

Анализ законодательных актов, регулирующих сельскохозяйственную кооперацию

РАЗДЕЛ IV - НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ КООПЕРАТИВОВ В ПОСТСОВЕТСКИХ СТРАНАХ

Налогообложение кооперативов в постсоветском пространстве имеет как общие черты, так и некоторые особенности. Рассмотрим общепринятые подходы к налогообложению в постсоветских странах, остановившись на видах налогов, которые могут быть применены в случае с кооперативами:

- Налог на прибыль (корпоративный налог в некоторых странах).
- Налог на доходы физических лиц (подходный налог).
- Налог на добавленную стоимость (НДС).
- Акцизные сборы.
- Налог на имущество (на недвижимость).
- Земельный налог и др.

В зависимости от видов деятельности кооперативов и подходам к налогообложению различных видов кооперативов в разных постсоветских странах они могут являться плательщиками как отдельных видов, так и всех перечисленных налогов.

Для сравнения рассмотрим ставки основных видов налогов, применяемых в постсоветских странах, плательщиками которых могут являться кооперативы.

	Налог на прибыль	Подходный налог	НДС
Казахстан	15%	10%	12%
Кыргызстан	10%	10%	12%
Азербайджан	20%	14%	18%
Россия	20%	13%	18%
Беларусь	18%	13%	20%
Молдова	12%	7%	20%
Таджикистан	13%	10%	20%
Туркменистан	20%	15%	20%
Узбекистан	15%	12%	20%
Украина	18%	15%	20%
Армения	15%	15%	20%

Стоит отметить, что в таблице выше приведены только минимальные ставки налогов. В то же время по каждому виду налога существуют разные методы их начисления в зависимости от суммы дохода. Таким образом, ставки основных видов налога могут меняться в зависимости от вида деятельности субъекта и суммы его дохода.

В целом анализ налоговых систем показывает, что налоговая нагрузка в постсоветских странах по сравнению со многими другими странами мира сравнительно невысока.

В законах о кооперативах постсоветских стран часто описываются концептуальные принципы и предлагаются инструкции по налогообложению различных видов кооперативов, но в конечном счете любые налоговые правила основаны на Налогом кодексе каждой из стран. К примеру, в Кыргызском Законе «О кооперативах» содержится общее заявление о том, что все решения, относящиеся к

налогообложению кооперативов, принимаются на основе Налогового кодекса (ст. 32). Нормы, в той либо иной мере регулирующие налогообложение кооперативов имеются в Налоговых кодексах большинства постсоветских стран, кроме Армении, Азербайджана, Таджикистана, Туркменистана и Узбекистана, где налогообложение кооперативов осуществляется на общих основаниях с учетом особенностей, установленных специальным законодательством.

Налогообложение кооперативов включает два отдельных вопроса: (а) налог на добавленную стоимость (НДС) и (б) налог на прибыль на уровне кооператива. В обоих случаях в западном подходе к налогообложению кооперативов принимается точка зрения о том, что кооперативы – это «мандатарии своих членов» (Henry, 2012, с. 71), т.е. они «действуют от имени своих членов как их агенты».

Учитывая активное участие членов в процессах принятия решений в кооперативе и принимая во внимание особый характер транзакций между членами и их кооперативом, кооперативы можно рассматривать как исполнительных агентов их членов.

В рамках этого подхода транзакции между кооперативами и их членами, в идеале, должны освобождаться как от НДС, так и от налога на прибыль. Бремя налогообложения должно смещаться от кооператива («агента») к членам как принципалам.

Ниже предлагаем рассмотреть характеристику НДС и налога на прибыль, а также других видов налогов в постсоветских странах, которые так или иначе касаются сельскохозяйственных кооперативов и их членов.

Подходный налог

Подходный налог является существенной составной частью налоговой системы государств и призван выполнять не только фискальную функцию, но и содействовать решению социально-экономических задач. Общеизвестной в мире для достижения этих целей является прогрессивная шкала налогообложения доходов своих граждан.

В постсоветских странах роль подходного налогообложения граждан не является преобладающей, в отличие от многих других стран мира, что связано с относительно низким уровнем доходов основной части населения и высоким уровнем теневых зарплат (зарплат «в конвертах»).

