of Ukraine under the integration process.

KEYWORDS: tax system, agricultural sector.

Постановка проблеми. Процес трансформації податкової системи в аграрному секторі України обумовлюється структурними змінами в аграрному секторі, його значенням в економіці, а також у відповідності з етапами розвитку загальної вітчизняної податкової системи та з урахуванням перетворень у європейській системі податків.

Шлях розвитку галузі визначають зовнішні й внутрішні фактори, серед яких важливе місце посідає і податкова система. Щоб податки відігравали позитивну роль у розвитку сільського господарства, необхідно усунути всі елементи, які призводять до неефективного функціонування податкової системи і замінити їх такими, які внесуть вклад у розвиток галузі та економіки в цілому.

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 і 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.

Податкова система України поки ще не адаптована до потреб сільського господарства та не відповідає вимогам Європейського союзу, тому вітчизняна система податків потребує актуальних реформ. Україна на даний момент не є членом Асоціації, проте вона стоїть на шляху євроінтеграції і повинна застосовувати позитивний досвід європейських країн щодо реформування їх податкових систем. У дослідженні розглянуто системи оподаткування аграрного сектору в провідних країнах ЄС, детально розглядається податкова система Польщі в процесі євроінтеграції та здійсне-

но аналіз в площині конвергенції польської й української податкових систем в аграрному секторі.

Об'єктом дослідження є процес оподаткування сільськогосподарських товаровиробників і справляння й конвергенції податку на додану вартість в аграрному секторі до вимог Європейського Союзу.

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 функціонування податкової системи України.

Аналіз джерел. Дослідженню проблем оподаткування сільськогосподарських товаровиробників Польщі та інших європейських країн присвятили свої наукові праці польські вчені К. Павлак, Д. Забельска, Р. Дзімяновіч, К. Дучковска-Малиш. Значний науковий внесок у розвиток теорії та законотворення щодо аграрного сектору зробили відомі українські вчені В. Гесць, 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 системи оподаткування вітчизняних товаровиробників потребує подальшого дослідження.

Мета та завдання дослідження. Метою роботи є проведення аналізу податкової системи в аграрному секторі європейських країн, зокрема Польщі, виявлення позитивних і негативних сторін її функціонування, а також розробка практичних рекомендацій щодо системних перетворень у податковій системі аграрного сектору України за умов інтеграційних процесів.

Завдання полягають у розробці практичних рекомендацій щодо впровадження зарубіжного досвіду реформування системи податків сільськогосподарських товаровиробників у взаємозв'язку з ефективним товаровиробництвом в аграрному секторі України.

Виклад основного матеріалу. 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 українсь-

кого сільськогосподарського підприємства 503 га. За польським законодавством фермою 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 [5].

В 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 % усіх 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 і 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 і 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.

Податкова система в аграрному секторі Польщі охоплює такі податки: сільськогосподарський податок, податок на прибуток спеціальних галузей сільськогосподарського виробництва, податок на додатну вартість, податок на майно та транспортний податок.

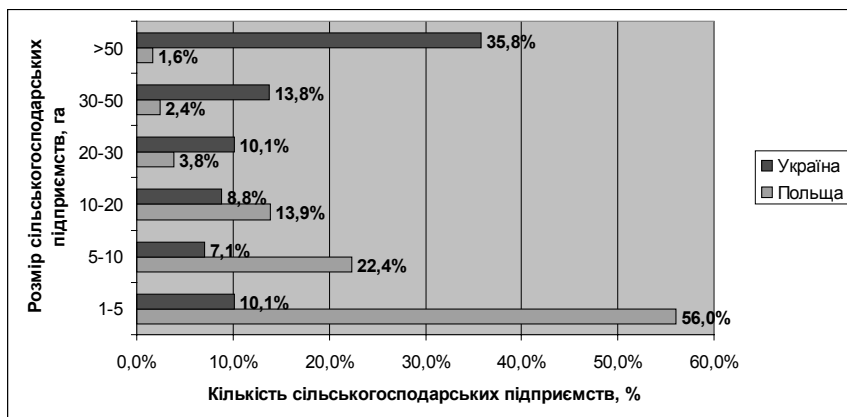


Рис. 1. Порівняльний аналіз сільськогосподарських підприємств України та Польщі за розміром угідь

