



УДК: 332.72; 336.225.4

ПРАВОВОЙ РЕЖИМ НАЛОГООБЛАЖЕНИЯ ЗЕМЕЛЬ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННОГО НАЗНАЧЕНИЯ АГРАРНЫХ ПРЕДПРИЯТИЙ: СРАВНИТЕЛЬНО-ПРАВОВОЙ АНАЛИЗ

Татьяна МАЦЕЛИК

доктор юридических наук, доцент,
профессор кафедры финансового права Учебно-научного института права
Университета государственной фискальной службы Украины

Антон ЛИВАК

аспирант кафедры финансового права Учебно-научного института права
Университета государственной фискальной службы Украины

В Украине налоговая система имеет определённую специфику для сельскохозяйственных производителей, деятельность которых зависит от использования земель сельскохозяйственного назначения. В большинстве случаев, налоговая нагрузка в аграрной сфере определённым образом связана с земельными участками сельскохозяйственного назначения. Поэтому, при исследовании обращено внимания на особенности специального правового режима налогообложения сельскохозяйственных земель аграрных предприятий, в которых налоговая нагрузка зависит от использования таких земельных участков. Подчеркнута целесообразность предложить направления совершенствования правового режима налогообложения аграрных предприятий, использующих земельные участки сельскохозяйственного назначения для ведения хозяйственной деятельности.

Ключевые слова: специальный налоговый режим, упрощённая система налогообложения, земельные участки сельскохозяйственного назначения, налогообложения аграрных предприятий.

AGRICULTURAL LANDS TAXATION LEGAL REGIME OF AGRICULTURAL ENTERPRISES: COMPARATIVE LEGAL ANALYSIS

Tatiana MATSELIK

Doctor of Law Science, Associate Professor, Professor at the Department of Financial Law at the Educational and Scientific Institute of Law of State Tax Service University of Ukraine

Anton LIVAK

Postgraduate Student at the Financial Law Department at the Educational and Scientific Institute of Law of State Tax Service University of Ukraine

In Ukraine, the tax system has certain specificity for agricultural producers, whose activities depend on the use of agricultural land. In most cases, the tax burden in the agricultural sector is in a certain way related to agricultural land plots. Therefore, the study drew attention to the peculiarities of the special legal regime of taxation of agricultural land of agricultural enterprises, in which the tax burden depends on the use of such land. The expediency of proposing directions for improving the legal regime of taxation of agricultural enterprises using agricultural land plots for conducting economic activities is emphasized.

Keywords: special tax regime, simplified taxation system, agricultural land plots, taxation of agricultural enterprises.

REGIMUL JURIDIC DE FISCALIZARE A TERENURILOR AGRICOLE A ÎNTRINDERILOR AGRICOLE: ANALIZĂ JURIDICĂ COMPARATIVĂ

În Ucraina, sistemul fiscal are anumite specificități pentru producătorii agricoli, ale căror activități depind de utilizarea terenurilor agricole. În cele mai multe cazuri, sarcina fiscală în sectorul agricol este într-un anumit mod legată de loturile de terenuri agricole. Prin urmare, studiul a atras atenția asupra particularităților regimului juridic special de impozitare a terenurilor agricole a întreprinderilor agricole, în care sarcina fiscală depinde de utilizarea acestor terenuri. Este accentuată oportunitatea de a propune direcții pentru îmbunătățirea regimului juridic de impozitare a întreprinderilor agricole care utilizează terenuri agricole pentru desfășurarea activităților economice.

Cuvinte-cheie: regim special de impozitare, sistem de impozitare simplificat, parcele de terenuri agricole, impozitarea întreprinderilor agricole.

Постановка проблемы.
Право собственности и право пользования землёй в

Украине позволяет использовать её в хозяйственной деятельности аграрных предприятий. В соот-

ветствии со статьёй 206 Земельного кодекса Украины использование земли является платным, а



объектом платы за землю является земельный участок, таким образом, использование земельных участков предусматривает проведение правильного и своевременного начисления и уплаты соответствующих налогов. При этом, одной из основных проблем развития аграрного сектора является нестабильность налогового законодательства, регламентирующего отражения операций с землёй и уплаты налогов с таких операций. Важную роль играют стратегические направления развития системы налогового регулирования сельскохозяйственного производства, которые научно не обоснованы. Поэтому вопрос формирования более эффективного правового режима налогообложения для аграрной отрасли является актуальным.

