

ОСОБЕННОСТИ ИНСТРУМЕНТАРИЯ НАЛОГОВОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ АПК, ПРИМЕНЯЕМОГО В УКРАИНСКОЙ И МИРОВОЙ ПРАКТИКЕ*

Елена Тодоровна ПРОКОПЧУК

кандидат экономических наук, старший преподаватель кафедры финансов, банковского дела и страхования, Уманский национальный университет садоводства, Умань, Украина
pivotbi@mail.ru

История статьи:

Получена 05.04.2017
Получена в доработанном виде 19.04.2017
Одобрена 11.05.2017
Доступна онлайн 14.12.2017

УДК 336.221: 631.16
JEL: H21, H30, Q1, Q18

Ключевые слова: налоги, налоговые системы, финансовое стимулирование, налоговые льготы, налоговое регулирование

Аннотация

Предмет. Налоговое регулирование является ключевым инструментом обеспечения влияния государства на экономические процессы в стране. От обоснованности налоговой политики, рациональности формирования налогового механизма, его направленности на стимулирование предпринимательской активности и формирования благоприятного инвестиционного климата в значительной мере зависят темпы роста экономики в целом и отдельных ее отраслей.

Цели. Анализ и оценка мировой и украинской практики применения налогов в регулировании развития экономики и стимулировании деятельности предприятий АПК.
Методология. Использовались экономико-статистические методы исследования, в частности монографический, сравнения, табличный, а также научного обобщения.

Результаты. Установлено, что состав и условия применяемых разными государствами налоговых регуляторов в аграрном секторе подразумевает ориентацию на реализуемые цели, предполагающее три ключевых ориентира: поддержку эффективности (США), социально-экологическую модель (страны ЕС), социально-ориентированную модель (Украина, страны СНГ). Разнообразие налогов позволяет регулировать разные стороны аграрного производства и сельской жизни, при этом налоговая политика в сельском хозяйстве развитых стран использует всю совокупность прямых и косвенных налогов, что и в национальных экономиках в целом. Нынешняя фискальная политика украинского государства в отношении аграрного сектора экономики не отличается комплексностью и системностью, имеет ряд недостатков, которые не обеспечивают формирования благоприятной институциональной среды и выравнивания условий хозяйствования в отрасли в целях стимулирования эффективного производства конкурентоспособной сельскохозяйственной продукции.

Выводы. Для совершенствования системы налогообложения сельскохозяйственных товаропроизводителей в конкретном государстве требуется анализ возможных инструментов и накопленного опыта их применения в мировой практике (экономических результатов, выгод, потерь и рисков), сравнение альтернативных способов достижения долгосрочных системных результатов, а также тактических целей развития.

© Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ, 2017

Для цитирования: Прокопчук Е.Т. Особенности инструментария налогового регулирования АПК, применяемого в украинской и мировой практике // *Международный бухгалтерский учет*. – 2017. – Т. 20, № 23. – С. 1392 – 1412.
<https://doi.org/10.24891/ia.20.23.1392>

Развитие агропромышленного комплекса как системообразующей сферы экономики является одним из приоритетов государственной политики обеспечения продовольственной безопасности и стимулирования развития сельских территорий. Налоговое регулирование является ключевым инструментом обеспечения влияния государства на экономические процессы в стране. От обоснованности налоговой политики, рациональности формирования налогового механизма, его направленности на стимулирование предпринимательской активности и формирования благоприятного инвестиционного климата в

значительной мере зависят темпы роста экономики в целом и отдельных ее отраслей.

В развитых зарубежных странах издавна сложившиеся и устоявшиеся налоговые системы активно развиваются под влиянием изменений как в национальной, так и в мировой экономике. Анализ и оценка изменений в налоговых системах зарубежных стран и выявление тенденций их развития важны для совершенствования налоговой политики и инструментария налогового регулирования на Украине с точки зрения создания более благоприятного налогового климата и совершенствования налогового законодательства.

* Статья публикуется по материалам журнала «Финансы и кредит», 2017. Т. 23. Вып. 25.

Проблемы развития сельского хозяйства всегда находились в центре внимания экономистов. Формирование налоговых регуляторов и стимулов развития применительно к решению отраслевых проблем представляет особый теоретический и практический интерес, о чем свидетельствуют труды таких зарубежных ученых, как А. Агха [1], С. Адам и Дж. Браун [2], М. Аен [3], Х. Арендонк [4], Дж. Браун¹, С. Доуел [5], Б. Хилл [6].

Особенности налогообложения сельского хозяйства развивающихся стран и стран с переходной экономикой исследованы в трудах Е. Ахмада, К. Гордона, С. Розелле. Теоретические и прикладные аспекты налогового регулирования агропромышленного комплекса России разрабатывают О.А. Александрова [7], В.И. Братцев, Д.Б. Волков [8], Г.А. Гончаренко [9], И.В. Горский [10], М.Н. Деревенских², Н.Д. Зарипова³, Н.Ф. Зарук [11], М.Ю. Малкина и Р.В. Балакин [12], И.В. Оробинская [13, 14], М.А. Печенская и Т.В. Ускова [15] М.В. Пьянова [16], А.И. Татаркин, А.Д. Максимов [17].

Формирование эффективного экономического механизма в агропромышленном комплексе, бюджетно-налоговой поддержки сельского хозяйства в современной украинской практике исследовалось Е.Т. Прокопчук [18, 19], Л.Д. Тулушом [20].

В то же время, несмотря на столь значительный интерес зарубежных и украинских ученых к вопросам государственного вмешательства в аграрную сферу, до сих пор остается много нерешенных вопросов, связанных с совершенствованием налоговой политики и инструментария налогового регулирования агропромышленного производства на Украине.

Соответственно, целью данной статьи является анализ и оценка мировой и украинской практики применения налогов в регулировании развития экономики и стимулировании деятельности предприятий АПК.

Успешные примеры целенаправленного использования налогов в совершенствовании структуры экономики страны, а также в регулировании развития организаций можно наблюдать в странах Западной Европы, Америки и Азии (Японии, Китае, Южной Корее). В политике, проводимой правительствами этих стран, много

общих черт, хотя решали они разные задачи: Европа, Япония – восстановление промышленности после Второй мировой войны; Китай, Южная Корея – индустриализация [14].

Для целей налогового регулирования АПК на Украине используются те же методы, что и в развитых странах (*рис. 1*).

Современная система налогообложения сельскохозяйственных товаропроизводителей Украины представлена инструментами, которые отражены на *рис. 2*.

Нынешняя фискальная политика украинского государства в отношении аграрного сектора экономики не отличается комплексностью и системностью, имеет ряд недостатков, которые не обеспечивают формирования благоприятной институциональной среды и выравнивания условий хозяйствования в отрасли для стимулирования эффективного производства конкурентоспособной сельскохозяйственной продукции. Налоговый механизм до 2016 г. применялся на Украине только в качестве инструмента государственной финансовой поддержки сельскохозяйственных товаропроизводителей. В то же время его другие функциональные свойства не используются, в частности такая важная способность, как выравнивание доходов и условий хозяйствования.

В условиях ограниченности бюджетных возможностей государства, посткризисного развития экономики Украины, объемы предоставленных налоговых льгот субъектам аграрного бизнеса в последние годы в разы превышают объемы прямой бюджетной поддержки. Использование унифицированных налоговых инструментов нарушило конкурентную среду в отрасли и поставило в неравные условия товаропроизводителей различных организационно-правовых форм хозяйствования и производственной специализации. Таким образом, уровень налоговой нагрузки на экономически сильные и слабые предприятия неодинаков, что приводит к налоговой дискриминации товаропроизводителей мелких организационно-правовых форм. Очевидно, существующие проблемы налогового регулирования развития агропромышленного производства Украины требуют решения и изучения мировой практики.