Джерело: Складено автором за даними Центрального офісу статистики Польщі та Укрдержкомстату [4,8]

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, у тому числі, відведених під сільськогосподарські будівлі та приналежності до податкового округу (табл. 1). Виділяють чотири податкові округи залежно 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. ін. 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 екві-

валенту вартості 2,5 ц жита, яка розраховується на основі середньої закупівельної ціни жита в перші три квартали року, що передує 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 [5].

Таблиця 1

**КОЕФІЦІЄНТИ ДЛЯ ВИЗНАЧЕННЯ ПОДАТКОВОЇ БАЗИ
З СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОГО ПОДАТКУ [5]**

Види сільсько-господарської землі:	Орна земля				Луги і пасовища			
Податкові райони	I	II	III	IV	I	II	III	IV
Клас сільсько-господарських 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

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), проведену 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. У 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 у польській податковій системі в порівнянні з вітчизняним ФСП має значні переваги та, в той же час, деякі недоліки. До позитивних сторін варто віднести такі його характеристики:

1) сума податку змінюється щороку разом із змінами ціни життя 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 і 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 і 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 і 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 у разі кролів, нутрій і 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 у 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, у 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.

Аналогічно до спеціальних галузей сільськогосподарського виробництва Польщі в українській податковій системі сільсько-

господарські 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].

Податок на додану вартість. У Польщі податок на додану вартість відповідно до Шостої Директиви [11] справляється за двома режимами: спрощеним (фіксованою ставкою) і загальним. За спрощеним режимом фермер, у якого річний обсяг продажу сільськогосподарської продукції і послуг не перевищує 20 000 злотих, не є платником ПДВ і не здійснює облік продажу й видачі рахунків-фактур. Відшкодування податку полягає в тому, що покупець сільськогосподарської продукції і послуг — платник ПДВ, сплачує фермеру ціну, в яку закладено фіксовану ставку ПДВ 7 % і звітує про вхідне ПДВ у спеціальній податковій декларації. Відшкодування ПДВ за фіксованою ставкою застосовується лише до сільськогосподарської продукції та сільськогосподарських послуг, визначених законом. До сільськогосподарської продукції, за якою здійснюється відшкодування, належать: крупи, овочі, фрукти, лісові і волоські горіхи, живі тварини і продукти тваринного походження, риба та інша рибна продукція (крім морських риб), м'ясо та філе прісноводних риб, неістівні відходи тваринництва, листя і стружка з овочів, жолуді й каштани, добрива тваринного або рослинного походження та інше. До сільськогосподарських послуг, з яких відшкодовується ПДВ за фіксованою ставкою відносяться: послуги, пов'язані з сільським господарством і тваринництвом, крім ветеринарних послуг, лізинг або оренда сільськогосподарських машин і обладнання. Фермер, який не є платником ПДВ, може реалізовувати й інші товари і послуги на суму не більше 150 000 злотих за рік, в іншому випадку, фермер повинен перейти на загальний режим оподаткування ПДВ [10].

Загальна система оподаткування має місце за таких умов: у попередньому фінансовому році фермер продав сільськогосподарської продукції на суму понад 20 000 злотих; зареєстрований платником ПДВ і веде бухгалтерський облік. У загальному режимі за зниженою ставкою 5 % оподатковуються сільськогосподарська продукція (насіння, саджанці, корми) та пов'язані з її нею послуги, за ставкою 8 % — ветеринарні послуги, вироби з торфу та опалювальна деревина. В той час, як товари та послуги,

які придбаваються для виробництва сільськогосподарської продукції, але не пов'язані з нею (енергоносії, паливо, сільськогосподарська техніка та інше) оподатковуються за основною ставкою 23 % [10].