Следует отметить, что в постсоветских государствах прогрессивная шкала налогообложения действовала до начала XXI века. С 2001 года РФ первая из постсоветских стран перешла на «плоскую» шкалу налогообложения, затем на плоскую шкалу перешли Республика Беларусь, Республика Казахстан, Кыргызская Республика и Украина (с 1 января 2011 года Украина перешла на двухступенчатую шкалу).

Данный налог в значительной степени является важным для производственных кооперативов, поскольку члены данных кооперативов обязаны принимать непосредственное трудовое участие в хозяйственной деятельности кооператива, соответственно в фонд оплаты труда кооператива должны быть включены суммы данного налога, а также соответствующие отчисления в социальные и страховые фонды, предусмотренные законодательством каждой отдельной страны.

Стоит отметить, что для отдельных плательщиков и (или) видов деятельности законодательством той или иной страны могут устанавливаться фиксированные платежи, заменяющие подходный налог.

Налог на недвижимость

Еще один прямой налог – это налог на имущество, недвижимость. При переходе к рыночной экономике его введение широко обсуждалось и соответствующие налоги появились в налоговых кодексах практически всех постсоветских стран.

Налог на недвижимое имущество существует примерно в 130 странах мира, при этом значимость его различна. В большинстве стран поступления от этого налога составляют 1–3 % общих налоговых поступлений в бюджет на всех уровнях власти, в США около – 9 %.

В постсоветских странах практика применения налога на имущество только нарабатывается, и его можно назвать скорее пробным, и применимым, в основном, к физическим лицам. Но с учетом возрастающего дефицита бюджета в большинстве постсоветских стран и поиску новых источников наполнения бюджета, можно прогнозировать, что и кооперативам, и их членам следует готовиться к внедрению данного налога и соответственно возрастанию налоговой нагрузки. При расчетах суммы налога в большинстве постсоветских стран принимается оценочная или инвентаризационная стоимость объектов, которая значительно ниже рыночной. Поскольку обложение и изъятие этого налога происходят в основном согласно местному законодательству, то ставки налога различаются и устанавливаются как в процентном отношении от стоимости имущества, так и в виде фиксированной суммы с единицы стоимости имущества (исключением является Украина, у которой ставки налога на недвижимое имущество устанавливаются в зависимости от размера жилой площади).

Так, к примеру, годовая ставка налога на недвижимость в Беларуси применяется в размере 1% от стоимости основных производственных и непроизводственных фондов, принадлежащих жилищно-строительным кооперативам и товариществам собственников, а также объектов незавершенного строительства, принадлежащих заказчикам (застройщикам).

Годовая ставка налога на недвижимость со стоимости зданий, принадлежащих садоводческим товариществам, созданным за счет личных взносов граждан, – 0,1%.

Налоговом кодексе Республики Казахстан определен перечень юридических и физических лиц, имеющих льготы по данному налогу. Кроме того, правительством Казахстана установлен норматив потребности, в пределах которого плательщики единого земельного налога освобождены от уплаты налога на имущество. По объектам сверх установленного норматива плательщики единого земельного налога обязаны уплачивать налог на имущество в общеустановленном порядке.

Налог на добавленную стоимость (НДС)

Налог на добавленную стоимость (НДС) – один из наиболее распространенных в мире косвенных налогов, входящих в налоговые системы более 100 стран. В ряде случаев, например, в США и Армении, вместо НДС применяется налог с продаж либо с оборота.

Кооперативы как юридические лица, по общим правилам, начисляют НДС на все свои транзакции. Это не имеет особого влияния на юридические лица, занимающиеся бизнесом с кооперативом – такие как зарегистрированные крестьянские хозяйства, другие кооперативы или сельскохозяйственные предприятия. В соответствии с общепринятыми процедурами НДС, эти юридические лица просто проводят взаимозачет между начисляемым НДС и их собственными совокупными обязательствами по НДС, в то время как кооператив проводит взаимозачет между НДС, начисляемым его клиентами, и его собственными совокупными обязательствами по НДС. Таким образом, налоговым властям выплачивается только последняя приростная сумма НДС. Однако мелкие фермеры, не являющиеся зарегистрированными плательщиками НДС, оказываются в невыгодном положении. С одной стороны, им не с чем провести взаимозачет по НДС, начисляемого кооперативом на их транзакции, и это повышает их расходы. С другой стороны, кооператив обязан рассчитывать полную сумму НДС на любую транзакцию с мелкими фермерами, и он несет ответственность перед налоговыми властями за эту полную сумму, а не за только приростную сумму на последнем звене цепи транзакций. Естественно, кооператив пытается возложить эти дополнительные «расходы» на

мелкого фермера, выплачивая меньше, чем указано в счете за полученную продукцию. Таким образом, мелкий фермер явно оказывается в невыгодном положении, продавая свою продукцию кооперативу (или любому юридическому лицу) или покупая у кооператива оборудование. Мелкому фермеру выгоднее иметь дело не с кооперативом, а с мелким частным посредником (поставщиком или закупщиком), который не начисляет НДС.