Остановимся на сравнительной характеристике распространенного среди различных государств инструментария налогового регулирования развития экономики и стимулирования агропромышленного производства.

Если рассматривать состав и функциональные возможности налогового инструментария поддержки АПК, необходимо учитывать структурные особенности налоговых систем. По

¹ Browne J., Roantree B. Office for Budget Responsibility of the UK. Economic and Fiscal Outlook. Norwich, TSO, 2014, no. March, pp. 127–135.

² Деревенских М.Н., Оробинская И.В. Повышение роли имущественного налогообложения в формировании региональных бюджетов в Российской Федерации // Финансы и кредит. 2015. № 5. С. 41–50.

³ Зарипова Н.Д. Анализ практики налогового регулирования в зарубежных странах // Международный бухгалтерский учет. 2011. № 19. С. 44–50.

структуре налоговых поступлений зарубежные страны целесообразно разделить на несколько групп (табл. 1). В первой группе доля налогов на доходы граждан и корпораций является преобладающей (США, Дания, Люксембург, Финляндия, Швеция). Ко второй группе, где наибольшую часть налоговых поступлений составляют социальные платежи, можно отнести Австрию, Германию, Нидерланды, Францию и Словакию. В третьей группе стран преобладающая часть налоговых поступлений обеспечивается за счет косвенных налогов на товары и услуги, что наблюдается в Греции, Исландии и Португалии. В самую многочисленную четвертую группу входят остальные страны, в которых ни один из видов налоговых поступлений не преобладает: Бельгия, Ирландия, Италия, Испания, Норвегия, Великобритания, Финляндия и Швейцария (табл. 1).

Однако отметим существенную разницу: на Украине (как и в России) большая часть налогов на доход и социальных платежей вносится юридическими лицами, в то время как в США и Западной Европе, наоборот, физическими лицами. Налоги на имущество обеспечивают в среднем около 4,3% налоговых поступлений консолидированного бюджета в Западной Европе, хотя в отдельных странах (Люксембург, Исландия, Швейцария, Великобритания) эти поступления более значительны (от 7,2 до 10,5%). В США доля имущественных налогов самая высокая – 11,2% [5].

Если рассматривать налоговые поступления в странах – членах ЕС в разрезе основных категорий, то следует отметить следующее. В среднем в ЕС соотношение между основными категориями налоговых поступлений (налоги на производство и импорт; налоги на доходы и богатство, социальные взносы) и ВВП приблизительно одинаково и находится в пределах 13% (табл. 2).

При этом в разрезе отдельных стран наблюдаются существенные различия. Так, в 2015 г. доля налогов на производство и импорт была самой высокой в Швеции (здесь они составляли 22,1% от ВВП), Хорватии (19,7%) и Венгрии (18,9%). В то же время в Ирландии (8,9%), Германии и Словакии (11%) этот показатель самый низкий.

Для налогов, связанных с доходами и богатством, высокий удельный вес был зарегистрирован в Дании (30,4% ВВП). В Болгарии и Литве, напротив, эти показатели являются самыми низкими в ЕС: 5,4% и 5,5% соответственно.

Чистые социальные взносы занимают значительный удельный вес во Франции (18,9%), Бельгии (16,7%) и Германии (16,5%), а самая низкая доля зафиксирована в Дании (1% ВВП).

В 2015 г. доля налогов и социальных взносов в ВВП Украины составляла 34%, то есть сократилась за последние три года на 4,4 п.п. [18].

Сравнительный анализ эффективности налоговых систем разных государств может быть проведен на основе оценки и сопоставления величины общего налогового бремени, исчисленного как сумма уплаченных в бюджет налогов, отнесенная к величине ВВП и выраженная в процентах, которая на Украине заметно ниже уровня стран ЕС, примерно на одном уровне с Россией, Японией и США и выше, чем в бурно развивающихся экономиках (Индия, Китай) (рис. 3).

Для выработки эффективной налоговой политики поддержки развития АПК и ее реализации необходимо усилить стимулирующую роль налогов на деятельность в аграрном секторе, модернизировать налоговые преференции и льготы для привлечения инвестиций в отрасль. Большинство развитых стран для сельскохозяйственных товаропроизводителей применяют пониженные ставки прямых налогов в целях роста сельскохозяйственного производства. Возможность регулирования условий хозяйственной деятельности АПК, а также низкий уровень доходов сельхозпроизводителей определяют весомую роль участия государства в развитии налогообложения аграрной сферы экономики (табл. 3).

Анализ показывает, что практически во всех странах подоходный налог (НДФЛ) и корпоративный налог (налог на прибыль) относятся к национальным налогам. Прочие налоги могут относиться и к национальному, и к местному уровням: в значительной степени это определяется историческими факторами, традициями конкретной страны, состоянием местных бюджетов и объемом трансфертов, получаемых из центра, правом местных властей на законодательную инициативу [10].

В США и Канаде аналогичные налоги существуют на региональном и местном уровнях, хотя местные ставки существенно снижены по сравнению с федеральными. НДС также является национальным налогом в странах, которые его применяют; в США и Канаде, где аналогом НДС служит налог с продаж, он относится к местным налогам (на Украине НДС – общегосударственный налог).

Остановимся на сравнительной характеристике инструментария отдельных видов налогов развитых стран с учетом специфики, присущей агропромышленному производству, прежде всего – его аграрному сегменту.

1. Подоходный налог с физических лиц

Порядок выплаты и ставки подоходного налога с физических лиц устанавливаются на национальном

уровне во всех странах. Тем не менее согласно законодательству большинства государств поступления от его уплаты могут распределяться в определенной пропорции между национальным, региональными и местными бюджетами. Например, в Германии из общей суммы подоходного налога, полученного от сельского хозяйства, 42,5% поступает в федеральный бюджет, 42,5% – в бюджеты земель, 15% – в бюджет местных органов (общин) [4].

Во всех странах налогооблагаемой базой для уплаты подоходного налога является чистый доход, полученный субъектом налогообложения за определенный период независимо от того, кем является налогоплательщик: фермером, лицом свободной профессии, ремесленником, предпринимателем. Различия в уплате налога наемным рабочим или индивидуальным предпринимателем заключаются в том, что у первого ежемесячно удерживают налог непосредственно, а индивидуальный предприниматель платит в конце года по декларации.

Наконец, во всех странах существует необлагаемый налогом минимум, который является вычетом из налогооблагаемой базы (в Германии, например, он составляет 12,1 тыс. марок в год; во Франции – 18,1 тыс. франков в год); он подлежит индексированию на рост цен.

Из табл. 4 видно, что ставки подоходного налога, установленные для аграрного сегмента АПК, не отличаются от средних по экономике. Тем не менее характер предоставляемых льгот по этому налогу в ряде стран свидетельствует о наличии тенденции стимулирования фермерства и семейных производителей продукции АПК.

Так, во Франции государство активно использует его для проведения социальной политики (стимулирования семьи, оказания помощи малоимущим и пр.), предоставления налоговых льгот мелким производителям с низким уровнем дохода. В сельском хозяйстве Франции действуют три режима налогообложения в зависимости от уровня дохода сельхозпроизводителей: профессиональный (приоритет кассового метода), коммерческий (обязателен метод начислений с учетом полученных авансов) и сельскохозяйственный (используется кассовый метод и особые условия, учитывающие специфику сельского хозяйства).

В США в отличие от других стран подоходный налог относится не только к федеральным налогам, он взимается и на уровне штатов и на местном уровне. При этом если ставки федерального налога едины для всей страны, то ставки подоходного налога штатов и местные различаются и устанавливаются в соответствии с состоянием

бюджетов и направлениями налоговой политики на местном уровне.

