

**Г.М. Давидов
Н.С. Шалімова
А.М. Лисенко
О.А. Магопець**

**Оподаткування та державна підтримка
сільськогосподарських товаровиробників:
регіональні пріоритети та євроінтеграційні
процеси**

Монографія

2017

УДК 336.02:338.434:636.162
О 61

*Рекомендовано до друку Вченою радою
Центральноукраїнського національного технічного університету
(протокол № 11 від 31.08.2017 р.)*

Рецензенти:

Лісовий Андрій Васильович – доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри аудиту та економічного аналізу Університету Державної фіскальної служби України;

Россоха Володимир Васильович – доктор економічних наук, професор, головний науковий співробітник відділу проблем галузевого і територіального управління, ННЦ «Інститут аграрної економіки» НААН України;

Коренюк Сергій Юрійович – директор департаменту агропромислового розвитку Кіровоградської обласної державної адміністрації;

Сергатий Олександр Михайлович – голова Громадської організації «Кіровоградська обласна рада сільськогосподарських підприємств».

О 61

Оподаткування та державна підтримка сільськогосподарських товаровиробників: регіональні пріоритети та євроінтеграційні процеси : монографія / Г.М. Давидов, Н.С. Шалімова, А.М. Лисенко, О.А. Магопєць ; за заг. ред. д-ра екон. наук, проф. Г.М. Давидова та д-ра екон. наук, проф. Н.С. Шалімової. – Кропивницький : ФО-П Александрова М. В., 2017. – 208 с.

ISBN 978-966-2466-51-5

В монографії розкрито сучасні тенденції регіонального розвитку сільськогосподарських товаровиробників, оподаткування їх діяльності та механізму державної підтримки. Обґрунтовано напрями удосконалення спрощеної системи оподаткування сільськогосподарських товаровиробників на основі використання рентних відносин, бонітарної оцінки. Запропоновано диференційований підхід до визначення елементів єдиного податку четвертої групи та механізм реалізації компетенцій органів місцевого самоврядування в сфері справляння єдиного податку четвертої групи. Розроблено методику оцінки податкового навантаження ПДВ на товаровиробників та методику здійснення аналітичної оцінки можливих результатів впровадження різних моделей реформування спецрежиму справляння ПДВ у сільському господарстві, обґрунтовано економічну доцільність надання бюджетних субсидій для окремих галузей за умови відміни спецрежиму ПДВ, а також встановлення базової ставки ПДВ та знижених ставок. Викладено пропозиції щодо удосконалення механізму розподілу бюджетних коштів на державну підтримку сільськогосподарських товаровиробників з урахуванням регіональних пріоритетів.

Монографія видається за результатами дослідження, яке виконувалося в рамках науково-дослідної роботи «Оподаткування та державна підтримка сільськогосподарських товаровиробників з урахуванням регіональних пріоритетів» (№ державної реєстрації 0117U001288) згідно з договором між Центральноукраїнським національним технічним університетом та Громадською організацією «Кіровоградська обласна рада сільськогосподарських підприємств».

Для наукових працівників, аспірантів, докторантів, студентів вищих навчальних закладів, представників органів державного управління та місцевого самоврядування, практикуючих бухгалтерів, економістів, управлінського персоналу сільськогосподарських товаровиробників різних категорій, фахівців з оподаткування, агропромислового розвитку, бюджетного менеджменту.

УДК 336.02:338.434:636.162

ISBN 978-966-2466-51-5

© Г.М. Давидов, Н.С. Шалімова, А.М. Лисенко, О.А. Магопєць, 2017.

ЗМІСТ

ВСТУП.....	4
 РОЗДІЛ 1. СУЧАСНИЙ СТАН ОПОДАТКУВАННЯ ТА ЗАХОДІВ ДЕРЖАВНОЇ ПІДТРИМКИ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ТОВАРОВИРОБНИКІВ.....	7
1.1. Теоретичні підходи до визначення сутності податків та особливостей оподаткування сільськогосподарських товаровиробників	7
1.2. Еволюція оподаткування сільськогосподарських товаровиробників	31
1.3. Вплив податкових надходжень від сільськогосподарських товаровиробників на формування доходної частини місцевих бюджетів Кіровоградської області	49
Висновки до розділу 1.....	60
 РОЗДІЛ 2. ЄДИНИЙ ПОДАТОК В СИСТЕМІ ОПОДАТКУВАННЯ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ТОВАРОВИРОБНИКІВ.....	63
2.1. Оцінка дієвості застосування спрощеної системи оподаткування у вигляді єдиного податку четвертої групи.....	63
2.2. Методика розрахунку ставки єдиного податку з урахуванням впливу рентних відносин, бонітарної оцінки землі, фактичної урожайності та нормативних показників.....	68
2.3. Удосконалення механізму справляння єдиного податку четвертої групи	71
2.4. Реалізація компетенції органів місцевого самоврядування в сфері справляння єдиного податку четвертої групи.....	90
Висновки до розділу 2.....	93
 РОЗДІЛ 3. ОЦІНКА ДІЄВОСТІ ЗАСТОСУВАННЯ ПДВ В СФЕРІ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОГО ВИРОБНИЦТВА.....	96
3.1. Економічна сутність та тенденції формування доданої вартості	96
3.2. Оцінка податкового навантаження податку на додану вартість на мезо- та мікрорівні	110
3.3. Обґрунтування моделей справляння ПДВ у сфері сільськогосподарського виробництва та напрями їх впровадження.....	129
Висновки до розділу 3.....	146
 РОЗДІЛ 4. ОЦІНКА ДЕРЖАВНОЇ ПІДТРИМКИ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ТОВАРОВИРОБНИКІВ ТА ЇЇ УДОСКОНАЛЕННЯ З УРАХУВАННЯМ РЕГІОНАЛЬНИХ ПРІОРИТЕТІВ.....	149
4.1. Оцінка обсягів державної підтримки сільськогосподарських товаровиробників Кіровоградської області та урахування пріоритетів регіонального розвитку при її отриманні.....	149
4.2. Оцінка умов застосування механізму бюджетної дотації з 2017 року.....	169
Висновки до розділу 4.....	178
 ВИСНОВКИ.....	180
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	186

ВСТУП

Сільськогосподарські угіддя високої якості – це стратегічний ресурс національної економіки, який формує потенціал нашої країни на світовому ринку і має використовуватися з належною ефективністю, забезпечуючи стабільність виробництва сільськогосподарської продукції. Особливість цієї задачі проявляється в тому, що сільське господарство в силу своїх специфічних особливостей не може існувати без підтримки держави (це підтверджує досвід і країн ЄС, і інших країн світу), яка проявляється і в податкових інструментах, і в інших формах виплат, субсидій, дотацій тощо.

Забезпечення прогресивного розвитку аграрного сектору національної економіки, зростання його конкурентоспроможності є неможливим без формування виваженої економічної політики держави, дієвого управління оподаткуванням сільськогосподарських товаровиробників та їх підтримки. Це зумовлено передусім високою залежністю АПК від природно-кліматичних умов, природних стихій та ризиків. За умов невирішеності продовольчої проблеми в світі, поглиблення інтеграційних процесів, акценти у пріоритетах державної політики багатьох розвинених країн об'єктивно зміщуються на користь пошуку власних моделей механізму управління оподаткуванням сільськогосподарських товаровиробників.