Податок на додану вартість в Україні застосовується за ставкою 20 % до 31 грудня 2013 року, а з 1 січня 2014 року — за ставкою 17 % і не має виключень для сільськогосподарських товарів і послуг. Проте сільськогосподарське підприємство, визначене п. 209.6 Податкового Кодексу, може скористатися спеціальним режимом справляння ПДВ [2].

Згідно із спеціальним режимом, сума ПДВ, нарахована сільськогосподарським підприємством на вартість поставлених ним сільськогосподарських товарів (послуг) використовується для відшкодування суми податкового кредиту з ПДВ і за наявності залишку суми податку — не сплачується до бюджету, а використовується для інших виробничих цілей.

Сільськогосподарські підприємства також отримують компенсаційні виплати від переробних підприємств за поставлені ними молоко, худобу, птицю, вовну власного виробництва за рахунок ПДВ, що нараховується на цю продукцію.

Вважаємо, що застосування податку на додану вартість в аграрному секторі України має значні недоліки, які потребують термінового усунення. Один з них полягає в тому, що компенсаційні виплати мають не лише пільговий, а й дотаційний характер щодо визначеної продукції. Такі дотації суперечать вимогам Світової організації торгівлі, оскільки спотворюють конкурентне середовище на ринку сільськогосподарської продукції.

Ще одна проблема українського ПДВ полягає у ставках податку. З одного боку ставка 20 % у всій вітчизняній податковій системі для сільськогосподарських підприємств є вигідною, оскільки вони можуть у значному обсязі відшкодувати податковий кредит, з іншого — знижена ставка на сільськогосподарську продукцію здешевлює вартість товарів і послуг для кінцевого споживача.

У Польщі фермери також платять **податок на майно**. Об'єктом оподаткування є земельні ділянки, відмінні від сільськогосподарських угідь, будівлі або їх частини. Цей податок сплачують фізичні особи, юридичні особи та особи без утворення юридичної особи.

Закон визначає максимальні ставки, які засновані на методі корисності об'єкта оподаткування. У 2012 році ставки для земельних ділянок фізичних і юридичних осіб становлять відповідно 0,43 злотих і 0,84 злотих за 1 кв. м. Для житлових будівель фізи-

чних осіб розмір ставки становить 0,70 злотих за 1 кв. м загальної площі, для будівель, пов'язаних з веденням бізнесу — 21,94 злотих за 1 кв. м житлової площі. Ставки індексуються щорічно на основі індексу цін на споживчі товари і послуги в першому півріччі поточного року порівняно з аналогічним періодом попереднього року [7].

Закон про місцеві податки і збори передбачає ряд пільг і звільнень від податку на майно, пов'язане із сільськогосподарською діяльністю: для сільськогосподарських будівель фермерів та будівель і споруд, що використовуються у спеціальних галузях сільськогосподарського виробництва, приватні земельні ділянки, які використовуються сільськогосподарським кооперативом.

Місцева рада може знизити максимальну ставку податку на нерухомість для сільського господарства, а також зробити інші пільги, ніж це передбачено податковим законодавством.

Транспортний податок сплачує невелика кількість фермерів, оскільки не мають у своїй власності транспортних засобів, які підлягають оподаткуванню цим податком. До них належать:

- вантажні автомобілі з вантажопідйомністю від 2 до 12 т;
- вантажні автомобілі з вантажопідйомністю від 12 т;
- трактори;
- причепа з вантажопідйомністю 5 т і більше;
- автобуси.

Щороку міністерство фінансів Польщі оголошує максимальну ставку транспортного податку, в межах якої кожен муніципалітет може визначати на свій розсуд територіальну ставку транспортного податку. Податок сплачується двома рівними частинами до 15 лютого та до 15 вересня кожного року [7].