В штате Нью-Йорк, например, дополнительно к федеральному налогу устанавливается подоходный налог, равный 5,5% при уровне дохода до 27 000 долл. США в год и 7% – свыше 27 000 долл. США в год.

В США фермеры не имеют льготной ставки подоходного налога. Льготный характер налогообложения (налоговый «фаворитизм») состоит в том, что основная часть фермеров имеет низкий доход по сравнению с доходами в несельскохозяйственных отраслях и, следовательно, уплачивают подоходный налог по минимальной ставке, принятой для всех налогоплательщиков. Кроме того, фермеры вправе применить налоговые скидки на величину производимых расходов при внедрении инноваций в рамках правительственных программ, реализуемых на уровне федерального правительства или правительств штатов, а также учесть с расходов до 25% от налогооблагаемой прибыли приоритетные инвестиции в почво- и водоохранные мероприятия, модернизацию производственных и хозяйственных построек и др. Участвующим в аграрных госпрограммах фермерам налоговое законодательство разрешает задерживать выплату налога на сумму увеличения капитальных вложений до окончания процесса инвестирования [5].

На Украине аграрии платят подоходный налог с физических лиц дважды: с заработной платы и арендной платы за землю. Согласно Налоговому кодексу Украины, ставка налога в 2016 г. – 18%. Следует отметить, что украинские фермеры не имеют льготной ставки подоходного налога.

Таким образом, в развитых странах подоходный налог с физических лиц дифференцирован. При этом сельскохозяйственные производители пользуются дополнительными налоговыми льготами по сравнению с лицами, занятыми в других отраслях экономики.

Основные исключения из общего порядка обложения подоходным налогом с физических лиц отображены на рис. 4.

Слабые в промышленном отношении страны, как правило, не могут позволить себе освобождение от налогов аграрного сектора, поскольку он является основой экономики и бюджетных доходов. Развивающиеся государства проводят дифференцированную налоговую политику в отношении налогообложения доходов фермеров. Так, Индия при исчислении подоходного налога освобождает от него доходы от сельского хозяйства, устанавливая при этом четкие требования к признанию таких доходов, включая: 1) подтверждение фактического использования земли в сельскохозяйственном производстве;

2) определение состава сельскохозяйственных операций, в том числе получение в натуральной форме, реализация выращенной продукции, ее переработка и продажа продуктов такой переработки; 3) доходы от эксплуатации недвижимого имущества фермеров, используемого как жилой дом или склад [16].

При характеристике проблемы налогообложения аграрного сектора в развивающихся странах следует обратить внимание на некоторые обстоятельства, сдерживающие эффективность налогового регулирования, основные из них сгруппированы на рис. 5.

2. Налог на доходы юридических лиц (корпоративный налог или налог на прибыль)

Корпоративный налог, или налог на доходы юридических лиц (налог на прибыль), имеет небольшое распространение в сельском хозяйстве развитых стран, поскольку основная часть сельскохозяйственных предприятий (по числу) осуществляет производство на индивидуальной основе (семейная ферма) (табл. 5). Основная сфера применения этого налога в АПК – это отрасли переработки сельскохозяйственной продукции, отрасли производства сельскохозяйственной техники, удобрений и иных ресурсов для сельскохозяйственного производства, инфраструктурные отрасли АПК.

Под обложение корпоративным налогом попадают и кооперативы, которым предоставляются значительные налоговые льготы. Кооперативы по переработке сельскохозяйственной продукции, по предоставлению услуг фермерам, поставке средств производства, по кредитованию во всех развитых странах имеют налоговые послабления, что можно квалифицировать как еще одну значимую тенденцию общемировых подходов к налоговому регулированию АПК. В частности, государствами предпринимаются меры по устранению двойного обложения при уплате налога кооперативом (по результатам деятельности) и его членами (при распределении доходов от деятельности кооператива), подоходный налог уплачивается только на одном уровне.

В Соединенных Штатах Америки если фермер организует производство в форме акционерного общества, то он платит два налога: на прибыль корпорации и подоходный налог. Это объясняет абсолютное преобладание семейной формы ведения сельского хозяйства в США – 86% сельхозпредприятий. Основная часть предприятий малого бизнеса и фермеров, имеющих доход до 75 тыс. долл. США в год, платит налог по минимальной льготной ставке. Аналогичная ситуация в Германии, Франции, Италии.

Яркой тенденцией налогового регулирования доходов агросектора, выработанной мировой

практикой, выступают специальные режимы налогообложения, дифференцирующие условия взимания налогов с учетом статуса налогоплательщика и комбинации применяемых при определенных условиях налогов. На протяжении 16 лет (1999–2014 гг.) на Украине механизм прямого налогообложения сельскохозяйственных товаропроизводителей функционировал в виде фиксированного сельскохозяйственного налога (ФСН). Так, налоговым законодательством Украины был определен ФСН, взимаемый по ставкам, установленным в процентах от кадастровой стоимости в зависимости от вида сельскохозяйственных угодий, и освобождающий его плательщиков от уплаты земельного налога при соблюдении установленных требований к структуре доходов от деятельности и при отсутствии налоговой задолженности. В то же время с 01.01.2015 он превратился в единый налог четвертой группы. К этой группе причисляются сельхозтоваропроизводители, у которых доля производства превышает 75%. Ставка единого налога для этой группы в 2016 г. составляет 0,16–5,4% нормативно-денежной оценки 1 га земли в зависимости от вида земель. В 2015 г. ставка налога составляла 0,09–3%, тогда как, для сравнения, в 2014 г. ФСН был равен 0,03–1% нормативно-денежной оценки 1 га земли. Льготную систему вообще хотели отменить, но аграриям удалось ее отстоять. Зато, как видим, ставки налога выросли с 1 га (в процентах от базы налогообложения).

Многие государства при определении специфики применения корпоративных налогов в аграрном секторе устанавливают расчетный метод определения средней прибыли за несколько лет, усредняющий неоднородность урожаев, что позволяет выравнивать доходность сельскохозяйственных товаропроизводителей. Так, французское налоговое законодательство устанавливает правила смягчения колебаний в доходах (фактор-система), позволяющие либо увеличивать, либо уменьшать налоговые обязательства за трехлетний период. Великобритания при налогообложении фермеров допускает рассчитывать налог исходя из половины общего показателя налогооблагаемой прибыли для каждого из двух лет – налогового периода и предшествовавшего ему года при ограничении показателем от 30% прибыли от года с лучшим результатом⁴.

В качестве меры сглаживания колебаний доходности в аграрном секторе используются такие инструменты, как перенос убытков текущего года на последующие периоды, альтернативные методы признания амортизационных расходов,

⁴ Browne J., Roantree B. Office for Budget Responsibility of the UK. Economic and Fiscal Outlook. Norwich, TSO, 2014, no. March, pp. 127–135.

варьирование сроков уплаты налога на доходы с правом отсрочек платежа.

Для налоговой политики многих государств характерно полное освобождение доходов производителей аграрной продукции. Так, Китай не облагает налогом на доходы предприятий доходы от сельского хозяйства и рыболовства, кроме доходов от выращивания аквакультур, чая, цветов и культур для изготовления напитков и ароматизаторов. В отношении последних видов доходов установлена пониженная налоговая ставка 12,5% по сравнению с основной налоговой ставкой 25%. Индия предоставляет широкий спектр налоговых льгот по корпоративному налогу, преследуя цели поддержки развития АПК, его производственной и территориальной инфраструктуры, а также социальных учреждений в сельской местности.