Для економіки України значимість цих завдань набуває особливого сенсу на тлі системних прорахунків в реалізації державної економічної політики на селі, наслідків непослідовних реформ в АПК, в тому числі й у сфері оподаткування. Спроби зближення національної системи оподаткування сільськогосподарських товаровиробників зі світовими стандартами здебільшого характеризуються перманентними змінами у законодавстві, без чітко визначеної податкової політики, адекватної умовам діяльності сільськогосподарських товаровиробників та відсутністю комплексного підходу до формування організаційно-економічного механізму управління оподаткуванням.

Метою роботи є розвиток теоретико-методичних основ і розробка науково-практичних рекомендацій щодо вдосконалення механізму оподаткування сільськогосподарських товаровиробників та їх державної підтримки з урахуванням регіональних пріоритетів та в умовах активізації інтеграційних процесів. Для досягнення означеної мети були поставлені й вирішені такі завдання:

- дослідити еволюцію оподаткування та державної підтримки сільськогосподарських товаровиробників та здійснити оцінку оподаткування сільськогосподарських товаровиробників на макро- мезо- і мікроекономічному рівнях;
- обґрунтувати пропозиції щодо удосконалення спрощеної системи оподаткування сільськогосподарських товаровиробників;
- дослідити економічну сутність поняття «додана вартість», особливості її формування у базових галузях сільськогосподарського

виробництва Кіровоградської області та у розрізі суб'єктів різних організаційно-правових форм господарювання;

- узагальнити основні економічні показники оцінки навантаження податку на додану вартість на господарську діяльність товаровиробників у сфері аграрного виробництва;

- удосконалити методику здійснення аналітичної оцінки можливих результатів впровадження різних моделей реформування спецрежиму справляння ПДВ у сільському господарстві;

- обґрунтувати економічну доцільність надання окремим галузям сільськогосподарського виробництва бюджетних субсидій;

- розробити напрями удосконалення механізму державної підтримки сільськогосподарських товаровиробників з урахуванням специфіки галузі та механізму її оподаткування.

Інформаційну базу дослідження становили Закони України, постанови Кабінету Міністрів України, дані Міністерства аграрної політики та продовольства України, офіційні матеріали Державного комітету статистики України та Головного управління статистики у Кіровоградській області, Департаменту агропромислового розвитку Кіровоградської обласної державної адміністрації, Головного управління Державної казначейської служби України в Кіровоградській області, Головного управління Державної фіскальної служби України у Кіровоградській області, офіційні дані міжнародних організацій, публікації українських і зарубіжних вчених, інформація з офіційних сайтів мережі Інтернет.

Наукова новизна одержаних результатів полягає у поглибленні теоретичних положень, розробці науково-методичних підходів і практичних рекомендацій щодо вдосконалення механізму оподаткування сільськогосподарських товаровиробників та їх державної підтримки з урахуванням регіональних пріоритетів та в умовах активізації інтеграційних процесів: обґрунтовано напрями удосконалення спрощеної системи оподаткування сільськогосподарських товаровиробників на основі використання рентних відносин, бонітарної оцінки; запропоновано диференційований підхід до визначення елементів єдиного податку четвертої групи та механізм реалізації компетенцій органів місцевого самоврядування в сфері справляння єдиного податку четвертої групи; розроблено методику оцінки податкового навантаження ПДВ на товаровиробників та методику здійснення аналітичної оцінки можливих результатів впровадження різних моделей реформування спецрежиму справляння ПДВ у сільському господарстві, обґрунтовано економічну доцільність надання бюджетних субсидій для окремих галузей за умови відміни спецрежиму ПДВ, а також встановлення базової ставки ПДВ та знижених ставок; представлено пропозиції щодо удосконалення механізму розподілу бюджетних коштів на державну підтримку сільськогосподарських товаровиробників з урахуванням регіональних пріоритетів. *Практичне значення одержаних результатів* полягає в тому, що авторські розробки формують методичну основу для підготовки державних та регіональних програм розвитку оподаткування та

державної підтримки сільськогосподарських товаровиробників в інтересах забезпечення безпеки аграрного сектора національної економіки та регіональних пріоритетів в умовах поглиблення інтеграційних процесів.

Автори сподіваються, що монографія буде корисною для наукових працівників, аспірантів, докторантів, студентів вищих навчальних закладів, представників органів державного управління та місцевого самоврядування, практикуючих бухгалтерів, економістів, управлінського персоналу сільськогосподарських товаровиробників різних категорій, фахівців з оподаткування, агропромислового розвитку, бюджетного менеджменту, усім, хто цікавиться сучасною теорією і практикою оподаткування та державної підтримки сільського господарства.

Матеріали монографії відображають результати дослідження, які виконуються в рамках науково-дослідної роботи «Оподаткування та державна підтримка сільськогосподарських товаровиробників з урахуванням регіональних пріоритетів» (№ державної реєстрації 0117U001288) згідно з договором між Центральнотукраїнським національним технічним університетом та Громадською організацією «Кіровоградська обласна рада сільськогосподарських підприємств». Автори висловлюють щиру вдячність за підтримку науково-дослідної діяльності вищих навчальних закладів. Автори також запрошують наукову спільноту до конструктивної дискусії щодо висвітлених у монографії питань.

Авторський колектив: *Г. М. Давидов*, доктор економічних наук, професор: загальна редакція, вступ та висновки у співавторстві із *Н. С. Шалімовою*, §2.2, §2.3 у співавторстві із *О. А. Магопець*; *Н. С. Шалімова*, доктор економічних наук, професор: загальна редакція, вступ та висновки (у співавторстві із *Г. М. Давидовим*), §1.3, Розділ 4; *А. М. Лисенко*, кандидат економічних наук, доцент: Розділ 3; *О. А. Магопець*, кандидат економічних наук, доцент: §1.1-1.2, §2.1, §2.3 (у співавторстві із *Г. М. Давидовим*), §2.4.

РОЗДІЛ 1

СУЧАСНИЙ СТАН ОПОДАТКУВАННЯ ТА ЗАХОДІВ ДЕРЖАВНОЇ ПІДТРИМКИ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ТОВАРОВИРОБНИКІВ

1.1. Теоретичні підходи до визначення сутності податків та особливостей оподаткування сільськогосподарських товаровиробників

Податки виступають головним фінансовим інструментом, через який держава створює суб'єктам господарювання сприятливі умови для ефективної фінансово-господарської діяльності, нарощування ресурсного потенціалу, підвищення якості та конкурентоспроможності продукції, поліпшення соціальних умов для населення. Водночас, особливості діяльності сільськогосподарських підприємств, які мають об'єктивний характер, недостатньо враховуються в оподаткуванні, що відповідно зумовлює нерівномірне податкове навантаження в розрізі різних категорій сільськогосподарських товаровиробників.

Для розуміння сутності податкових відносин у сільському господарстві необхідно дослідити поняття, взаємозв'язок та взаємозалежність окремих економічних категорій (складових елементів) в системі податкових відносин, оскільки їх правильне розуміння і сприйняття є запорукою побудови раціональних податкових відносин у аграрному секторі національної економіки, здатних стимулювати його розвиток.