Лоббисты кооперативов в постсоветских странах выступают за то, чтобы все трансакции с членами были освобождены от НДС. В Налоговом кодексе Молдовы много лет действует положение об освобождении сельскохозяйственных сервисных кооперативов от НДС на трансакции с членами (см. версию 2013, часть III, гл. 4, ст. 103(1): 22). В Налоговом кодексе Кыргызстана сельскохозяйственные сервисные кооперативы также освобождаются от НДС на трансакции с членами (статья 239). Такой же точки зрения придерживались разработчики Закона о кооперативах 2013 года в Таджикистане, подготовившие проект соответствующей поправки в Налоговый кодекс. Попытки частично решить эту проблему предпринимались в Казахстане, где сервисным кооперативам предоставлены льготные условия по выплате только 30% от общей суммы НДС, а также в Украине, где новая концепция НДС в сельском хозяйстве позволяет сельскохозяйственным кооперативам, зарегистрировавшимся добровольно либо согласно требованиям законодательства плательщиком НДС (наряду с любыми другими сельскохозяйственными производителями), аккумулировать свои обязательства по НДС для целей внутреннего развития вместо перечисления их государству. Это решения эффективны для юридических лиц, но не для мелких фермеров. Необъективность НДС в отношении мелких фермеров можно устранить только путем принятия ясного законодательства об освобождении от НДС всех трансакций кооператива с его членами.

Налогообложение кооперативов налогом на прибыль

Налог на прибыль (в ряде стран – корпоративный налог), являясь, наряду с другими налогами, средством наполнения бюджетов, выполняет также роль одного из основных инструментов регулирования развития приоритетных для государства отраслей экономики. В настоящее время в постсоветских и других странах мира применяются различные ставки данного налога. Как правило, в развитых странах Европы уровень налогообложения прибыли предприятий выше, чем в странах с более слабо развитой экономикой.

Общей тенденцией развития налогообложения прибыли в мире является снижение в большинстве стран ставки налога на прибыль (в Англии, Германии, Польше, Южной Корее Чехии, Японии), что обусловлено необходимостью создания благоприятных, высоко конкурентных условий для экономического роста и привлечения инвестиций. При этом практически во всех странах в различной мере используются льготные режимы налогообложения прибыли, вводимые в связи с необходимостью решения актуальных экономических проблем и отменяемые по мере их реализации. К примеру, разнообразные налоговые льготы для вновь созданных кооперативов действуют в Голландии, Франции, Польше и других развитых странах.

Наблюдается также зависимость показателя объема льгот по налогу на прибыль от типа и уровня экономического развития страны: наиболее высокие значения показателя льгот – в развивающихся и новых индустриальных странах; более низкие значения – в странах, восстанавливающих рыночную экономику; еще более низкие значения устанавливаются в экономически развитых странах. Некоторые развитые страны мира предоставляют минимизацию либо полное освобождение от уплаты данного налога на определенный срок с целью становления кооперативов.

Азербайджанской Республике прибыль предприятия облагается налогом по ставке 20 %. Освобождаются от уплаты подоходного налога и налога на прибыль физические и юридические лица, которые являются резидентами промышленных и технологических парков.

В Республике Армения от уплаты налога на прибыль освобождаются занятые в производстве сельскохозяйственной продукции налогоплательщики в части доходов, полученных ими от реализации сельскохозяйственной продукции, а также полученных от реализации основных средств и иных активов и в части других доходов, если удельный вес последних в валовом доходе не превышает 10%. В 2013 году в Закон Республики Армения «О налоге на прибыль» введена новая статья относительно льгот резидентов, осуществляющих бизнес-программы, получившие поддержку Правительства Республики Армения.