3. Налог на землю

Земля является основным фактором производства в сельском хозяйстве и подлежит обложению земельным налогом. Ставка налога на землю сельскохозяйственного назначения намного ниже ставки на землю иного назначения. Этот подход представляет собой основной принцип льготного налогообложения сельского хозяйства. Основная цель налогообложения земельной собственности во всех странах заключается в пополнении местных бюджетов, поэтому земельный налог является местным. Доход от налога на землю (включая строения на ней) составляет основную часть поступлений от налогов в местные бюджеты. Например, в США он составляет 95%, в Канаде – 81%, в Германии, Франции – около 75%, в России – 1,46% [6].

Методы исчисления земельного налога в развитых странах различны, в целом используется в том или ином виде кадастровый метод. Рыночная стоимость земли значительно превышает расчетный уровень, что также можно рассматривать как налоговую льготу.

Ставка налога на землю сельскохозяйственного назначения зависит от многих факторов: в первую очередь от того, работает ли земельный рынок; как работают сельскохозяйственные рынки; является ли сельскохозяйственное производство рентабельным. В любом случае во всех развитых странах ставки налога на землю для сельскохозяйственного использования – низкие (как правило, не превышают 1% от стоимости земли, в том числе и в РФ), поскольку высокие ставки препятствуют эффективному использованию земли, росту капиталовложений в земельный фонд.

Во Франции земельный налог также исчисляется на основе кадастра, однако собственники земли должны предоставлять информацию обо всех изменениях, внесенных в земельный фонд.

В США местные оценочные комиссии (графства или муниципалитеты) собирают всю необходимую информацию об участках, расположенных на данных территориях: цены купли-продажи, ставки арендной платы, издержки по строительству на участке, внесенные улучшения. Разные штаты используют свои методики, в основу которых закладываются такие параметры, как степень использования, альтернативные продажи аналогичных участков, капитализация дохода и пр. На основе этой информации выполняются кадастровые оценки или составляются налоговые карты.

Таким образом, в развитых странах существуют различные способы предоставления налоговых льгот по земельному налогу:

- 1) в ряде стран сельскохозяйственные земли на законодательном уровне исключены из налогообложения. Так, в Великобритании, Голландии, Швеции сельскохозяйственная земля, включая постройки на ней, не подлежит налогообложению;
- 2) оценка налоговой стоимости земли осуществляется не по реальным рыночным ценам, а по кадастру или по льготным ставкам. В США и Канаде стоимость земли оценивается не по рыночной стоимости, а по стоимости ее реального использования, что приводит к значительному занижению стоимости земли, а следовательно, и налогооблагаемой базы;
- 3) в виде льгот в связи с осуществлением программ развития аграрного производства. Так, в США 47 из 50 штатов предоставляют какие-либо преференции по уплате налога. В ряде штатов землевладелец получает льготу по земельному налогу, если подписывает с администрацией штата контракт о сельскохозяйственном использовании земли на определенный срок (например, на 10–20 лет) [14].

Следует также отметить практику налогового регулирования, ориентированного на обеспечение эффективного использования земельных ресурсов. Так, в Бразилии при исчислении налога на сельские земли учитывают не только площадь, но и степень вовлеченности земли в сельскохозяйственную деятельность, которая рассчитывается в виде процентной доли фактически используемой в сельскохозяйственном производстве части земельного участка к его общей полезной площади. Соответственно, чем выше будет показатель вовлеченности, тем меньшая сумма земельного налога будет начисляться.

С 2016 г. предприятия агропромышленного производства на Украине платят земельный налог на общих основаниях. Предельный размер ставки земельного налога за земли сельхозугодий увеличен

до 1% от их нормативной денежной оценки (ранее он был равен 0,1% для пашни, сенокосов и пастбищ и 0,03% – для многолетних насаждений).

К 2015 г. от уплаты земельного налога освобождались: плательщики ФСН за земельные участки для ведения с/х производства товара, новые фермерские хозяйства в течение трех лет, а в населенных пунктах, где нет рабочей силы, – в течение 5 лет с момента передачи им земельного участка в собственность.

4. Налог на добавленную стоимость

Налог на добавленную стоимость – основной косвенный налог, действующий в странах Европейского союза с начала 1970-х гг. Специфика АПК стран ЕС состоит в наличии большого числа относительно мелких семейных ферм, которые не имеют возможности вести сложную бухгалтерию движения товаров и услуг, а также не могут нести расходы по бухгалтерскому учету. Специфические особенности аграрной экономики неминуемо накладывают отпечаток на ввод и функционирование НДС в отрасли сельскохозяйственного производства. При этом заметим, что возникновение определенных объективных трудностей характерно даже для упрощенной системы НДС в сельском хозяйстве.

В европейских странах для сельского хозяйства характерным является применение режимов взимания НДС, которые имеют специфический характер, направлены на льготное налогообложение в сельском хозяйстве и упрощение налоговых процедур. По результатам обобщения зарубежной практики государственной финансовой поддержки сельскохозяйственных товаропроизводителей охарактеризованы наиболее распространенные ее формы (рис. 6).

В ходе проведенного исследования выявлено, что финансовое стимулирование фермерской деятельности осуществляется преимущественно методами прямого бюджетного финансирования, тогда как роль налоговых инструментов в этом процессе является незначительной.

Следует отметить, что в целом в странах ЕС для механизма функционирования НДС характерно единство и сходство в администрировании. При этом размер ставок и их количество, может различаться по отдельно взятым странам. Кроме того, в отличие от Украины имеет место дифференциация распределения поступлений от уплаты данного налога между бюджетами разных уровней. В частности, такая дифференциация характерна для Германии, зато во Франции в национальный бюджет направляется вся сумма поступления от уплаты налога.

Сначала остановимся на рассмотрении специальных режимов взимания НДС, которые характеризуются льготным устремлением. Примером специального

льготного режима является схема НДС, известная как «схема дополнения общей тарифной ставки» фермеров, которая используется мелкими фермерами и садоводами (в подавляющем большинстве во Франции и Италии). Основная его суть заключается в установлении дополнения к фиксированному компенсационным процентным нормам. Фермеры, которые используют этот специальный режим, не зарегистрированные плательщиками НДС (преимущественно это совсем мелкие фермерские хозяйства), и, соответственно, они не могут компенсировать входной налог. Однако, формируя цену, фермеры имеют право получить дополнение общей тарифной ставки (которая равна 4%), во время реализации товаров и услуг клиентам, зарегистрированным плательщиками НДС⁵ [11]. Это дополнение не является НДС, но действует как компенсация потери входного налога на закупки.

Таким образом, в этих странах при условиях применения данного льготного режима государству удастся в определенной мере уравновесить налоговые условия для разных категорий сельскохозяйственных товаропроизводителей (которые имеют разный налоговый статус, являются разными по величине). То есть в этих европейских странах приоритетным является всевозможное содействие производству сельскохозяйственной продукции со стороны государства, вне зависимости от размеров фермерских хозяйств, что ее производят.

Как свидетельствует практика налогообложения в разных странах, имеется достаточно большое разнообразие ставок НДС, действует принцип дифференцированных ставок. Сниженные ставки налога устанавливают, как правило, на продовольственные товары, товары первой необходимости. Сниженные ставки НДС на продовольственные товары действуют в Германии – 7% (при этом основная ставка налога – 19%), Италии – 4% (основная ставка налога – 22%), Греции – 8% (основная ставка налога – 23%), Франции – 5,5% (основная ставка налога – 20%), Нидерландах – 6% (основная ставка налога – 21%) и Польше – 7% (основная ставка налога – 23%) [3, 4, 12]. По этому поводу отметим, что на Украине в последнее время значительная часть научных публикаций посвящена вопросам снижения уровня ставок налога на добавленную стоимость, а также их дифференциации.

В развитых странах широко используется практика освобождения от уплаты НДС, а также применения сниженной ставки налога на средства производства, которые используются для сельскохозяйственного производства. В табл. 6 сгруппированы данные относительно ставок НДС на средства производства

⁵ Зарипова Н.Д. Анализ практики налогового регулирования в зарубежных странах // *Международный бухгалтерский учет*. 2011. № 19. С. 44.