Організаційно-правові, управлінські, фінансові аспекти податкових відносин знаходять своє вираження у поняттях «податок» («податки»), «податкова політика», «податкове право», «податкова система та система оподаткування», «податковий механізм та механізм оподаткування», «податковий процес», які у комплексі формують систему податкових відносин та виступають її складовими елементами¹.

Аналіз змістовного прояву податкових відносин в економічній системі засвідчує, що податки безпосередньо пов'язані з інститутом державності та супроводжують всю історію людської цивілізації, а їх розвиток та існування розпочинаються з виникнення держави, якій для виконання своїх функцій необхідні відповідні кошти². Реалізація завдань управлінського, оборонного та соціально-економічного впливу на процеси розвитку суспільства визначають необхідність формування фінансової основи діяльності державного апарату. Економічно виражене існування держави, за висловом К. Маркса³, втілене в податках, проявляється в систематичному

¹ Магопєць О. А. Економічні категорії в системі податкових відносин: взаємозв'язок, взаємозалежність та змістовні відмінності у сутності понять / О. А. Магопєць // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету: [зб. наук. пр.] – Кропивницький : КНТУ. – 2016. – Вип. 30. – С. 181 – 188 (с. 182).

² Синчак В. П. Система оподаткування у сільському господарстві України: теорія, методологія та практика : монографія / В. П. Синчак. – Х. : ХУУП, 2008. – 476 с. (с. 17).

³ Маркс К. Сочинения. / К. Маркс, Ф. Энгельс. – М. : Государственное издательство политической литературы, 1955. – Т. 8. – 615 с. (с. 308).

обов'язковому вилученні частини створеної в суспільстві вартості для виконання державою своїх функцій. Аналогічної думки дотримується й В. П. Вишневський, зазначаючи, що «податки виникли одночасно з державою і є її невід'ємною частиною, забезпечуючи фінансову основу діяльності органів влади за рахунок перерозподілу частини національного доходу»⁴. Об'єктивну необхідність існування податків, як джерела коштів, що використовуються державою для виконання властивих їй функцій визначав видатний російський економіст М. І. Тургенєв, який писав: «Люди, соединившись в общество и вручив правительству власть верховную, вручили ему вместе с ним и право требовать налогов... Требовать уничтожения налогов, значило бы требовать уничтожения самого общества. Государство, или, точнее сказать, правительство ничего не может делать для граждан, если граждане ничего не делают для государства»⁵.

Багатовікова історія розвитку інституту державності підтверджує, що на різних етапах його становлення знаходили застосування різноманітні види податків: на майно, землю, рабів, худобу, спадщину, прибуток тощо. Всі вони відрізнялися за об'єктом оподаткування, способами справляння, порядком і строкам сплати та іншими ознаками. Проте, кожному з них властиві спільні риси, які незважаючи на явні зовнішні відмінності, дозволяють об'єднати їх спільним поняттям «податок». З розвитком державотворення розвивалися і формувалися податки та податкові системи, які відповідали тогочасним особливостям історичного періоду. Відтак, сприйняття, розуміння й тлумачення податків трансформувалися під впливом суспільного розвитку, проте незмінним залишався причинно-наслідковий взаємозв'язок інституту державності й податків. Податки – невід'ємний атрибут функціонування держави: немає держави, немає і податків, і навпаки немає держави без податків⁶. Глибинний зміст поняття «податок» розкривається через його сприйняття як засобу фінансового забезпечення діяльності держави й полягає в необхідності вилучення частини індивідуальних доходів на користь держави для формування її централізованого фонду грошових коштів (бюджету).

Розуміння сутності податку як важливої економічної категорії суспільних відносин відбувається в античний період – VI ст. до н.е., кінець V ст. н.е., в епоху стародавньої Греції та Риму і пов'язане з формуванням податкових систем, в основу яких було покладено майнове та поголовне оподаткування⁷ й здійснювалось на основі оцінки майна та перепису⁸, що

⁴ Вишневский В. П. Налогообложение: теории, проблемы, решения / В. П. Вишневський, А. С. Веткин, Е. Н. Вишневская; [Под общ. ред. В. П. Вишневского]. – Донецк : ДонНТУ, ИЭП НАН Украины, 2006. – 504 с. (с. 10).

⁵ Тургенев Н. И. Опыт теории налогов / Н. И. Тургенев. – 3-е изд. – М. : Соцэкгиз, 1937. – 176 с. (с. 12).

⁶ Магопець О.А. Розвиток процесів управління оподаткуванням в системі державного управління / О.А. Магопець, А.В. Босенко // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету: [зб. наук. пр.] – Кіровоград : КНТУ. – 2016. – Вип. 29. – С. 110 – 119 (с. 111)

⁷ Мельник В. М. Генеза теорій податків / В. М. Мельник // Фінанси України. – 2004. – № 8. – С. 42-43.

⁸ Ткаченко Н. М. Податкові системи країн світу та України. Облік і звітність : навч.-метод. посібн. / [Під ред. Н. М. Ткаченко]. – К. : Арлета, 2004. – 554 с. (с. 6)

забезпечувало фінансування витрат здебільшого на утримання армії, спорудження укріплень навколо міст-держав, будівництво храмів й доріг. Однак тогочасні форми сплати податків мали далеко не цивілізований характер: жертвопринесення, військові трофеї, данина, побори, рабство тощо, а сам процес оподаткування носив нестійкий, стихійний, тимчасовий характер. Фіксуючи наявність механізму акумуляції державних доходів, античні філософи (Ксенофонт і Аристотель) не проводили теоретичне конструювання податків, проте пропонували урізноманітнити джерела доходів держави не обмежуючи їх лише гнобленням переможених народів⁹.

Деякі питання усвідомлення податків та податкових відносин отримали розвиток у філософських творах середньовічних філософів. Фома Аквінський (1225–1274 рр.) у книзі «Загальна теологія» вперше торкнувся питання фінансової моральності податків й зробив спроби обґрунтувати право короля на їх встановлення і справляння, вважаючи їх дозволеною формою пограбування й закликаючи вводити податки для покриття надзвичайних державних витрат¹⁰.

Поступовий розвиток технічного прогресу в XV–XVI ст. нової ери сприяв й розвитку наукових поглядів щодо сприйняття податків як джерела доходів держави й необхідності управління оподаткуванням, що пов'язано зі школами меркантилістів (Т. Гоббс, В. Петті, Д. Локк) та фізіократів (Ф. Кене, А. Тюрго, О. Мірабо та ін.). Вперше були поставлені питання відносно необхідності ведення державного фінансового і бюджетного господарства, визначення державних доходів і витрат, перетворення податків з тимчасового в постійне джерело доходів держави¹¹.

У 1642 р. відомий англійський філософ Т. Гоббс (1588–1679) писав, що правитель має «абсолютне право» обкладати підданих податками. У тогочасних трактатах наголошувалося на необхідності створення особливих податкових органів, які б діяли постійно, забезпечуючи державну казну своєчасними податковими надходженнями¹².

Отримали осмислення і обґрунтування питання взаємозв'язку податків з економічними процесами, вибору сприятливих з точки зору економіки та платника податків об'єктів оподаткування, перекладання податків, управління податками і оподаткуванням.