Цель и задача статьи. На основе анализа научной правовой литературы, национального и зарубежного законодательства определить виды и структуру правовых режимов налогообложения сельскохозяйственных земель, которые используются аграрными предприятиями в своей хозяйственной деятельности, предложить направления их усовершенствования.

Методы. Для достижения цели исследования применялся комплекс общенаучных и специальных методов познания социально-правовых явлений в сфере налогообложения земель сельскохозяйственного назначения. Так, диалектический метод использовался - при поиске правильных подходов к решению теоретических и практических проблем, возникающих в специальном режиме правового регулирования налогообложения земель сельскохозяйственного назначения при их использовании аграрными предприятиями; системно-структурный метод - для исследования упрощённой

системы налогообложения, как специального налогового режима; функциональный - для установления влияния количества и качества земель сельскохозяйственного назначения на налоговую нагрузку аграрных предприятий; сравнительно-правовой - для анализа особенностей правового режима налогообложения в Польше. Аксиологический подход - формирование предложений и рекомендаций по совершенствованию законодательства Украины и практики его применения в отношении специального режима налогообложения аграрных предприятий.

Состояние исследования. Проблемами правовых режимов налогообложения деятельности аграрных предприятий занимались учёные: А. Василик, Д. Дема, П. Лайков, А. Соколовская, В. Федосов, В. Рудь, А. Кириченко, С. Осадчий, А., С. Харьковский, К. Рыбалка, Г. Шуст. Однако, ни один из указанных учёных не исследовал изменения налоговой нагрузки аграрных предприятий из-за влияния налогообложения земельных участков сельскохозяйственного назначения. Указанная проблематика возникла в результате последних изменений налогового законодательства в части специального налогового режима. Такие изменения побуждают государство пересмотреть налоговую политику, а аграрные предприятия осуществлять поиск способов снижения налоговой нагрузки.

Изложение основного материала. В сегодняшней практике налогообложения земель сельскохозяйственного назначения присущи функционирования особых налоговых инструментов и наличие специальных режимов налогообложения, позволяющие упростить налоговые процедуры и стимулировать развитие сельскохозяйственной деятельности[2].

Положения Налогового кодекса Украины определяют специальный режим налогообложения, как систему мер, которые устанавливают особый порядок налогообложения отдельных категорий предприятий. Специальный налоговый режим, как правило имеет особый порядок определения элементов налога и сбора, освобождение от уплаты отдельных налогов и сборов.

В профессиональной литературе понятие «специальный налоговый режим» интерпретируют по-разному. По мнению С. В. Сарани, специальный налоговый режим - это отдельная система мер по налогообложению, которую применяют в соответствующий налоговый период, в основном является подсистемой общего налогового режима, касается отдельных категорий субъектов хозяйствования, особых групп объектов налогообложения или определённой территории или отрасли экономики и предусматривает применение альтернативных налогов и дополнительных сборов[3].

Специальный налоговый режим, как один из методов государственного регулирования выполняет регуляционную функцию. В данном случае, государство реализует, по крайней мере, две стратегически важные задачи: 1) увеличение поступлений в государственный и местные бюджеты, поскольку потенциально конструктивность принятых мер должно обусловить повышение уровня налоговоспособности субъектов хозяйствования; 2) стимулирование деловой (предпринимательской) активности, рост объёмов производства хозяйствующих структур, поддержание экономического развития отдельных регионов.