для сельского хозяйства в некоторых развитых странах.

Во всех странах ЕС небольшие и средние по размеру хозяйства могут применять режим уплаты налога согласно итогам года, выходя из общей суммы оборота (для них характерным является ведение простой бухгалтерии, при этом налог подлежит уплате в конце года на основе итоговой суммы продаж и покупок) [6, 16].

Основная суть отмеченного режима направлена на упрощение налоговых отношений, предоставление возможности сельскохозяйственным товаропроизводителям максимально сконцентрироваться на главном своем задании – производстве качественной продукции, не отвлекаясь (ежемесячно или ежеквартально) на расчеты и уплате налога.

В странах ЕС широкое распространение приобрел режим, при котором этап сельскохозяйственного производства лишен уплаты НДС в бюджет, а сельскохозяйственные предприятия, которые осуществили переход на спецрежим, получают возможность начисления и уплаты данного налога в бюджет по ставке, отличающейся от стандартной, – фиксированной ставке (flat rate), расчет которой осуществляет каждая страна, беря за основу национальные счета [1].

Следовательно, основную цель отмеченного режима можно определить как достижение покрытия сумм оплаченного и начисленного налога, то есть фактически сумма уплаты налога в бюджет равняется нулю.

Однако здесь важным будет вопрос правильности и точности расчета компенсационных процентных норм для предотвращения перекомпенсации и превращения отмеченного режима в субсидирование сельского хозяйства [2].

В табл. 7 сгруппированы данные относительно размера ставок НДС в некоторых развитых странах на сельскохозяйственную продукцию и отмечены компенсационные ставки данного налога, которые рассчитаны для основных видов сельскохозяйственной продукции.

Из данных табл. 7 видно, что компенсационная ставка налога может отличаться не только по отдельным странам, но и в пределах одной страны в разрезе отраслей сельскохозяйственного производства.

Отметим, что наибольшее распространение, так называемая система общей тарифной ставки получила в трех странах: Франции, Италии и Германии. Разница в пропорции фермеров в системе общей тарифной ставки НДС свидетельствует о том, что немецкие фермеры имеют соответствующий экономический интерес со ставкой в 9%

сравнительно с 7-процентной льготной ставкой, которая применяется в обычной системе [7].

Налогообложение фермеров в Англии и Дании осуществляется на общих основаниях рядом с плательщиками других категорий. Заметим, что в Великобритании ставка НДС на продукцию сельскохозяйственного производства составляет 0%, но фермеры имеют возможность получения компенсации налога из бюджета в установленный срок.

Подытоживая, отметим, что в практике как развитых европейских стран, так и Украины налогообложение сельского хозяйства наиболее распространенной формой универсального акциза – НДС – характеризуется льготным характером.

В США в отличие от других стран, например ЕС, нет НДС, вместо него действует налог с продаж. Кроме того, в отличие от стран ЕС – это налог не федерального значения, а уровня штатов, и он обеспечивает около 30% поступлений в бюджеты штатов. Объектом налогообложения является валовая выручка с продаж на каждой стадии обращения товара. Ставка налога меняется в зависимости от штатов: она составляет от 3 до 7,5% к розничной цене в зависимости от штата, в среднем – 3–4%. Как правило, на продовольственные товары ставки налога с продаж штатами понижаются.

На Украине на протяжении семнадцати лет (1999–2015 гг.) НДС в сельском хозяйстве функционировал преимущественно в виде спецрежимов его взимания (рис. 7). Такой механизм поддержки был разработан в связи с недостаточностью средств в государственном бюджете, что должны были направляться на финансирование развития отрасли сельского хозяйства, и, следовательно, этот механизм следует рассматривать как косвенную форму субсидирования развития данной отрасли.

Введение специальных налоговых режимов сыграло положительную роль в развитии отечественного производства. Прежде всего возобновилась положительная динамика объемов сельскохозяйственного производства.

Стоит упомянуть, что при введении специальных налоговых режимов (начиная с 1999 г.) в сельском хозяйстве предполагалось, что их действие будет ограничено пятилетним периодом – до 01.01.2004. Однако разработанный налоговый инструментарий оказался настолько привлекательным, что функционировал в практически неизменном виде 17 лет вместо предусмотренных пяти. Спецрежим взимания НДС в сфере сельского хозяйства Украины (режим НДС-аккумуляции) является уникальным и в соответствующем виде не применяется в западной практике. С учетом имеющихся недостатков спецрежима НДС для сельхозпредприятий в последнее время активно обсуждался вопрос

отмены его действия. Полная отмена состоялась 01.01.2017.

Таким образом, тенденции налогообложения АПК, формирующиеся в мировой практике, отражают зависимость налоговых преференций от целей государственной политики, ориентированных на максимизацию эффективности – поддержка эффективности (реализуется в США); максимизацию эффективности с учетом социального и экологического аспектов, что предполагает активное стимулирование структурных изменений широким спектром налоговых преференций в отношении малого предпринимательства, фермерства и сельскохозяйственной кооперации – социально-экологическая модель (страны ЕС), а также перераспределение созданной стоимости между отраслями АПК при содействии таких налоговых инструментов, как специальные режимы

и условия налогообложения доходов, земельных угодий и использования трудовых ресурсов – социально ориентированная модель (Украина, Россия и страны СНГ). Разнообразие налогов позволяет регулировать разные стороны аграрного производства и сельской жизни, при этом налоговая политика в сельском хозяйстве развитых стран использует всю совокупность прямых и косвенных налогов.

В связи с этим для совершенствования системы налогообложения сельскохозяйственных товаропроизводителей в конкретном государстве требуется анализ возможных инструментов и накопленного опыта их применения в мировой практике (экономических результатов, выгод, потерь и рисков), сравнение альтернативных способов достижения долгосрочных системных приоритетов, а также тактических целей развития.

Таблица 1

Группировка стран мира с учетом структурных особенностей налоговых систем

Table 1

Grouping the countries worldwide based on structural features of tax systems

Группа	Преобладание налогов	Страны
Первая	На доходы граждан и корпораций	США, Дания, Люксембург, Финляндия, Швеция
Вторая	Социальные платежи	Австрия, Германия, Нидерланды, Франция
Третья	Косвенные налоги	Греция, Исландия, Португалия
Четвертая (самая многочисленная)	Ни один из видов налоговых поступлений не преобладает	Бельгия, Ирландия, Италия, Испания, Норвегия, Великобритания, Финляндия, Швейцария

Источник: обобщено по данным [7, 16]; *Зарипова Н.Д.* Анализ практики налогового регулирования в зарубежных странах // *Международный бухгалтерский учет*. 2011. № 19. С. 44–50

Source: Author's generalization, based on [7, 16]. *Zaripova N.D.* [Analyzing the tax regulation practice in foreign countries]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*, 2011, no. 19, pp. 44–50. (In Russ.)