В. Петті у книзі «Трактат про податки та збори» описує податкові відносини більш комплексно, з урахуванням тенденцій витрачання державних коштів й критично оцінює практику «переносу» податків від суб'єктів господарювання до людей (споживачів), які безпосередньо не

⁹ Налоговый менеджмент. Учебник / [Под ред. А. Г. Поршнева]. – М. : ИНФРА – М, 2003. – 442 с. (с. 7)

¹⁰ Налоговый менеджмент. Учебник / [Под ред. А. Г. Поршнева]. – М. : ИНФРА – М, 2003. – 442 с. (с. 7)

¹¹ Магопєць О.А. Розвиток процесів управління оподаткуванням в системі державного управління / О.А. Магопєць, А.В. Босєнко // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету: [зб. наук. пр.] – Кіровоград : КНТУ. – 2016. – Вип. 29. – С. 110 – 119 (с. 112)

¹² Проскура К. П. Податкове адміністрування в Україні в посткризовий період: ефективність та напрями модернізації / К. П. Проскура. К. : ТОВ «Емкон», 2014. – 376 с. (с. 34)

виробляють матеріальних цінностей¹³.

Представники школи фізіократів основну увагу зосереджували на «справедливості оподаткування», стверджуючи, що справжній дохід може давати лише земля, а інші сфери господарства (мануфактура й торгівля) нових економічних цінностей не створюють, відтак було зроблено висновок про допустимість винятково поземельного оподаткування. На цій основі виникла відома концепція «єдиного податку»¹⁴.

Суттєвий внесок у розвиток теорії податків та оподаткування здійснив Ф. Кене, який за допомогою економічної таблиці висвітлив механізм формування доходів і витрат у різних класах суспільства: виробників (фермери, сільськогосподарські робітники), безплідних (промисловці, торговці, робітники) і землевласників. Виокремивши джерела формування доходів різних класів, з яких можуть формуватися і державні доходи через механізм сплати податків Ф. Кене дійшов висновку, що доходи продуктивного класу мають спрямовуватися до фондів споживання та обміну, звільняючись від оподаткування¹⁵.

Ф. Кене не відкидав також й ідеї оподаткування продуктивного класу, але лише за умови, що цей клас досягне певного рівня багатства, тобто йдеться про своєрідні податкові пільги для окремої сфери національного господарства. Крім того, Ф. Кене вказував на проблему «зайвих чиновників», що займаються збиранням податків, зазначаючи наступне «... всі ці люди, оплачувані нацією, не виробляють для держави своєю працею жодного багатства, так що витрати і самі люди являють собою чисту втрату для королівства»¹⁶.

З розширенням кола функцій держави стає дедалі зрозумілішою необхідність податків як надійного джерела ресурсів для виконання цих функцій¹⁷. Як зазначає Я.В. Лебедзевич, з XV ст. до останньої чверті XVIII ст. теорії походження податків пройшли еволюцію від заперечення податків як звичайних доходів держави до сприйняття їх у такій ролі¹⁸.

Класичне розуміння податків та оподаткування було представлено А. Смітом (1723-1790 рр.) у праці «Дослідження про природу та причини багатства народів» (1776). Він визначив податки як більш-менш впорядковане й систематичне вилучення частини доходів суб'єктів господарювання, а також висунув і обґрунтував основні принципи

¹³ Марченко М. Н. Сравнительное правоведение. Общая часть: Учебник. / М.Н. Марченко. – М. : Зеркало, 2001. – 560 с. (с. 66)

¹⁴ Блауг М. Економічна теорія в ретроспективі / М. Блауг; пер. з англ. І. Дзюб. – К. : Вид-во Соломії Павличко «Основи», 2001. – 670 с. (с. 221)

¹⁵ Кенэ Ф. Физиократы. Избранные экономические произведения: пер. с фр., англ. и нем. / Ф. Кенэ и др.; предисл. П. Н. Клюкина. – М. : Эксмо, 2008. – 1199 с. (220-223)

¹⁶ Кенэ Ф. Физиократы. Избранные экономические произведения: пер. с фр., англ. и нем. / Ф. Кенэ и др.; предисл. П. Н. Клюкина. – М. : Эксмо, 2008. – 1199 с. (с. 238)

¹⁷ Соколовська А. М. Податкова система держави : теорія та практика становлення / А. М. Соколовська. – К. : Знання-Прес, 2004. – 454 с. (с. 55)

¹⁸ Лебедзевич Я. В. Теорії походження податків / Я. В. Лебедзевич // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2006. – № 3(6). – С. 88-99 (с. 94)

оподаткування¹⁹. В продовження започаткованих А. Смітом досліджень, Д. Рікардо (1772–1823) у праці «Начала політичної економії та податкового обкладання» (1817) висунув нові ідеї про податки і оподаткування, чітко сформулювавши одне з головних завдань податкової політики держави – вона має сприяти нагромадженню та розширенню виробництва²⁰.

А. Сміт і його послідовники започаткували системне формування науки про податки і оподаткування, внесли значний вклад у визначення місця і ролі податків, як невід'ємних елементів процесів відтворення та життєзабезпечення держави, чинників економічного зростання, які вимагають відповідних механізмів їх функціонування в суспільстві, проте безпосереднього визначення поняття «податок» у їхніх працях немає. Однак на основі здійснюваного ними аналізу податків та оподаткування можна сформувати такі характеристики податків як: взаємозв'язок з державою, плата за послуги, які надає держава під час виконання своїх функцій та примусовий характер вилучення податків.

Більш-менш чітке визначення поняття «податок» починає формуватися на початку XIX століття, в силу того, що виникає практична необхідність розмежування податків від інших, подібних до них за деякими характеристиками платежів. Так, до основних ознак податків, які відрізняли їх від інших платежів державі, відносили:

1) односторонній характер платежу, відсутність певного зворотного руху послуг і товарів;

2) економічний характер платежу, під яким передбачається фактичний грошовий або натуральний платіж, оскільки економічний характер протиставляється особистому (внесок власною працею, службою);

3) платіж має бути здійснений державі або суспільним групам (земствам, містам);

4) платіж призначається для задоволення необхідних потреб і пов'язаних з ними затрат, тобто фінансування державних витрат²¹.

Таким чином, розвиток цивілізації, зміна певних суспільно-економічних формацій, змінювали як наукове розуміння сутності, місця і ролі податків, так і форми їх справляння, стаючи більш прийнятними для економіки і платників податків. Податки стають важливим джерелом формування бюджету держави та фінансування витрат, пов'язаних з утриманням державного апарату, розвитком освіти, науки, а також регулюванням суспільної та господарської діяльності, а оподаткування набуває більш впорядкованого, стійкого характеру.

Слід зазначити, що в сучасній економічній літературі існують різні думки вчених щодо визначення сутності податків (табл. 1.1).

¹⁹ Сміт А. Добробут націй. Дослідження про природу та причини добробуту націй / А. Сміт; пер. з англ. О. Васильєва та ін.; наук. ред. Є. Литвин. – К. : Port-Royal, 2001. – 594 с. (с. 506)

²⁰ Фінанси зарубіжних корпорацій: навч.-метод. посіб. для самостійного вивчення дисципліни / В. М. Суторміна та ін.; Держ. вищ. навч. закл. «Київський національний економічний університет ім. Вадима Гетьмана». – К. : КНЕУ, 2008. – 218 с.