В Республике Беларусь стандартная ставка налога на прибыль составляет 18 %. Ставка налога на прибыль по дивидендам установлена в размере 12 %. Прибыль организаций, полученная от реализации товаров собственного производства, включенных в перечень высокотехнологичных товаров, если доля выручки, полученная от реализации таких товаров, составляет не более 50 % общей суммы выручки, полученной от реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, включая доходы от предоставления в аренду (финансовую аренду (лизинг)) имущества, облагается налогом на прибыль по ставке 10 %. Наряду с пониженными ставками по налогу на прибыль, применяются льготы в виде освобождения от налога на прибыль в отдельных случаях.

Кыргызской Республике налог на прибыль составляет 10 %. С 1 января 2013 года ставка налога на прибыль налогоплательщика, осуществляющего некоторые приоритетные для страны виды деятельности, установлена в размере 0 %.

Установленный новой редакцией Налогового кодекса Кыргызской Республики либеральный налоговый режим для предпринимателей и инвесторов имеет важное значение для их привлечения в правовое поле деятельности, уменьшения доли теневой экономики, увеличения объемов производства и, соответственно, стимулирует рост налоговых поступлений в бюджет страны.

В России базовая ставка налога на прибыль в 2014 году составила неизменных 20%. с 1 января 2014 года вступили в силу изменения, внесенные в Налоговый кодекс Российской Федерации: в части стимулирования реализации региональных инвестиционных проектов на территориях отдельных субъектов Российской Федерации для создания благоприятных налоговых условий в целях осуществления инвестиционной деятельности и поддержки создания новых промышленных предприятий и высокотехнологичных проектов, в том числе на территории Дальневосточного федерального округа.

Отдельным, стимулирующим инвестиции механизмом является право субъектов Российской Федерации на снижение ставки налога на прибыль в части, зачисляемой в бюджет субъекта, с 18 до 13,5 % (пункт 1 ст. 284 Налогового кодекса Российской Федерации). В целом ряде субъектов Российской Федерации налоговая ставка понижена для организаций, осуществляющих значимые инвестиционные проекты.

В Республике Таджикистан на период до 2017 года установлено снижение ставки налога на прибыль для товаропроизводителей с 15 до 13 % и для других видов деятельности с 25 до 23 %.

В Украине ставка налога на прибыль в 2013 году снижена до 19 %, и до 18% – в 2014 году, такая же базовая ставка предусмотрена и на 2015 год. Действующая ранее 5%-я ставка налога на прибыль для субъектов индустрии программной продукции, отменена. Налогообложение прибыли, полученной от реализации инвестиционных проектов субъектами хозяйствования, которые реализуются в приоритетных отраслях экономики, осуществляется по ставкам: с 1 января 2013 года по 31 декабря 2017 года – 0 %; с 1 января 2018 года по 31 декабря 2022 года – 8 %; с 1 января 2023 года – 16 %.

Роль налога на прибыль особо значима в процессе перераспределения средств между отраслями экономики для их пропорционального развития, а также активизации инвестиционной политики. При этом наибольший эффект развития инвестиционной политики, как правило, достигается не путем снижения налоговых ставок, а с помощью применения целевых налоговых льгот. К ним можно отнести ускоренную амортизацию, налоговый кредит и другие меры, применяемые в целях экономического стимулирования инвестиционной деятельности.

Что касается кооперативов, то независимо от его формального статуса как некоммерческой организации, в финансовых отчетах кооператива может появляться балансовая прибыль на уровне доходов и расходов. Эта балансовая прибыль в принципе подлежит налогообложению. Так, хотя в украинском Законе «О сельскохозяйственной кооперации» кооперативы явно признаются некоммерческими организациями, согласно последним изменениям в Налоговый кодекс от 25 и 28.12.2014 г., из перечня юридических лиц, которые Кодекс относит к неприбыльным, кооперативы исключены. Таким образом они автоматически становятся плательщиками данного налога. Работа над устранением этого противоречия уже начата, но по сути образовалась юридическая коллизия, когда специальный закон устанавливает неприбыльный статус сельскохозяйственного обслуживающего кооператива, а налоговый кодекс его не подтверждает.

Балансовая прибыль в западной кооперативной бухгалтерии называется «излишком», так как считается, что термин «прибыль» не подходит для некоммерческих организаций. Излишек возникает потому что, возможно, кооператив первоначально недоплатил своим членам за поставленную продукцию (расходы слишком низкие) или взыскал с них слишком высокую стоимость за поставленные товары (доходы слишком высокие). Если в финансовом отчете возникает учетный убыток (т.е. «дефицит» или отрицательные «излишки»), это указывает на то, что кооператив переплатил своим членам за поставленную ими продукцию в течение отчетного периода или взыскал с них слишком малую плату за поставленные товары. Фактически, бухгалтерская прибыль или убыток (излишки или дефицит) является результатом ценовых решений внутри кооператива, а не прибылью в обычном экономическом смысле этого термина.