Специальным налоговым режимом, который применяют в налогообложении сельскохозяйственных предприятий, является



упрощённая система налогообложения, учёта и отчётности, то есть приобретение такими субъектами хозяйствования статуса плательщика единого налога четвертой группы (до 1 января 2015 таких производителей считали плательщиками фиксированного сельскохозяйственного налога) [4, с. 111-114]. В данном случае, такой льготный режим налогообложения сельскохозяйственных предприятий не только выполняет задачи по стимулированию развития сельского хозяйства, но и обеспечивает формирование части доходов местных бюджетов. Объект налогообложения в сельском хозяйстве, как и субъект, также является специфическим. Объектом налогообложения в аграрных предприятиях, которые являются плательщиками единого налога четвертой группы, определены земли сельскохозяйственного назначения. Однако, земли сельскохозяйственного назначения, как объект налогообложения являются самым прибыльным учитывая привлекательность упрощённой системы налогообложения для аграриев по сравнению с общей системой налогообложения.

В случае же с общей системой налогообложения налоговая нагрузка будет сосредоточена на двух объектах налогообложения: прибыли аграрного предприятия и земли сельскохозяйственного назначения. То есть, аграрное предприятие на общей системе налогообложения подвергается «двойному налогообложению» по сравнению с предприятиями на упрощённой системе налогообложения.

При этом, стоит отметить, что вопрос определения налоговых ставок в пределах специального налогового режима в сельском хозяйстве является дискуссионным и научно не разработанным. Принципиальность дискуссии сводится преимущественно к

решению двух вопросов: 1) механизм установления (определения) налоговой ставки; 2) величина налоговой ставки (предельный размер изъятия средств). Единый подход разработать невозможно. Поскольку каждый земельный участок, который является объектом налогообложения, довольно индивидуален в части его характеристик и уровня доходности для соответствующих аграрных предприятий. Поэтому, подход к развитию упрощённой системы налогообложения для аграрного рынка следует формировать на основании соответствующих экономических предпосылок присутствующих только этому рынку.

Следует иметь в виду, что положения Налогового кодекса Украины устанавливают определённые критерии для возможности избрания аграрным предприятием упрощённой системы налогообложения. Эти критерии позволяют избежать злоупотреблений со стороны недобросовестных налогоплательщиков, которые с целью снижения налоговой нагрузки пытаются стать на учёт, как плательщики единого налога. Но такими плательщиками единого налога четвертой группы могут стать только сельскохозяйственные предприятия, у которых сумма, полученная от реализации сельскохозяйственной продукции за предыдущий налоговый год превышает 75% общей суммы дохода [5].

Объектом налогообложения для плательщиков единого налога четвертой группы является площадь сельскохозяйственных угодий, находящегося в собственности или в пользовании аграрного предприятия, в том числе на условиях аренды. В свою очередь, базой налогообложения является нормативная денежная оценка сельскохозяйственных угодий (пашни, сенокосов, пастбищ и многолетних насаждений) с учётом коэффи-

циента индексации [5]. Нормативная денежная оценка земельных участков - это капитализированный рентный доход с земельного участка, определённый по установленным нормативам. Конечно же, каждый земельный участок имеет разный размер нормативной денежной оценки. И этот размер зависит от многих факторов: расположения участка, его площади, состава почвы и категории угодий. Это, безусловно, влияет на размер налогообложения каждого земельного участка [6].

Для плательщиков единого налога четвертой группы размер ставок налога зависит от категории (типа) земель, их расположения. Например, для большинства сельскохозяйственных угодий в Украине, таких как: пашни, сенокосов и пастбищ, такая ставка составляет 0,95 от нормативной денежной оценки соответствующего земельного участка.

Поэтому, можно сделать вывод, что земельные участки сельскохозяйственного назначения является основой налогообложения аграрных предприятий, которые, в большинстве случаев, являются плательщиками налога четвертой группы упрощённой системы налогообложения. При этом, находясь на этой системе налогообложения аграрные предприятия не платят налоги со своего дохода, а все налоговое бремя сконцентрировано на количестве сельскохозяйственной земли, которое использует соответствующее предприятие. Это одно из преимуществ упрощённой системы налогообложения. Ведь, находясь на общей системе налогообложения, налоговая нагрузка аграрного предприятия сосредоточена на его прибыли.

Следует обратить внимание на то, что уплата единого налога освобождает аграрные предприятия, от уплаты некоторых налогов и сборов, в частности:



- налога на прибыль;
- налога на имущество (в части земельного налога);
- рентной платы за специальное использование воды.