²¹ Лыкова Л.М. Налоговая система России / Л.Н. Лыкова. – М. : Наука, 2005. – 444 с.

**Теоретичні підходи до визначення сутності поняття «податок»
(«податки») в сучасних наукових дослідженнях**

Автор	Визначення
1	2
Андрущенко В.Л. ²²	Податки – демократичні за процедурою встановлення, але примусові за формою стягнення платежі індивідів і корпорацій, призначені для трансферту фінансових ресурсів з приватного сектора в державний з метою фінансування суспільних, загальнонаціональних, урядових потреб способом, альтернативним емісії та позикам.
Барулин С.В. ²³	Податок – це специфічна, ірраціональна і монопольна ціна послуг держави, що пов'язані з виконанням нею своїх функцій.
Болдырев Б.Г. ²⁴	Податки – специфічна форма виробничих відносин. Специфічна форма виробничих відносин податків формує їх суспільний зміст. Суспільний зміст податків дає можливість пізнання їх глибинної сутності, дозволяє розкрити внутрішній зміст і еволюцію, важливі ознаки і особливості.
Брызгалін А.В. ²⁵	Податок – пряме вилучення державою певної частини валового суспільного продукту на свою користь для формування централізованих фінансових ресурсів (бюджету).
Бродський Г.М. ²⁶	Податок – це грошові (майнові) відносини, що опосередковують односторонній рух вартості від платника до держави у встановлених розмірах, у визначені строки та у певному порядку.
Буряковський В.В. ²⁷	Податки – встановлені вищим органом законодавчої влади обов'язкові платежі, що сплачують фізичні та юридичні особи в бюджет у розмірах і в терміни, передбачені законом.
Вінницький Д.В. ²⁸	Податок – встановлена законно сформованим представницьким органом форма обмеження конституційного права власності або іншого законного володіння, шляхом відчуження частини матеріальних благ, що належать приватним особам, на користь фіска, в грошовій формі, в безповоротному, безоплатному та обов'язковому порядку, зумовлена необхідністю вирішення суспільних завдань, оснований на принципах загальності, рівності та співмірності.
Демчук Н.Н. ²⁹	Податки – специфічна форма економічних відносин держави з суб'єктами господарювання, різними групами населення й фактично кожним членом суспільства.
Дем'яненко М.Я. ³⁰	Одним із головних критеріїв при формуванні поняття податків є те, що вони сплачуються у порядку суспільного примусу і надходять до суспільного інституту, який володіє ознаками держави.

²² Андрущенко В.Л. Фінансова думка Заходу в XX столітті: (Теоретична концептуалізація і наукова проблематика державних фінансів) / В. Л. Андрущенко. – Львів : Каменяр, 2000. – 303 с. (с. 149)

²³ Налоговый менеджмент: учебник / С.В. Барулин, Е.А. Ермакова, В.В. Степаненко. – М.: Дашков и К., 2015. – 331 с. (с. 6)

²⁴ Финансы капитализма / Б.Г. Болдырев, Л.П. Окунева, Л.П. Павлова и др. [Под ред. Б.Г. Болдырева]. – М.: Финансы и статистика, 1990. – 384 с. (с. 77)

²⁵ Брызгалін А.В. Налоги и налоговое право: учебное пособие / [Под ред. А.В. Брызгалина]. – М.: «Аналитика-Пресс», 1998. – 608 с. (с. 46-47)

²⁶ Бродский Г.М. Право и экономика налогообложения / Г.М. Бродский. – СПб.: Изд-во СПбГУ, 2000. – 404 с. (с. 46)

²⁷ Буряковський В.В. Податки : навч. посіб. / В. В. Буряковський. – Дніпропетровськ : Пороги, 1998. – 611 с. (с. 4)

²⁸ Винницький Д.В. Налоги и сборы: понятие, юридические признаки, генезис. / Д.В. Винницький. – М.: Норма, 2002. – 144 с. (с. 43)

²⁹ Демчук Н.Н. Налоги: функция, структура, пути совершенствования / Н.Н. Демчук // Налоговый вестник. – 1999. – №4. – С.7-9

³⁰ Фінанси в період реформування агропромислового виробництва / Дем'яненко М. Я., Алексійчук В. М., Борщ А. Г. та ін.; [За ред. М. Я. Дем'яненка]. – К. : ІАЕ УААН, 2002. – 645 с. (с. 179)

1	2
Заяц М.Є. ³¹	Податки – обов’язкові платежі юридичних і фізичних осіб в бюджет, які встановлює та примусово стягує держава у формі перерозподілу частини суспільного продукту.
Іванов Ю.Б. ³²	Податки – обов’язкові платежі, які законодавчо встановлює держава, сплачують юридичні та фізичні особи в процесі розподілу і перерозподілу частини вартості ВВП й акумулюють у централізованих грошових фондах для фінансового забезпечення виконання державою функцій.
Ігоніна Л.Л. ³³	Податок – обов’язковий та індивідуальний платіж, який стягують з організацій і фізичних осіб у формі відчуження грошових засобів з метою фінансового забезпечення діяльності держави та муніципальних утворень.
Лайко П.А. ³⁴	Податки – система економічних взаємовідносин держави з платниками податків у процесі перерозподілу частини ВВП шляхом стягнення певних коштів за встановленими державою правилами, з метою задоволення суспільних потреб.
Леоненко М.П. ³⁵	Податки – обов’язкові внески платників до бюджету та позабюджетних фондів, розміри і терміни сплати яких регламентує податкове законодавство.
Лютий І.О. ³⁶	Податки – частина вартості внутрішнього продукту, що вилучається державою у формі загальнообов’язкових, безеквівалентних, односторонньо встановлених нею платежів юридичних і фізичних осіб до бюджету з метою фінансового забезпечення виконання державою своїх функцій та вирішення соціально-економічних завдань.
Майбуров І.А. ³⁷	Економічна сутність податків розкривається шляхом прямого вилучення державою частини валового продукту на свою користь для формування її централізованих фінансових ресурсів (бюджету), тобто виступає як засіб забезпечення витрат держави. Соціально-економічна сутність податків полягає у перерозподілі державою певної частини валового продукту, достатньої для забезпечення всебічного розвитку людини, суспільства, економіки.
Мельник П.В. ³⁸	Податок – це нецільовий, безоплатний (нееквівалентний), неповоротний обов’язковий платіж державі.
Онисько С.М. ³⁹	Податок – це обов’язковий платіж, який стягується до бюджетів усіх рівнів з фізичних та юридичних осіб у безспірному порядку.
Пансков В.Г. ⁴⁰	Податок – обов’язковий, індивідуально безоплатний, відносно регулярний і законодавчо встановлений державою платіж, що сплачується організаціями і фізичними особами з метою фінансового забезпечення діяльності держави і (або) муніципальних утворень.