Кооперативы заранее, во время фактической транзакции, не знают, какая именно сумма должна быть уплачена своим членам за поставки товаров и сколько с них взимать за поставленные им товары и оказанные услуги. Таким образом, денежные расчеты кооператива с членами проводятся в два этапа: на первом этапе выплаты и сборы по своей природе являются авансом, а окончательный расчет проводится в конце периода, когда уже подготовлен финансовый отчет на основе фактических расходов и доходов, включая все накладные и административные расходы. В результате сервисный кооператив обычно представляет финансовый отчет, в котором показывает позитивный излишек (учетную прибыль) или дефицит (Учетный убыток), в соответствии со схемой в Таблице 7.

Таблица 7.

Кооператив по маркетингу	Кооператив по снабжению
Доходы от продаж товаров членов кооператива третьим сторонам	Доходы: первый этап выплат от членов
Расходы:	Расходы:
Первый этап выплат членам	Выплаты поставщикам
Текущие расходы кооператива	Текущие расходы кооператива
Валовый доход (излишек/дефицит)	Валовый доход (излишек/дефицит)

Источник: Lerman, 2013.

Валовый доход представляет собой излишек или дефицит, который в дальнейшем распределяется по трем каналам:

1) Перечисление в резервный фонд кооператива или в другие капитальные фонды («сохранение заработка» по стандартной бухгалтерской терминологии).

2) Распределение среди членов пропорционально их долевному вкладу в капитал кооператива («дивиденды» по стандартной западной терминологии; паевые выплаты – на русском языке).

Такой порядок распределения доходов подробно описан в таджикистанском Законе о кооперативах от 2013 года (ст. 36) и более кратко в Законе Кыргызстана о кооперативах 2005 года (ст. 28) или в Законе Украины «О сельскохозяйственной кооперации» 2012 года (ст. 9, п. 5).

3) Кооперативные выплаты пропорционально использованию членами кооперативных услуг (т.е., по существу, пропорционально выплатам членам на первом этапе).

Сумма этих трех выплат, распределяемых между членами, равна валовому доходу. Кооперативные выплаты определяются как разница между валовым ходом и первыми двумя отчислениями (**Таблица 8**).

Таблица 8. Распределение прибыли в сервисном (обслуживающем) кооперативе

Валовый доход (излишек/дефицит):
Меньше отчислений в резервный фонд и другие обязательные фонды
Меньше отчислений для распределения пропорционально долевному вкладу (паевые выплаты, «дивиденды»)
Разница распределяется как кооперативные выплаты

Источник: Lerman, 2013.

По общему правилу налоговых кодексов, если кодексом либо специальным законом не установлено иное, требуется, чтобы кооператив выплачивал налог с общей суммы валового дохода по установленной ставке. Признание особого характера кооперативных выплат (как уточнения на втором этапе первоначальных переплат или недоплат членам кооператива) дает основания считать, что этот компонент валового дохода не должен облагаться налогом. Более того, в Налоговом кодексе США «дивиденды», выплачиваемые членам сельскохозяйственных кооперативов (но не других кооперативов) признаются не облагаемыми налогом на кооперативном уровне, т.е. освобождаются от налогов на дивиденды и проценты (Autry and Hall, 2009). Согласно нидерландским принципам налогообложения кооперативов, также освобождаются от уплаты налога на прибыль все паевые выплаты (дивиденды) членам, в соответствии с так называемым «освобождением от уплаты налогов на дивиденды» (Dutch Cooperatives, без даты). Если принимаются такие принципы налогообложения, от кооператива требуется выплачивать налог только на долю валового дохода, оставляемую в резервном фонде и других капитальных фондах. Сумма, оставляемая в резервном фонде и других капитальных фондах, будет показана как сумма-нетто после вычитания соответствующих налогов.

Признавая необходимость освободить от уплаты налогов кооперативные выплаты, в Законе Таджикистана «О кооперативах» в 2013 году в статью 36(3) было внесено важное положение: «выплаты членам кооператива в соответствии с их участием в экономической деятельности кооператива... относятся к расходам кооператива».