Аграрные предприятия, которые находятся на общей системе налогообложения лишены таких привилегий и вынуждены платить не только налог на прибыль предприятий, но и земельный налог относительно сельскохозяйственных земельных участков. Ведь, находясь на общей системе налогообложения, при аренде земельных участков, любое предприятие платит земельный налог вместо владельца такого участка[5].

Единый налог платят ежеквартально в следующих размерах: в I квартале - 10 процентов; во II квартале - 10 процентов; в III квартале - 50 процентов; в IV квартале - 30 процентов[5]. Таким образом, график уплаты единого налога адаптирован под сельскохозяйственное производство. Ведь, в данном случае, законодательством уменьшено налоговую нагрузку для аграрных предприятий в первые два квартала, когда такое предприятие тратит наибольший объем средств на посевную кампанию (приобретение посевного материала, удобрений, средств защиты растений, топлива, проведения сельскохозяйственных работ). Основная налоговая нагрузка предусмотрена в последних двух кварталах отчетного периода, когда аграрное предприятие уже преимущественно собрало урожай и осуществляет реализацию сельскохозяйственной продукции, в результате чего у предприятия достаточно средств для уплаты налогов.

Несмотря на отсутствие в научной среде однозначной позиции относительно использования специальных налоговых режимов, в налоговых системах большинства стран льготы в на-

логообложении есть и они остаются одним из действенных инструментов регулирования экономики государства. Например, в Польше, для аграрных предприятий действует льготное налогообложение - сельскохозяйственный налог заменяет налог на прибыль. Однако, структура аграрного производства в Польше несколько отличается. Для начала, следует понимать, что в сельском хозяйстве Польши преобладает фермерская (семейная) организационно-правовая форма. Кроме того, эти фермы располагают небольшими земельными участками, так, 56% фермеров пользуются участками от 1 до 5 га, а средний размер фермерского хозяйства составляет 9,50 га против среднего размера украинского сельскохозяйственного предприятия - 503 га. [7, с. 237 -241].

Так называемый сельскохозяйственный налог распространяется на земли сельскохозяйственного назначения, которые имеют свою классификацию. Субъектами налогообложения являются физические и юридические лица, которые занимаются сельскохозяйственной деятельностью. Базой налогообложения является количество гектаров земли с учётом коэффициента, который рассчитан в соответствии с определённым классом сельскохозяйственных земель. Сумма такого сельскохозяйственного налога в Польше зависит от среднего дохода земли по оценкам типа, качества и местоположения земельного участка, а не от фактической прибыли. При этом, сельскохозяйственный налог в польской налоговой системе по сравнению с отечественным специальным налоговым режимом имеет одну существенную разницу. Так, сумма налога в Польше меняется каждый год вместе с изменениями цены ржи на рынке сельскохозяйственной

продукции. То есть, налоговая нагрузка аграрных предприятий может как расти, так и снижаться. Кроме этого учитывается экономическое положение соответствующей территориальной единицы, к которой относится земля - объект налогообложения. Таким образом, выполняется принцип фискальной достаточности, по которому обедневшие регионы получают больше налоговых поступлений в местный бюджет по сравнению с экономически развитыми регионами[7].

Поэтому, можно утверждать, что несмотря на большую разницу между аграрными предприятиями в Украине и Польше, налоговая система для аграриев имеет много общих особенностей. Если элементы налогообложения аграрных предприятий идентичны, то методы применения такой льготной системы налогообложения отличается. В Польше налогообложения аграрного сектора имеет более гибкий характер, который проявляется в возможностях учёта условий аграрного производства в различных территориальных единицах и учёта условий соответствующего рынка. В Украине такая гибкость проявляется лишь в оценке земель, влияющим на базу. Ведь оценки земель в каждой отдельной области отличается, а потому аграрные предприятия в различных областях имеют разную налоговую нагрузку.

При этом, с каждым годом в Украине законодатель повышает налоговое бремя для аграриев путём повышения ставок единого налога. В данном случае, такой путь оправдан необходимостью увеличения поступлений в местные бюджеты. Ведь, когда речь идёт о местных бюджетах в районах, которые, кроме сельскохозяйственных товаропроизводителей не имеют представителей других отраслей промышленности и бизнеса, аграрные



предприятия являются основными наполнителями местных бюджетов.