Таблица 2

Структура налоговых поступлений в странах – членах ЕС в разрезе основных категорий за 2015 г., % к ВВП

Table 2

Tax revenue structure in the EU member States by major category for 2015, percentage of GDP

Страна	Налоги на производство и импорт*	В том числе НДС	Налоги на доходы и богатство**	Чистые социальные взносы***
Бельгия	13,2	6,7	16,7	16,7
Болгария	15,5	9	5,4	7,9
Чехия	12,5	7,3	7,3	14,6
Дания	16,4	9,4	30,4	1
Германия	11	7	12,3	16,5
Эстония	14,6	9,2	7,9	11,6
Ирландия	8,9	4,7	10,9	4,5
Греция	16,2	7,3	9,4	13,9
Испания	12	6,5	10,1	12,3
Франция	16	6,9	12,6	18,9
Хорватия	19,7	13	6	11,9
Италия	15,3	6,2	14,8	13,3
Кипр	14,9	8,6	9,7	8,4
Латвия	13	7,7	7,9	8,7
Литва	12	7,7	5,5	11,9
Люксембург	12,2	6,8	14,6	12,2
Венгрия	18,9	9,7	7	13,2
Мальта	13,7	7,8	14,1	6,8
Нидерланды	11,7	6,6	11,6	14,7
Австрия	14,6	7,7	14,4	15,4
Польша	13	7	6,9	13,5
Португалия	14,6	8,6	10,8	11,6
Румыния	13,4	8,1	6,6	8,1
Словения	15	8,3	7,3	14,8
Словакия	11	6,9	7,4	14
Финляндия	14,3	9,1	16,6	12,9
Швеция	22,1	9,1	18,4	3,7
Великобритания	13	6,9	13,9	7,8
ЕС	13,6	7	13	13,2

* Налоги на производство и импорт включают в себя налог на добавленную стоимость (НДС), импортные пошлины, акцизы и налоги на потребление, гербовый сбор, налоги на заработную плату, налоги на загрязнение окружающей среды и другие.

** Налоги на доходы, богатство включают корпоративные и личные налоги на прибыль, налоги на холдинговую прибыль, платежи домашних хозяйств за лицензии на владение или использование автомобилей, рыболовство, охоту, текущие налоги на капитал, прочее.

*** Чистые отчисления на социальные нужды – это фактические или условно исчисленные взносы домохозяйств в фонды социального страхования.

Источник: обобщено по данным [5, 6]

Source: Author's generalization, based on [5, 6]

Таблица 3

Основные виды налогов в сельском хозяйстве в различных странах

Table 3

Main types of taxes in the agricultural sector of various countries

Виды налогов	США	Франция	Италия	Велико-британия	Германия	Россия	Украина
Подоходный налог	+	+	+	+	+	+	+
Корпоративный налог	+	+	+	+	+	+	+****
Налог на имущество	—**	+	—	+	—**	+	+
Земельный налог	—	+	—*	—	+	+	+
Местные налоги (исключая земельный)	+	+	+	+	+***	—	+
НДС	—	+	+	+	+	+	+
Налог с продаж	+	—	—	—	—	—	—
Социальные выплаты	+	+	+	+	+	+	+

* Включен в подоходный налог.

** Включен в земельный налог.

*** Исключая промысловый налог.

**** Сельхозтоваропроизводители, у которых доля с/х производства превышает 75% – плательщики единого налога 4-й группы.

Источник: обобщено по данным [5, 14, 16]

Source: Author's generalization, based on [5, 14, 16]

Таблица 4

Ставки подоходного налога в различных странах, %

Table 4

Income tax rates in various countries, percentage

Страна	Экономика (в среднем)		Аграрный сегмент АПК	
	Min	Max	Min	Max
Великобритания	20	45	20	45
Германия	0	45	0	45
Италия	23	43	23	43
США	10	39,6	10	39,6
Франция	0	45	0	45
Россия	9	35	0	13
Украина	0	18	0	18

Источник: обобщено по данным [5, 14, 16]

Source: Author's generalization, based on [5, 14, 16]

Таблица 5

Ставки корпоративного налога в различных странах, %

Table 5

Corporate tax rates in various countries, percentage

Страна	Сельское хозяйство	Другие отрасли
Великобритания	20–21	20–21
Германия	15,825	15,825
Италия	27,5–38	27,5–38
США	15–35	15–35
Франция	33,33	33,33
Россия	0	20
Украина	18	18

Источник: обобщено по данным [5, 14, 16]

Source: Author's generalization, based on [5, 14, 16]

Таблица 6

Ставки НДС на средства производства для сельского хозяйства в некоторых развитых странах Европы*, %

Table 6

VAT rates on means of production for agriculture in some developed European countries, percentage

Страна	Горюче-смазочные материалы	Строительные материалы, работы, услуги	Удобрения, пестициды, химикаты	Покупка и аренда земли	Корма для животных	Электроэнергия
Великобритания	17,5	0	17,5	—**	0	0
Германия	***	15	15	—	7	***
Италия	10	19	4	—	10	19
Франция	***	18,6	5,5	—	5,5	***

* По состоянию на 01.01.2015.

** Не облагаются налогом.

*** Подлежат налогообложению по общей ставке.

Источник: обобщено по данным [5, 14, 16]

Source: Author's generalization, based on [5, 14, 16]

Таблица 7

Ставки НДС на продукцию сельскохозяйственного производства в некоторых развитых странах Европы*, %

Table 7

VAT rates on agricultural production in some developed European countries, percentage

Страна	Продукты продовольственного потребления		Другие товары и услуги		Вино и напитки	
	Обычная ставка	Компенсационная ставка	Обычная ставка	Компенсационная ставка	Обычная ставка	Компенсационная ставка
Великобритания	0	4	17,5	4	17,5	4
Германия	7	9	7	9	15	15
Италия	16	9	19	4	10	9
Франция	—	4	—	4	18,6	—

* По состоянию на 01.01.2015.

Источник: обобщено по данным [14, 16, 17]

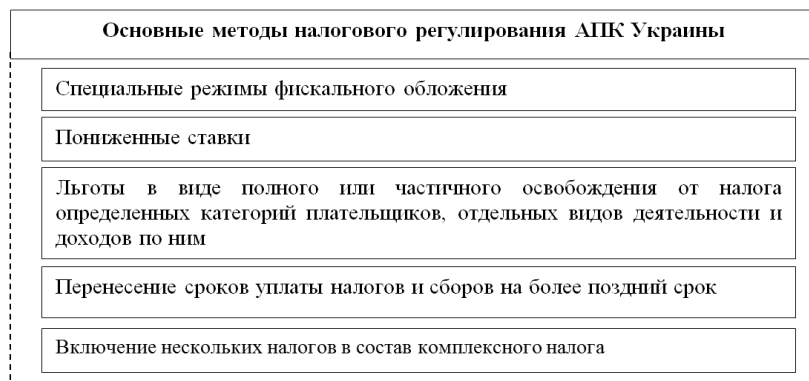
Source: Author's generalization, based on [14, 16, 17]

Рисунок 1

Совокупность основных методов налогового регулирования АПК Украины

Figure 1

A set of basic methods of tax regulation in the Ukrainian agro-industrial complex



Источник: составлено автором

Source: Authoring

Рисунок 2

Совокупность инструментов современной системы налогообложения товаропроизводителей сельскохозяйственной продукции Украины

Figure 2

A set of instruments of modern taxation system for Ukrainian agricultural goods producers



Источник: составлено автором

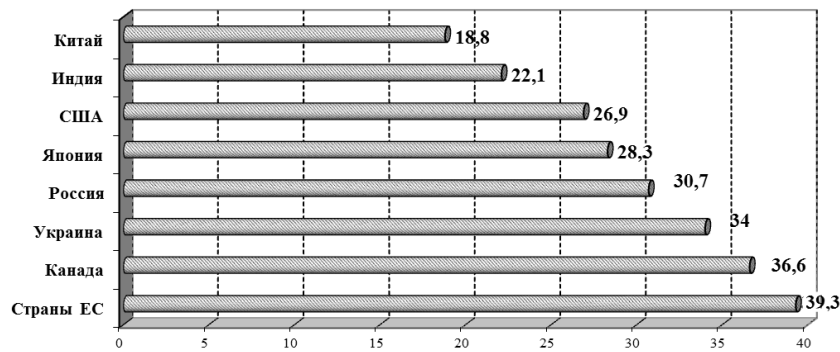
Source: Authoring

Рисунок 3

Удельный вес налоговых поступлений в различных странах по отношению к ВВП в 2015 г., %