По существу, это означает, что кооперативные выплаты вычитаются из доходов как часть текущих расходов в Таблице 7 и не фигурируют как часть

облагаемого налогом валового дохода. Мы утверждаем, что такой же принцип следует применять и компоненту «дивидендов» (по примеру США).

В Законе Украины «О сельскохозяйственной кооперации» с изменениями и дополнениями 2012 года, сервисные кооперативы классифицируются как некоммерческие организации (ст. 9(1)), и подобно таджикистанскому закону, в украинском законе явно исключаются поступления от продаж продукции членов кооператива из расчета учетной прибыли (статья 9(4)). Однако этот подход не был в полной мере перенесен в украинский Налоговый кодекс. Учитывая изменения в Налоговый кодекс от 25 и 28.12.2014 г., по состоянию на январь 2015 года, налог на прибыль для сервисных кооперативов начисляется на чистый доход после вычитания всех «обязательных выплат и дивидендов». Это означает, что налог на прибыль начисляется на чистый доход, имеющийся для распределения кооперативных выплат – последняя строка в Таблице 8. При общей системе налогообложения может возникнуть налог на разницу между фактической и оплаченной стоимостью услуг членами кооператива, если стоимость оплаты будет выше фактической стоимости. Также следует отметить, что согласно ст. 165.1.48. Налогового Кодекса Украины, не облагаются налогами кооперативные выплаты члену производственного сельскохозяйственного кооператива, а также средства, которые возвращаются члену сельскохозяйственного обслуживающего кооператива вследствие избыточно уплаченной им стоимости услуг, предоставленных кооперативом.

В налоговых кодексах постсоветских стран часто допускаются значительные уступки и льготы для такой категории как сельскохозяйственные производители. В Украине, например, на сельскохозяйственных производителей с 1998 года распространялся так называемый «особый режим налогообложения», по которому они практически полностью освобождались от налогов, но с 2015 года такой налог заменен 4-й группой упрощенной системы налогообложения, учета и отчетности (Раздел 14, Глава 1, ст. 291.4, п. 4 Налогового Кодекса), к ней относятся сельскохозяйственные товаропроизводители, у которых доля сельскохозяйственного товаропроизводства за предыдущий налоговый (отчетный) год равна или превышает 75 %. Объектом налогообложения для плательщиков единого налога 4-й группы является площадь сельскохозяйственных угодий (пашни, сенокосов, пастбищ и многолетних насаждений) и / или земель водного фонда (внутренних водоемов, озер, прудов, водохранилищ), находящихся в собственности сельскохозяйственного товаропроизводителя или предоставленных ему в пользование, в том числе на условиях аренды. Размер ставок налога с одного гектара сельскохозяйственных угодий и / или земель водного фонда зависит от категории (типа) земель, и их расположения. Кроме этого, кооперативы (если их годовой оборот не превышает 2 млн. гривен, могут избрать и иную упрощенную группу налогообложения – 3, которая предусматривает уплату 2% налога если плательщик зарегистрирован плательщиком НДС и 4% – если не является плательщиком НДС. Сельскохозяйственные производители занимаются, главным образом, первичным сельскохозяйственным производством, поэтому сервисные кооперативы (включая перерабатывающие) обычно не считаются сельскохозяйственными производителями и не пользуются различными льготами, предоставляемыми производителям. Это часто отмечают как сильный анти-стимул, препятствующий вступлению фермеров в кооперативы: как независимые производители они пользуются рядом налоговых льгот, которых они лишаются, становясь членами кооператива. Возможное решение этой дилеммы – признать сервисные кооперативы сельскохозяйственными производителями, и эта идея активно продвигается в Украине, где соответствующий законопроект уже прошел первое чтение Верховной Раде.

В Казахстане, например, в действующем Налоговом кодексе не предусмотрены какие-либо особые налоговые льготы для кооперативов, но сельскохозяйственные сервисные кооперативы отнесены к одной категории с другими

сельскохозяйственными производителями. В этом качестве сервисные кооперативы в Казахстане имеют право пользоваться упрощенной системой возврата налогов с минимальными требованиями к бухгалтерскому учету и, кроме того, они платят только 30 % от стандартной ставки налога по всем основным налогам (в первую очередь НДС и налог на прибыль организаций, а также налог на землю, выплаты государству за аренду земли, налог на собственность, социальный налог, налог на автотранспортные средства).