³¹ Заяц Н.Е. Теория налогов: учебник / Н.Е. Заяц. – Мн.: БГЭУ, 2002. – 220 с. (с. 37)

³² Иванов Ю. Б. Податкова система: підручник / Иванов Ю. Б., Крисоватий А. І., Десятнюк О. М. – К.: Атіка, 2006. – 920 с. (с. 24)

³³ Игонина Л.Л. Муниципальные финансы: учеб. пособие / Л.Л. Игонина. – М.: Экономистъ, 2003. – 330 с. (с. 325)

³⁴ Лайко П.А. Непряме оподаткування сільськогосподарських товаровиробників : монографія / П.А. Лайко, С.О. Осадчий. – К. : ННЦ ІАЕ УААН, 2005. – 186 с. (с. 11)

³⁵ Теорія фінансів: навч. посіб. / М.П. Леоненко, П.І. Юхименко, А.А. Ільєнко та ін. – К.: Центр навчальної літератури, 2005. – 480 с. (с. 454)

³⁶ Лютий І.О. Податки на споживання в економіці України / І.О. Лютий, А.Б. Дрига, М.О. Петренко. – К.: Знання, 2005. – 335 с. (с. 22)

³⁷ Налоги и налогообложение: учеб. пособие / [Под ред. И.А. Майбутова]. 4-е изд., перераб. и доп. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2011. – 558 с. (с. 11-12)

³⁸ Податкова політика України : навч. посіб. / П.В. Мельник, З.С. Варналій, Л.Л. Тарангул ; [За ред. П.В. Мельника]. – К. : Знання України, 2011. – 505 с. (с. 14)

³⁹ Онисько С.М. Податкова система: підручник / С.М. Онисько, І.М. Тофан, О.В. Грицина. – Львів : Новий світ-2000, 2004. – 310 с. (с. 9)

⁴⁰ Пансков В.Г. Налоги и налогообложение в Российской Федерации: учебник для вузов / В.Г. Пансков – 7-е изд., доп. и перераб. – М. : МЦФЭР, 2006. – 592 с. (с. 119)

Продовження табл. 1.1

1	2
Прокопенко Н.С. ⁴¹	Податки – обов’язковий платіж до бюджету відповідного рівня або до позабюджетного фонду, здійснюваний платником у порядку та на умовах, визначених законодавчими актами.
Пушкарёва В.М. ⁴²	Податки – обов’язкові, безоплатні та безповоротні платежі суб’єктів господарювання і населення органам державного управління.
Романовський М.В. ⁴³	Податки – імперативні грошові відносини без надання суб’єкту податку будь-якого еквівалента, в процесі яких формується бюджетний фонд.
Рукіна С.М. ⁴⁴	Податок – обов’язковий, індивідуальний і безоплатний платіж до державного або місцевих бюджетів, який справляють у законодавчо встановленому порядку з юридичних та фізичних осіб.
Синчак В.П. ⁴⁵	Податок - обов’язковий платіж державі, який сплачується платниками та податковими агентами до відповідних бюджетів, або стягується уповноваженими державними органами відповідно до законодавства для фінансування видатків держави на безеквівалентній основі.
Тимченко О.М. ⁴⁶	Податок – обов’язковий, регулярний платіж до бюджету без відповідного цільового призначення.
Ткаченко Н. М. ⁴⁷	Податки є формою фінансових відносин між державою і членами суспільства з метою створення загальнодержавного централізованого фонду грошових ресурсів, необхідних для здійснення державою її функцій.
Федосов В.М. ⁴⁸	Податки – специфічна форма, підсистема виробничих відносин, відносин економічного базису. Вони виражають частину відносин, що виникають на стадії розподілу в процесі розширеного відтворення, мають вторинний, похідний, перерозподільчий характер.
Хімічева Н.І. ⁴⁹	Податки – обов’язкові і за юридичною формою індивідуально безоплатні платежі юридичних і фізичних осіб, встановлені органами державної влади для зарахування в державну бюджетну систему (або у певних випадках – позабюджетні цільові фонди) з визначенням їх розмірів і строків сплати.
Худяков А.І. ⁵⁰	Податок – складне, багатогранне явище, що одночасно є матеріальною, економічною та юридичною категорією. З матеріальної точки зору, податок – певна грошова сума, яка підлягає передачі платником податку до держави. З економічної точки зору, податок – це грошові відносини, що опосередковують рух вартості від платника до держави. З правової точки зору, податок – це державне встановлення, що породжує обов’язок особи з передачі певної суми грошових коштів до держави
Черник Д.Г. ⁵¹	Податок – вилучення державою на свою користь певної частини валового внутрішнього продукту у вигляді обов’язкового внеску.

⁴¹ Прокопенко Н.С. Податкове регулювання агропромислового виробництва : монографія / Н. С. Прокопенко. – К. : ННЦ ІАЕ, 2009. – 316 с. (с. 34)

⁴² Пушкарёва В.М. Генезис категории «налог» в истории финансовой науки / В.М. Пушкарёва // Финансы. – 1999. – № 6. – С. 33–36. (с.33)

⁴³ Романовський М.В. Налоги и налогообложение / [Под ред. М.В. Романовского, О.В. Врублевской]. – СПб. : Питер, 2000. – 528 с. (с. 11)

⁴⁴ Рукина С. Н. Местные налоги и сборы в условиях реализации Налогового кодекса РФ: учеб. пособие / С.Н. Рукина. – Ростов-н/Д. : Рост. гос. эконом. унив., 2001. – 80 с.

⁴⁵ Синчак В. П. Система оподаткування у сільському господарстві України: теорія, методологія та практика : монографія / В. П. Синчак. – Х. : ХУУП, 2008. – 476 с. (с. 29)

⁴⁶ Податкова система України: тренінг-курс : навч. посіб. / О.М. Тимченко, Ю.В. Сибірянська, Т.І. Єфименко. – К.: ДННУ «Академія фін. управління». – 2012. – 656 с. (с. 30)

⁴⁷ Ткаченко Н. М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність : підруч. / Н.М. Ткаченко. – К. : Алерта, 2006. – 1080 с. (с. 848)

⁴⁸ Федосов В.М. Современный капитализм и налоги / В.М. Федосов. – К.: Вища школа, 1997. – 128 с. (с. 69-70)

⁴⁹ Химичева Н.И. Финансовое право: Учебник / Н.И. Химичева, Е.В. Покачалова. [Под ред. Н.И.Химичевой]. – М. : Норма, 2005. – 464 с. (с. 225)

⁵⁰ Худяков А.И. Основы налогообложения. / А.И. Худяков, М.Н. Бродский, Г.М. Бродский. – СПб. : Европейский дом, 2002. – 432 с. (с. 46)

⁵¹ Налоги : учеб. пособие для вузов / Д.Г. Черник, М.Ю. Алексеев, О.Н. Болабонова и др. [Под ред. Д.Г. Черника]. – М. : Финансы и статистика, 2003. – 652 с. (с. 52)

Здебільшого у наведених підходах щодо визначення сутності податків (це далеко не вичерпний перелік визначень, що зустрічаються у сучасній літературі), останні характеризуються як платежі, яким притаманні наступні ознаки: обов'язковість сплати, індивідуальна безоплатність, безповоротність, регулярність, примусовість, законність, які по-суті є частиною валового внутрішнього продукту, що вилучаються державою для забезпечення виконання покладених на неї функцій.