В Україні сільськогосподарські підприємства також є платниками земельного податку. Переважна більшість сільськогосподарських підприємств є платниками фіксованого сільськогосподарського податку, у такому випадку вони не сплачують податок на землю сільськогосподарського призначення. Земельний податок поширюється на ділянки, які використовуються не для ведення сільськогосподарського товаровиробництва. Статті 281 і 282 Податкового Кодексу України визначають пільги у вигляді звільнення від сплати земельного податку фізичних і юридичних осіб:

— для будівництва та обслуговування житлового будинку, господарських будівель і споруд: у селах не більш, як 0,25 га, у селищах — не більш, як 0,15 га, у містах — не більш, як 0,10 га;

— новостворені фермерські господарства протягом трьох років, а в трудонедостатніх населених пунктах — протягом п'яти років з часу передачі їм земельної ділянки у власність [3].

Органи місцевого самоврядування можуть самостійно встановлювати пільги: часткове звільнення на певний строк, зменшення суми земельного податку лише за рахунок коштів, що зараховуються до відповідних місцевих бюджетів.

Отже, порівнюючи згадані вище майнові податки України та Польщі, можемо виділити відмінність, яка заслуговує на увагу — в Польщі ставки податку на земельні ділянки, будівлі тощо для юридичних осіб значно вищі, ніж для фізичних осіб. На нашу думку, прогресивна шкала податку має позитивний економічний зміст.

У високорозвинених країнах Європейського союзу сільське господарство включено в загальну систему оподаткування. У той же час сільськогосподарський сектор традиційно користується і певними податковими пільгами, необхідність яких випливає із 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.

Податкова система в аграрному секторі ЄС за критерієм об'єкта оподаткування включає: податок на доходи, податок на майно та податок на додану вартість.

В аграрному секторі ЄС господарюють переважно сімейні ферми, кількість юридичних осіб, зайнятих у сільськогосподарському виробництві є невеликою. У 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.

У 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.

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

СТАВКИ ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК У КРАЇНАХ ЄС [12]

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

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 кількома 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 ви-

трат. Юридичні особи, які займаються сільськогосподарською діяльністю, не мають жодних податкових преференцій

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

Уніфікація ПДВ у Європейському Союзі за Шостою Директивою Ради полягає у визначенні об'єкта та суб'єкта оподаткування, операції, що підлягають оподаткуванню, ставки та порядок їх застосування, відшкодування ПДВ тощо. З 1 січня 2006 року основна ставка ПДВ для країн — членів Співтовариства не може бути нижчою 15 %, а додаткові ставки не нижче 5 % [1].

Провідні країни ЄС застосовують в аграрному секторі відмінні ставки ПДВ від інших галузей економіки (табл. 3).

Таблиця 3

СТАВКИ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ У ДЕЯКИХ КРАЇНАХ ЄС [12]

Країна	Стандартна ставка, %	Знижена ставка, %	Ставка для аграрної галузі, %
Німеччина	16	7	9
Франція	19,6	2,1/5,5	4/3,05
Італія	20	4/10	4
Ірландія	21	4,4/13,5	4,4
Велика Британія	17,5	5	5

У випадку, якщо річний валовий дохід підприємства не перевищує 800 тис. євро, воно може скористатися пільговим спрощеним режимом з податку на додану вартість. За цим режимом сільськогосподарське підприємство може реалізовувати власно вироблену продукцію й надавати послуги без реєстрації платником ПДВ і ведення податкового обліку з ПДВ. Повернення від'ємного сальдо з ПДВ у такому випадку з бюджету не здійснюється, а застосовується компенсаційна ставка 5 % при реалізації товарів і послуг і залишається підприємству [4].