В Азербайджане соответствующее положение включено непосредственно в новый Закон «О сельскохозяйственной кооперации». Согласно статье 9.6 «Существующие налоговые преференции, ... предусмотренные в законе для сельскохозяйственных производителей, также применимы к кооперативам, созданным сельскохозяйственными производителями».

Хотя при этом подходе устраняются некоторые явные налоговые искажения для сервисных кооперативов, искажения все же могут возникать для работников на приусадебных участках. Как физические лица они выплачивают только подоходный налог с физических лиц, а их сельскохозяйственная деятельность налогами не облагается. Если они вступают в сервисный кооператив, то кооператив как юридическое лицо обязан рассчитывать НДС на их транзакции и вычитать налог на прибыль из их доли дохода, заработанного через кооператив.

В свою очередь, в налоговых кодексах Армении, Азербайджана, Беларуси, Таджикистана, Туркменистана, Узбекистана мы не обнаружили специальных норм, регулирующих налогообложение НДС и налогом на прибыль.

Подводя итог, хотелось бы отметить, что системный анализ законов и налоговых кодексов постсоветских стран, что касаются в том числе и налогообложения сельскохозяйственных кооперативов, позволяет прийти к выводу, что в большинстве случаев законодательство постсоветских стран не имеет между собой сильных различий как в процедуре определения базы и способов налогообложения, так и в определении самой ставки налога.

В большинстве случаев государства устанавливают примерно одинаковые ставки налогов так и дают возможность воспользоваться различными льготами при начислении и уплате того или иного вида налога. Заслуживает внимания и факт наличия в законодательстве некоторых стран положений об освобождении от налогов на дивиденды и проценты членов кооперативов, что в свою очередь стимулирует развитие сельского хозяйства.

В то же время стоит обратить внимание на некоторые вышеупомянутые коллизии законодательстве, что касаются налогообложения кооперативов. Так, к примеру, вышеупомянутый Закон Украины «О сельскохозяйственной кооперации» относит сельскохозяйственные кооперативы к некоммерческим организациям, хотя в то же время Налоговый кодекс Украины изменениями в конце 2014 года исключает кооперативы из списка некоммерческих организаций. Благодаря усилиям общественности, 17.07.2015 данное несоответствие было упразднено Верховной Радой путем принятия соответствующего Закона¹, но тенденция неразберихи в налоговых статусах кооперативов имеет глубокие корни и еще, по-видимому, долго будет иметь место в странах постсоветского пространства. В данном случае в процессе деятельности кооператива могут возникать проблемы при вычислении налогооблагаемой базы, и, как следствие, неуплаты/недоплаты налогов.

Грузинские сельскохозяйственных кооперативов Агентство по развитию (ACDA) представило замечания по вопросам налогообложения сельскохозяйственных кооперативов:

¹ http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=53883

"Положения Налогового кодекса Грузии для сельскохозяйственных кооперативов, в соответствии с которым кооперативы пользуются рядом налоговых льгот, таких как:

- Освобождение от налога на прибыль, применяемое к прибыли полученной от первичной продукции (до 1 января 2017 г.);

- Освобождение от уплаты налога на прибыль грантов, полученных кооперативом;

- Члены кооператива освобождаются от налогов на дивиденды, полученные от кооператива;

- Имущество, используемое для сельскохозяйственных целей (за исключением земельных участков), а также имущество, сдаваемое в аренду кооперативу освобождается от налогов до 1 января 2018 года

- Земельный участок (до 5 га), переданных в кооператив, освобождается от уплаты налога на имущество.

Что касается НДС все первичные сельскохозяйственные продукты, не прошедшие обработку, освобождаются от налога НДС. Определение обработки и изменения уникального кода продукта можно найти в Налоговый кодекс Грузии ".

Таким образом хотим отметить необходимость усовершенствования национального законодательства стран, в том числе путем заимствования положительного опыта как других постсоветских стран, так и стран Европейского союза. Только понимание на уровне государства важнейшей роли кооперативов для устойчивого развития села и страны в целом, даст понимание необходимости развития надлежащей законодательной базы для кооперативов и соответствующих программ поддержки их развития.

Авторы: Виктор Терес, Валерий Бондарчук, Роман Коринец, Дэвид Седик, Цви Лерман

Рецензент: Рената Янбых

Редактор: Дэвид Седик