Шепель И. В. провёл исследование увеличение налоговой нагрузки на аграриев по 2014 - 2016 годы, в том числе за период действия фиксированного сельскохозяйственного налога, который действовал ранее. По его расчётам за указанный период ставки увеличились в 5,4 раза. Проведённые расчёты свидетельствуют о значительном изменении налоговой нагрузки [8]. И это при том, что на момент совершения упомянутых расчётов основная ставка единого налога для пашни, сенокосов и пастбищ составляла 0,81. Однако, сегодня ставка единого налога для аналогичных угодий составляет 0,95. То есть, тенденция повышения налоговой нагрузки для аграриев в 2017 году осталась. Можно сделать вывод, что именно такой путь увеличения налоговой нагрузки для аграриев, обусловлен невозможностью облагать именно прибыль аграриев, которые выбрали упрощённую систему налогообложения. Стоит отметить, что с 2017 года ставки единого налога не увеличивались, что указывает на некую стабильность налогового законодательства для аграриев.

Как отмечалось ранее, размер единого налога зависит от значения нормативно денежной оценки земельного участка. Ведь ставка единого налога применяется именно к нормативной денежной оценке.

В соответствии с Методикой денежной оценки земель населённых пунктов, стоимость 1 га пашни по области на 01.07.1995 г. составляла в среднем 3576 грн. За последние 25 лет с учётом индексации нормативная денежная оценка 1 га пашни возрастает более чем в 7 раз. Ведь с 1995 года коэффициент индексации нормативной денежной оценки

преимущественное имел значение больше 1 (кроме периодов с 2016 по 2020 годы), что приводило к увеличению нормативной денежной оценки земельных участков сельскохозяйственного назначения [8].

Таким образом, налоговая нагрузка для аграрных предприятий постоянно увеличивается как за счёт увеличения налоговых ставок единого налога, так и за счёт повышения нормативно денежной оценки земельных участков, что является базой налогообложения. Это подтверждает, что земельные участки сельскохозяйственного назначения является основополагающим объектом в части налогообложения деятельности аграрных предприятий. Однако, на сегодняшний день ситуация с определением нормативной денежной оценки земли значительно изменилась, что не было учтено ранее при исследовании правовых аспектов налогообложения земель сельскохозяйственного назначения.

По мнению заведующего отделом финансово-кредитной и налоговой политики Национального научного центра «Институт аграрной экономики», Леонида Тулуша, введение с 2019 года новой нормативной денежной оценки земель сельскохозяйственного назначения приведёт к снижению уровня доходов бюджетов различных уровней - прежде всего, бюджетов территориальных общин, расположенных на сельских территориях. По оценкам учёных, уровень бюджетных потерь от реализации этой новации в текущем году может превысить 2 млрд грн. По его словам, в результате введения нового подхода к оценке сельскохозяйственных угодий с целью их налогообложения, в целом по Украине показатель нормативно денежной оценки снизился почти на 11% против уровня 2018 года [9].

Следует понимать, что умень-

шение размера нормативно денежной оценки сельскохозяйственных угодий приведёт к снижению на соответствующую долю уровня арендной платы. Также, уменьшение размера нормативной денежной оценки приведёт к снижению объёмов налоговых поступлений в бюджеты органов местного самоуправления. И уменьшение этих объёмов касается ряда налогов. В результате применения новой нормативной денежной оценки произойдёт снижение поступлений от: - земельного налога и арендной платы за земли государственной и коммунальной собственности; единого налога четвертой группы.

Выводы. Итак, на основании проведённого анализа, можно сделать выводы, что в Украине преобладающее большинство аграрных предприятий выбирают упрощённую систему налогообложения (специальный налоговый режим), руководствуясь явными преимуществами такой системы. К таким преимуществам можно отнести, в первую очередь, уменьшенная налоговая нагрузка, ведь на общей системе предприятие платит и налог на прибыль предприятий и земельных налог на земли, которые арендует. Во-вторых, период уплаты единого налога лучше адаптирован под сезонный характер сельскохозяйственного производства – большой объём налоговой нагрузки сосредоточен на период, когда предприятие имеет средства в результате реализации сельскохозяйственной продукции.