Figure 3

Tax revenues in different countries in relation to GDP in 2015, percentage



Источник: обобщено по данным [5]

Source: Author's generalization, based on [5]

Рисунок 4

Исключения из общего порядка налогообложения подоходным налогом с физических лиц в развитых странах

Figure 4

Exceptions to the general taxation procedure for personal income tax in developed countries

Исключения из общего порядка налогообложения подоходным налогом с физических лиц
Снижение основной ставки налога
Упрощенный порядок расчета налога для фермеров с низкими доходами и упрощение их бухгалтерской отчетности
Введение необлагаемого налогового минимума
Снижение налогооблагаемой части дохода за счет предварительных вычетов
Выведение из налогообложения ряда поступлений (выплаты в фонд социального страхования, пособия на детей, расходы на профобразование и пр.)
Особый режим расчета капитальных затрат для подсчета издержек производства (практически во всех странах действует режим ускоренной амортизации)

Источник: обобщено по данным [7, 14, 18]

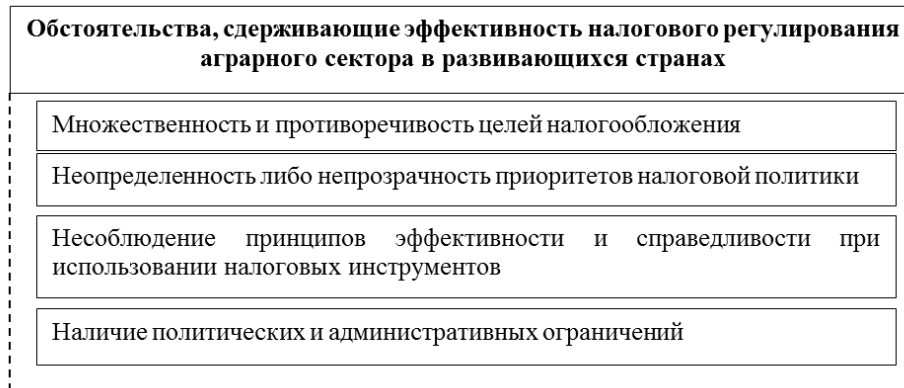
Source: Author's generalization, based on [7, 14, 18]

Рисунок 5

Совокупность обстоятельств, сдерживающих эффективность налогового регулирования аграрного сектора в развивающихся странах

Figure 5

A set of conditions hampering the effectiveness of tax regulation in the agricultural sector of developing countries



Источник: обобщено по данным [2, 5]

Source: Author's generalization, based on [2, 5]

Рисунок 6

Формы прямой и косвенной (за счет механизма НДС) государственной финансовой поддержки сельхозтоваропроизводителей в европейских странах

Figure 6

Forms of direct and indirect (through the VAT mechanism) State financial support to agricultural producers in European countries



Источник: составлено автором

Source: Authoring

Рисунок 7

Специальные режимы администрирования НДС в сфере сельского хозяйства Украины

Figure 7

Special regimes to administer VAT in the agricultural sector of Ukraine

СПЕЦИАЛЬНЫЕ РЕЖИМЫ АДМИНИСТРИРОВАНИЯ НДС	
I	<p>Спецрежим взимания НДС в сфере сельского хозяйства (режим НДС-аккумуляции)</p> <p>Предусматривает оставление НДС-обязательств в распоряжении сельхозпредприятий (режим аккумуляции НДС в соответствии с нормами ст. 209 разд. V Налогового кодекса Украины (НКУ)). Начиная с 01.01.2016 изменен порядок функционирования спецрежима в части применения дифференцированного подхода, согласно которому доля НДС-аккумуляции ставится в зависимость от рентабельности производства определенного вида сельхозпродукции. Начиная с 01.01.2017 прекратил свое существование</p>
II	<p>Спецпорядок уплаты НДС перерабатывающими предприятиями (режим выплаты дотаций)</p> <p>Предусматривал выплату ими дотаций за счет сумм НДС, причитающихся бюджету (в соответствии с нормами п. 1 пр. 2 разд. XX «Переходные положения» НКУ (режим дотирования)). Начиная с 01.01.2015 прекратил свое существование</p>
III	<p>Освобождение от налогообложения НДС операций по поставке зерновых культур</p> <p>Кроме первой поставки сельхозпредприятиями-производителями и предприятиями, которые непосредственно приобрели зерновые у сельхозпредприятий-производителей, а также Аграрным фондом</p>

Источник: составлено автором

Source: Authoring

Список литературы

1. Agha A., Haughton J. Designing VAT Systems: Some Efficiency Considerations. *The Review of Economics and Statistics*, 1996, vol. 78, no. 2, pp. 303–308. URL: <https://doi.org/10.2307/2109932>
2. Adam S., Browne J. A Survey of the UK Tax System. Institute for Fiscal Studies, London, UK, 2006. URL: <http://discovery.ucl.ac.uk/14872/1/14872.pdf>
3. Aujean M. Harmonization of VAT in the EU: Back to the Future. *EC Tax Review*, 2012, vol. 21, iss. 3, pp. 134–143.
4. VAT in an EU and International Perspective: Essays in Honour of Han Kogels. Henk van Arendonk, Sjaak Jansen, René van der Paardt (eds). Amsterdam, IBFD, 2011, 360 p.
5. Dowell S. History of Taxation and Taxes in England. London, Routledge, 3rd UK edition, 2013, 1705 p.
6. Hill B., Cahill C. Taxation of European Farmers. *EuroChoices*, 2007, vol. 6, iss. 1, pp. 44–49.
7. Александрова О.А. Господдержка аграрной экономики США // Финансы. 2012. № 3. С. 67–71.
8. Волков Д.Б. Проблемы налогового стимулирования субъектов сельского хозяйства // Налоговая политика и практика. 2010. № 5. С. 52–57.
9. Гончаренко Г.А. Эффективность специального налогового режима для сельскохозяйственных товаропроизводителей // Вестник Алтайского государственного аграрного университета. 2010. № 8. С. 111–115.
10. Горский И.В. Обоснованность стимулирующей роли налоговых льгот // НИФИ. Финансовый журнал. 2013. № 4. С. 167–170.
11. Зарук Н.Ф. Налоговые реформы в сельском хозяйстве // Экономика сельского хозяйства России. 2006. № 7. С. 30–39.
12. Малкина М.Ю., Балакин Р.В. Оценка взаимосвязи риска и доходности налоговой системы в регионах России // Экономика региона. 2015. № 3. С. 241–255. URL: <https://doi.org/10.17059/2015-3-20>
13. Оробинская И.В. Особенности и анализ применения различных режимов налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей в России // Налоги и налогообложение. 2013. № 2. С. 85–95.
14. Камалая А.К., Оробинский А.С., Оробинская И.В., Парахин Ю.Н. Оптимизация параметров развития производства и налогообложения в интегрированных формированиях АПК: монография. Воронеж: ВГАУ, 2010. 204 с.
15. Печенская М.А., Ускова Т.В. Межбюджетное распределение налогов в России: концентрация полномочий или децентрализация управления // Экономика региона. 2016. Т. 12. № 3. С. 875–886.
16. Пьянова М.В. Зарубежный опыт налогового стимулирования аграрного сектора экономики // Налоги и налогообложение. 2009. № 8. С. 61–65.
17. Татаркин А.И., Максимов А.Д., Максимов Г.А. Оптимизация методического сопровождения применения налоговых льгот в регионах: практика Пермского края // Экономика региона. 2015. № 1. С. 197–213.
18. Прокопчук Е.Т. Классификационные характеристики современных налоговых систем // Экономика: вчера, сегодня, завтра. 2015. № 5. С. 77–91.
19. Прокопчук Е.Т. Особенности трансформации специального режима взимания НДС в сфере производства и переработки сельскохозяйственной продукции // Перспективы науки и образования. 2014. № 4. С. 167–173. URL: <https://pnojournal.wordpress.com/archive14/14-04/>
20. Тулуш Л.Д., Прокопчук Е.Т. Функционирование налога на добавленную стоимость в сфере агропромышленного производства: монография. Киев: ННЦ ИАЭ, 2011. 280 с.