Узагальнення наукових підходів щодо визначення сутності податків дозволяє класифікувати їх за характеристикою з точки зору філософського, фінансово-економічного, соціально-економічного (суспільного) та правового змісту. Філософські підходи щодо трактування сутності податків ґрунтуються на їх характеристиці як добровільного платежу на благо суспільства, на покриття соціальних потреб держави. У цьому контексті деякі науковці підкреслюють добровільність та свідомість сплати суб'єктами господарювання зобов'язань за податками для забезпечення потреб державного бюджету⁵². Трактування сутності податків з позиції їх фінансово-економічного змісту обґрунтовує необхідність вилучення частки валового внутрішнього продукту (усуспільнення певної частки індивідуальних доходів) на користь держави для формування централізованого фонду грошових ресурсів (бюджету). Соціально-економічний зміст податків розкривається через взаємовідносини держави з різними соціальними суб'єктами з приводу перерозподілу частки валового внутрішнього продукту між ними. Правову природу податку в повній мірі характеризує його визначення наведене у Податковому кодексі України (далі – ПКУ), згідно з яким під податком розуміється обов'язковий, безумовний платіж до відповідного бюджету, що справляється з платників податку⁵³.

Отже, термін «податок» є багатогранною категорією (деякі автори зазначають, що податок – це гетерогенний феномен, із різними, навіть несумісними властивостями⁵⁴), при визначенні сутності якої слід виходити з наведених вище ознак та характеристик. *Податок – це обов'язковий, безумовний, індивідуально безоплатний, регулярний та законодавчо визначений платіж, який сплачується фізичними і юридичними особами до бюджету відповідного рівня з метою фінансового забезпечення діяльності держави (регіонів) й задоволення суспільних потреб.*

Досліджуючи складові елементи системи податкових відносин слід зазначити, що найбільш неоднозначними та часто ототожнюваними є поняття «податок» та «оподаткування»; «податкова система» та «система оподаткування»; «податковий механізм» та «механізм оподаткування».

⁵² Фінанси. Бюджет. Податки: національна та міжнародна термінологія: у 3-х т. / [За ред. Т. І. Єфименко]. – К.: Ін-т світ. екон. і міжнар. відносин НАНУ, ДННУ «Акад. фін. управління», 2010. – Т. 3. – 576 с. (с. 385)

⁵³ Податковий кодекс України від 02.12.2010, № 2755-VI (зі змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/page35>

⁵⁴ Андрущенко В. Л. Податкові системи зарубіжних країн : навч. посіб. / В. Л. Андрущенко, О. Д. Данілов. – К. : Комп'ютер прес, 2004. – 300 с. (с. 34)

Відносно сутності поняття «податок», з урахуванням наведеного вище визначення, слід зазначити, що насамперед, це платіж, в той час, як оподаткування – це дуальний процес, який з одного боку, ґрунтується на законодавчо закріпленому механізмі встановлення, обчислення та сплати такого платежу, а з іншого – являє собою процес вилучення та перерозподілу валового внутрішнього продукту.

У науковій літературі відсутній єдиний підхід до визначення сутності і змісту понять «податкова система» та «система оподаткування». Згідно п. 6.3. Податкового Кодексу України, податкову систему України становить сукупність загальнодержавних та місцевих податків та зборів, що справляються в установленому Податковим кодексом порядку⁵⁵. Дане тлумачення податкової системи є занадто звуженим (хоча слід зазначити що аналогічне визначення дає В.А. Андрущенко⁵⁶, М.Д. Білик⁵⁷, О.Д. Василик⁵⁸, О.В. Олійник⁵⁹, С.М. Онисько⁶⁰, оскільки не відображає всієї глибини змісту означеної категорії й характеризує суто практичний підхід на рівні безпосереднього сприйняття форм реалізації відносин між державою та платниками податків, що не дає можливості в повній мірі розкрити зміст податкової системи, визначити взаємозв'язок між її елементами та представити як певну сукупність, підпорядковану єдиній ідеї.

Згадуючи історію становлення податкової системи України та чинний у період з 1991 року до початку 2011 року Закон України «Про систему оподаткування»⁶¹, слід вказати на те, що даний нормативний документ під сукупністю податків і зборів (обов'язкових платежів) до бюджетів та до державних цільових фондів, що справляються у встановленому законами України порядку, визначає систему оподаткування (ст. 2, абз. 4), а не податкову систему, як вказано нині у Податковому кодексі. Тобто це слід розуміти так, що навіть сам законотворець не бачить різниці між поняттями податкова система та система оподаткування (аналогічної думки, щодо рівнозначності понять «податкова система» та «система оподаткування», дотримуються Е.П. Милявська⁶², О.П. Орлюк⁶³, Н.П. Дєєва⁶⁴, хоча це зовсім не так.

⁵⁵ Податковий кодекс України від 02.12.2010, № 2755-VI (зі змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/page35>

⁵⁶ Андрущенко В. А. Економічні та позаекономічні аспекти оподаткування / В. А. Андрущенко, В. І. Ляшенко // Фінанси України. – 2005. – № 1. – С. 36-43 (с. 37)

⁵⁷ Білик М.Д. Податкова система України : навч.-метод. посіб. / М.Д. Білик, І.А. Золотько. – К. : КНЕУ, 2006. – 192 с. (с. 34)

⁵⁸ Василик О. Д. Податкова система України : навч. посіб. / О. Д. Василик. – К.: Поліграфкнига, 2004. – 478 с. (с. 32)

⁵⁹ Олійник О.В. Податкова система : навч. посіб. / О.В. Олійник, І.В. Філон. – К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 456 с. (с. 25)

⁶⁰ Онисько С.М. Податкова система. Підручник. / С.М. Онисько, І.М. Тофан, О.В. Грицина. [За ред. С.М. Онисько]. – Львів: «Магнолія 2006», 2013. – 315 с. (с. 21)

⁶¹ Закон України «Про систему оподаткування» (зі змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [<http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1251-12>]

⁶² Милявська Е.П. Податкова система: навч. посіб. [Текст] / Е.П. Милявська, О.М. Сердюк. – К.: Видавничий дім «Слово», 2005. – 336 с. (с. 43)

⁶³ Орлюк О.П. Фінансове право : навч. посіб. [Текст] / О.П. Орлюк. – К.: Юрінком Інтер, 2003. – 528 с. (с. 235)

Виходячи з філософського розуміння поняття системи, як сукупності визначених елементів, між якими існує закономірний зв'язок чи взаємодія⁶⁵, логічно припустити, що будь-яка система, у тому числі і податкова, повинна мати відповідну структуру, форму, складатися із певних елементів та базуватися на їх внутрішньому взаємозв'язку та взаємодії.

Дійсно, сукупність податків та зборів, що справляються в законодавчо установленому порядку, за своєю правовою формою та економічним змістом утворюють внутрішню єдину, логічно пов'язану цілісність (що власне відповідає розумінню поняття «система оподаткування» і як це було визначено у Законі України «Про систему оподаткування»), але податкова система, окрім цього, має враховувати взаємовідносини, які виникають у процесі справляння податків та зборів, порядок їх адміністрування та діяльність уповноважених державних органів, спрямованих на забезпечення повного та своєчасного надходження податків та зборів до бюджетів різних рівнів, тобто саме з цих міркувань потрібно виходити при визначенні змісту поняття «податкова система».