Висновки. Аналіз європейської моделі податкової системи в аграрному секторі демонструє дотримання принципу рівності всіх платників податків і загальний підхід до об'єктів оподаткування сільськогосподарської чи іншої діяльності. Детально аналі-

зуючи систему 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 і 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 податку на додану вартість. ПДВ на сільськогосподарські товари та послуги доцільно уніфікувати відповідно до Шостої Директиви. Поки до України не ставляться часові рамки уніфікації, проте враховуючи те, що країна взяла курс на євроінтеграцію і є учасником Світової організації торгівлі, податкові реформи краще проводити еволюційним, а не революційним шляхом;

3) 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 угідь 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.

Подальшого дослідження потребує проблема контролю за використанням сільськогосподарської землі, оскільки великі компанії забезпечують собі конкурентні переваги шляхом застосування великих доз мінеральних добрив і хімічних засобів захисту, генетично модифікованих організмів. Необхідно розробити механізми контролю та стягнення податкових санкцій

за недотримання вимог використання сільськогосподарської землі тощо. Ці обставини викликають зміни у сфері взаємодії всіх суб'єктів податкової системи, передбачають вивчення запитів і поведінки реальних і потенційних платників податків, адже реформування вітчизняної системи податків сільськогосподарських підприємств повинно відбуватися у взаємозв'язку з ефективним товаровиробництвом в аграрному секторі України.

Література

1. Податковий кодекс України (Розділ XIV) (ст. 291—317) від 02.12.2010 № 2755-VI. [Electronic Resource] // Верховна Рада України — Mode of access: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755%D0%B9-17/page2> — Last access: 01-04-2013 — Title from the screen. ФСП
2. Податковий кодекс України (Розділ V) (ст. 180-211) від 02.12.2010 № 2755-VI. [Electronic Resource] // Верховна Рада України — Mode of access: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755%D0%B4-17> — Last access: 01-04-2013 — Title from the screen. ПДВ
3. Податковий кодекс України (Розділ XII) (ст. 265-268) від 02.12.2010 № 2755-VI. [Electronic Resource] // Верховна Рада України — Mode of access: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755%D1%96-17> — Last access: 01-04-2013 — Title from the screen.
4. Офіційний сайт Державного комітету статистики [Electronic Resource] // — Mode of access: — <http://www.ukrstat.gov.ua>.
5. 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 — Last access: — Title from the screen.
6. Rozporządzenie Min. Finansów z dnia 11 października 2004 roku w sprawie norm szacunkowych dochodu z działów specjalnych produkcji rolnej. [Electronic Resource] // Serwis Ksiegowosc Gazety Prawney — Mode of access: http://ksiegowosc.gazetaprawna.pl/akty_prawne///DZU.2004.136.0000229,s — Last access: — Title from the screen.
7. Ustawy o podatkach i opłatach lokalnych z 12 stycznia 1991 r. [Electronic Resource] // Kancelaria Sejmu RP — Mode of access: <http://isap.sejm.gov.pl/DetailsServlet?id=WDU19910090031-> — Last access: — Title from the screen.
8. 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 — Last access: 28.01.2011 — Title from the screen.

9. 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](http://nowedni.pl/index.php?option=com_content&view=article&id=435%3Aopodatkowanie-rolnikow-w-polsce&Itemid=32) Last access: — Title from the screen.

10. Podatek VAT w rolnictwie [Electronic Resource] // Egospodarka — Mode of access: <http://www.podatki.egospodarka.pl/64251,Podatek-VAT-w-rolnictwie,1,65,1.html> — Last access: — Title from the screen.

11. Sixth council Directive 77/388/EEC of 17 May 1977 on the harmonization of the Member States relating to turnover taxes — common system of value added tax: uniform basis of assessment. OJ L 145, 13.6.1977, p.1.

12. Systemy podatkowe krajow Unii Europejskiej.[Electronic Resource] // Propertis — Mode of access: <http://www.properties-in-europe.com>. — Last access: 10-12-2005— Title from the screen.

Стаття надійшла до редакції 12.04.2012