Информация о конфликте интересов

Я, автор данной статьи, со всей ответственностью заявляю о частичном и полном отсутствии фактического или потенциального конфликта интересов с какой бы то ни было третьей стороной, который может возникнуть вследствие публикации данной статьи. Настоящее заявление относится к проведению научной работы, сбору и обработке данных, написанию и подготовке статьи, принятию решения о публикации рукописи.

**SPECIFIC FEATURES OF TOOLS FOR AGRICULTURAL SECTOR TAX REGULATION
APPLIED IN THE UKRAINIAN AND WORLD PRACTICE****Elena T. PROKOPCHUK**Uman National University of Horticulture, Uman, Ukraine
pivotbi@mail.ru**Article history:**Received 5 April 2017
Received in revised form
19 April 2017
Accepted 11 May 2017
Available online
14 December 2017**JEL classification:** H21, H30,
Q1, Q18**Keywords:** tax system,
financial incentives, tax
incentives, special regime, tax
regulation**Abstract****Importance** The article addresses tax regulation as a key instrument to ensure the influence of the State on economic processes.**Objectives** The aim is to review the world and Ukrainian practice in the application of taxes to regulate economic development and boost agricultural enterprise operations.**Methods** The study employs economic and statistical research methods, namely, comparison, monographic and tabular techniques, scientific generalization.**Results** The variety of taxes enables to regulate different aspects of agricultural production and rural life. Tax policy in the agriculture of developed countries uses the whole set of direct and indirect taxes as in national economies in general. The current fiscal policy of Ukraine is not consistent and has a number of shortcomings preventing the formation of a favorable institutional environment to stimulate efficient and competitive agricultural production.**Conclusions and Relevance** To perfect the taxation system for agricultural producers in a particular country, it is necessary to analyze all possible instruments and accumulated experience in their application in the world practice (economic results, benefits, losses and risks), to compare alternative ways of achieving long-term system priorities, as well as tactical goals of development.

© Publishing house FINANCE and CREDIT, 2017

Please cite this article as: Prokopchuk E.T. Specific Features of Tools for Agricultural Sector Tax Regulation Applied in the Ukrainian and World Practice. *International Accounting*, 2017, vol. 20, iss. 23, pp. 1392–1412.
<https://doi.org/10.24891/ia.20.23.1392>**References**

1. Agha A., Haughton J. Designing VAT Systems: Some Efficiency Considerations. *The Review of Economics and Statistics*, 1996, vol. 78, no. 2, pp. 303–308. URL: <https://doi.org/10.2307/2109932>
2. Adam S., Browne J. A Survey of the UK Tax System. The Institute for Fiscal Studies. London, 2006. URL: <http://discovery.ucl.ac.uk/14872/1/14872.pdf>
3. Aujean M. Harmonization of VAT in the EU: Back to the Future. *EC Tax Review*, 2012, vol. 21, iss. 3, pp. 134–143.
4. VAT in an EU and International Perspective: Essays in Honour of Han Kogels. Henk van Arendonk, Sjaak Jansen, René van der Paardt (eds). Amsterdam, IBFD, 2011, 360 p.
5. Dowell S. History of Taxation and Taxes in England. London, Routledge, 3rd UK edition, 2013, 1705 p.
6. Hill B., Cahill C. Taxation of European Farmers. *EuroChoices*, 2007, vol. 6, iss. 1, p. 44–49.
7. Aleksandrova O.A. [State support to the agrarian economy of the USA]. *Finansy = Finance*, 2012, no. 3, pp. 67–71. (In Russ.)
8. Volkov D.B. [Problems of tax incentives for agricultural holdings]. *Nalogovaya politika i praktika = Tax Policy and Practice*, 2010, no. 5, pp. 52–57. (In Russ.)
9. Goncharenko G.A. [The efficiency of special tax regime for agricultural producers]. *Vestnik Altaiskogo gosudarstvennogo agrarnogo universiteta = Bulletin of Altai State Agrarian University*, 2010, no. 8, pp. 111–115. (In Russ.)
10. Gorskii I.V. [Justification of the incentive role of tax concessions]. *NIFI. Finansovyi zhurnal = Financial Research Institute. Financial Journal*, 2013, no. 4, pp. 167–170. (In Russ.)

11. Zaruk N.F. [Tax reforms in agriculture]. *Ekonomika sel'skogo khozyaistva Rossii = Economics of Agriculture of Russia*, 2006, no. 7, pp. 30–39. (In Russ.)
12. Malkina M.Yu., Balakin R.V. [Correlation Assessment of Tax System Risk and Profitability in Russian Regions]. *Ekonomika regiona = Economy of Region*, 2015, no. 3, pp. 241–255.
URL: <https://doi.org/10.17059/2015-3-20> (In Russ.)
13. Orobinskaya I.V. [Features and analysis of various tax regimes for agricultural producers in Russia]. *Nalogi i nalogooblozhenie = Taxes and Taxation*, 2013, no. 2, pp. 85–95. (In Russ.)
14. Kamalyan A.K., Orobinskii A.S., Orobinskaya I.V., Parakhin Yu.N. *Optimizatsiya parametrov razvitiya proizvodstva i nalogooblozheniya v integrirovannykh formirovaniyakh APK: monografiya* [Optimization of parameters of production and taxation development in integrated organizations of the agroindustrial complex: a monograph]. Voronezh, VSAU Publ., 2010, 204 p.
15. Pechenskaya M.A., Uskova T.V. [Inter-budgetary distribution of taxes in Russia: Concentration of powers or decentralization of management]. *Ekonomika regiona = Economy of Region*, 2016, vol. 12, no. 3, pp. 875–886. (In Russ.)
16. P'yanova M.V. [International practices of tax incentives for the agricultural sector of the economy]. *Nalogi i nalogooblozhenie = Taxes and Taxation*, 2009, no. 8, pp. 61–65. (In Russ.)
17. Tatarkin A.I., Maksimov A.D., Maksimov T.A. [Optimization of methodological support for tax benefits application in regions: the Perm Krai case]. *Ekonomika regiona = Economy of Region*, 2015, no. 1, pp. 197–213. (In Russ.)
18. Prokopchuk E.T. [Classification characteristics of modern tax systems]. *Ekonomika: vchera, segodnya, zavtra = Economic: Yesterday, Today, Tomorrow*, 2015, no. 5, pp. 77–91. (In Russ.)
19. Prokopchuk E.T. [Specifics of transformation of special VAT treatment in agricultural production and processing]. *Perspektivy nauki i obrazovaniya*, 2014, no. 4, pp. 167–173.
URL: <https://pnojournal.wordpress.com/archive14/14-04/> (In Russ.)
20. Tulush L.D., Prokopchuk E.T. *Funktsionirovanie naloga na dobavlenную stoimost' v sfere agropromyshlennogo proizvodstva: monografiya* [The value added tax function in agrarian business: a monograph]. Kiev, NNTs IAE Publ., 2011, 280 p.

Conflict-of-interest notification

I, the author of this article, bindingly and explicitly declare of the partial and total lack of actual or potential conflict of interest with any other third party whatsoever, which may arise as a result of the publication of this article. This statement relates to the study, data collection and interpretation, writing and preparation of the article, and the decision to submit the manuscript for publication.