Государство, с одной стороны, осуществляет администрирование налоговой нагрузки аграрных предприятий посредством изменения налоговых ставок единого налога для аграрных предприятий. Такое администрирование, очевидно приводит, к увеличению налоговой нагрузки для аграрных предприятий и уве-



личение объёмов поступления в бюджеты различных уровней, в первую очередь, в местные бюджеты.

С другой стороны, администрирование налоговой нагрузки осуществляется с помощью изменения законодательства по оценке земель сельскохозяйственного назначения. Ведь нормативная денежная оценка земельных участков является базой налогообложения для земельного налога, единого налога и основной для начисления арендной платы. Необходимо обратить внимание на опыт Польши и предусмотреть правовой механизм изменения единого налога для сельскохозяйственных предприятий при изменении цен на сельхозпродукцию на рынке.

Список использованной литературы

1. Деякі питання удосконалення управління в сфері використання та охорони земель сільськогосподарського призначення державної власності та розпорядження ними: постанова Кабінету Міністрів України від 07.06.2017 р. №413. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/413-2017-%D0%BF#Text>

2. Жидяк О. Р. Вдосконалення системи оподаткування підприємницьких структур аграрної сфери. Ефективна економіка. 2013. № 6. URL: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=2092>

3. Сарана С. В., Семенко Б. М., Семенко Т. М. Спеціальні податкові режими: сучасний стан та перспективи розвитку: монографія. Полтава: Відкритий міжнар. ун-т розвитку людини «Україна», 2012. 170 с.

4. Жмудінський В. П. Вдосконалення механізму справляння єдиного податку четвертої групи у процесі здійснення реорганізації сільськогосподарських підприємств. Актуальні проблеми вітчизняної юриспруденції. 2017. № 1. С. 111 – 114. URL: http://apnl.dnu.in.ua/1_2_2017/28.pdf.

5. Податковий кодекс України:

Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI, зі змінами та доповненнями. Відомості Верховної Ради України від 01.08.2020 р. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

6. Про оцінку земель: Закон України від 11.12.2003 р. №1378-IV, зі змінами та доповненнями. Відомості Верховної Ради України від 03.07.2020 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1378-15>.

7. Пилипчук В. П., Івасько І. М. Становлення та застосування прибуткового оподаткування у галузі сільського господарства в країнах ЄС. Всеукраїнський науково-виробничий журнал «Інноваційна економіка» 5*2013[43] 2013 р., с. 237-241 URL: file:///C:/Users/Svetlana/Desktop/inek_2013_5_61.pdf.

8. Шепель І. В. Оподаткування сільськогосподарських товаровиробників в умовах податкових змін. Облік, аналіз, аудит і оподаткування в умовах глобалізації економіки: тези доповідей I Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції. Україна. Ужгород: Видавництво УжНУ «Говерла». 2017 р. С. 366-369.

9. Тулуш Л. Д. Через запровадження нової нормативної грошової оцінки земель місцеві бюджети можуть втратити понад 2 млрд грн. Інтернат-видання Agropolit.com. 2019 р. URL: <https://agropolit.com/news/11907-cherez-zaprovadjennya-novoyi-normativnoyi-groshovoyi-otsinki-zemel-mistsevi-byudjeti-mojut-vtratiti-bilshe-2-mlrd-grn>

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРАХ

Мацелик Татьяна Александровна – доктор юридических наук, доцент, профессор кафедры финансового права Учебно-научного института права, Университета государственной фискальной службы Украины; Ливак Антон Петрович – аспирант кафедры финансового права Учебно-научного института права Университета государственной фискальной службы Украины;

INFORMATION ABOUT THE AUTHOR

Matselik Tatiana Aleksandrovna – Doctor of Law Science, Associate Professor, Professor at the Department of Financial Law at the Educational and Scientific Institute of Law of State Tax Service University of Ukraine; 2012boom@ukr.net
Livak Anton Petrovich – Postgraduate Student at the Financial Law Department at the Educational and Scientific Institute of Law of State Tax Service University of Ukraine; livak61@gmail.com