На доцільності такого «широкого» підходу до трактування сутності поняття «податкова система» акцентують увагу такі вітчизняні вчені як В.Б. Захожай⁶⁶, Ю.Б. Іванов⁶⁷, І.О. Лютий⁶⁸, А.М. Соколовська⁶⁹, М.П. Кучерявенко⁷⁰, П.В. Мельник⁷¹, що дає можливість на основі систематизації та критичного осмислення наявних підходів, розкрити зміст податкової системи, характеризуючи її як сукупність податкових відносин, побудованих з урахуванням відповідних принципів, функцій, елементів і методів оподаткування, що ґрунтуються на законодавчо закріпленій комбінації видів і форм податків та зборів, установленому механізмі їх нарахування і сплати (механізмі оподаткування), визначеному порядку адміністрування та діяльності уповноважених державних органів і платників податків спрямованих на забезпечення повного та своєчасного надходження податків та зборів до бюджетів різних рівнів.

Отже, поняття «податкова система» та «система оподаткування» не є рівнозначними та тотожними, перше значно ширше від другого, а з точки

⁶⁴ Дєєва Н.М. Оподаткування в Україні : навч. посіб. / Н.М. Дєєва, Н.І. Редіна, Т.О. Дулік та ін. [За ред. Н.І. Редіної]. – К.: Цент учбової літератури, 2009. – 544 с. (с. 74)

⁶⁵ Філософський енциклопедичний словник. [За ред. В. І. Шинкарука]. – К.: «Абрис», 2002. – 742 с. (с. 583)

⁶⁶ Захожай В.Б. Система оподаткування та податкова політика : навч. посіб. / В.Б. Захожай, Я.В. Литвиненко, К.В. Захожай, Р.Я. Литвиненко [Під заг. ред. В.Б. Захожая та Я.В. Литвиненка]. – К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 468 с. (с.21)

⁶⁷ Іванов Ю.Б. Податкова система. Підручник. / Ю.Б. Іванов, А.І. Крисоватий, О.М. Десятнюк. – К.: Атіка, 2006. – 920 с. (с. 93)

⁶⁸ Податкова система : навч. посіб. / І.О. Лютий, Л.М. Демиденко, М.В. Романюк та ін. [За ред. І.О. Лютого]. – К.: Центр учбової літератури, 2009. – 456 с. (с. 23)

⁶⁹ Соколовська А. М. Податкова система держави : теорія та практика становлення / А. М. Соколовська. – К.: Знання-Прес, 2004. – 454 с. (с. 93)

⁷⁰ Кучерявенко М.П. Податкове право України: академічний курс. Підручник / М.П. Кучерявенко. – К.: Всеукраїнська асоціація видавців «Правова єдність», 2008. – 701 с. (с. 108)

⁷¹ Податкова політика України: навч. посіб. / П.В. Мельник, З.С. Варналій, Л.Л. Тарангул та ін. [За ред. П.В. Мельника]. – К.: Знання України, 2010. – 505 с. (с. 48)

зору структурної побудови та співвідношення - система оподаткування є складовою податкової системи.

Функціонування податкової системи забезпечується завдяки податковому механізму, який формується відповідно до обраної державою концепції, стратегії і тактики (типу) податкової політики й залежить від умов та особливостей сучасного стану економічного розвитку країни.

В економічній літературі широко розповсюдженим є вживання терміну «механізм», не є виключенням і сфера оподаткування, хоча й досі відсутня єдність поглядів щодо його чіткого визначення та внутрішньої будови.

В економічному словнику «механізм» визначений як послідовність станів, процесів, які представляють собою які-небудь дії, явища; система, пристрій, який обумовлює порядок якого-небудь виду діяльності⁷².

Економічна енциклопедія під редакцією С. Мочерного термін «механізм» тлумачить як систему, чи спосіб, що визначає порядок певного виду діяльності, деяких ланок та елементів, що приводять їх у дію⁷³.

Академічний тлумачний словник української мови вказує на наступні можливі варіанти тлумачення слова «механізм»: пристрій, що передає, або перетворює рух; у переносному значенні - внутрішня будова, система чого-небудь; метод, спосіб; сукупність станів і процесів, з яких складається певне фізичне хімічне та інше явище⁷⁴.

Отже, термін «механізм» доцільно використовувати, коли йде мова про внутрішню будову, процес, дію, систему функціонування певного явища, яким у тому числі є і оподаткування.

В економічній літературі, присвяченій питанням оподаткування досить часто зустрічаються такі поняття як «механізм оподаткування» та «податковий механізм», проте їх зміст чітко не визначений. Досить часто означені поняття ототожнюються, а висвітлюючи сутність механізму оподаткування, фактично розкриваються питання сутності податкового менеджменту (оскільки ототожнюються складові).

Так, Т.Ф. Юткіна доводить дуальний характер податкового механізму, визначаючи його як:

- категоріальне утворення, в певній мірі узагальнене, яке дає уявлення про цілі і задачі податкових дій з орієнтацією на принципи наперед продуктивного функціонування;

- збірка загальних правових норм і спеціальних податкових законодавчих правил, які регламентують процес оподаткування конкретної держави в певний період⁷⁵.

⁷² Краткий экономический словарь [Под ред. А.Н. Азрилияна]. – М.: Институт новой экономики, 2001. – 1088 с. (с. 401)

⁷³ Економічна енциклопедія: у 3-х томах. Том 2. / Редкол. С. В. Мочерний (відп. ред.) та ін. – К.: Видавничий центр «Академія», 2001 р. – 848 с. (с. 355)

⁷⁴ Академічний тлумачний словник української мови [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://sum.in.ua/>

⁷⁵ Юткіна Т. Ф. Налоги и налогообложение. Учебник / Т. Ф. Юткіна. – М. : ИНФРА-М, 1999. – 429 с. (с. 75)

М.П. Кучерявенко, поняття податкового механізму ототожнює з поняттям системи оподаткування, наголошуючи на тому, що податковий механізм складається з визначеної кількості елементів⁷⁶.

Інші дослідники акцентують увагу на складових елементах податкового механізму, поділяючи їх на дві групи. До першої включаються так звані, основні елементи – суттєві характеристики податку, без яких неможливо уявити відповідний податковий механізм: платник податку, об'єкт оподаткування, ставка податку. До другої групи елементів, які визначені як додаткові, віднесені необхідні характеристики податку, які розкривають специфіку конкретного податкового механізму і його використання: пільги з оподаткування, особливості обчислення об'єкта, бюджет або фонд, куди надходять податкові платежі, терміни і періодичність перерахування податків тощо⁷⁷.

Однак поняття «механізм оподаткування» та «податковий механізм» – це зовсім різні як за сутністю так і за змістовним наповненням поняття, які не слід ототожнювати.

«Податковий механізм» – поняття значно ширше, аніж поняття «механізм оподаткування», оскільки через функціонування податкового механізму держава визначає форми і методи управління податковою системою (податковий механізм забезпечує формування і функціонування податкової системи, приводить її в дію) та окреслює напрями податкового процесу (діяльність органів державної влади, місцевого самоврядування та інших учасників податкових відносин щодо визначення концепції формування, структури і обсягів податкових доходів бюджетів, її корегування, розробки та виконання планів мобілізації податкових надходжень, контроль за їх виконанням і дотриманням податкового законодавства). Податковий механізм має бути спрямований на удосконалення податкової системи, забезпечення виконання податкового законодавства та запобігати його порушенню, забезпечувати можливості реалізації платниками податків їх прав і обов'язків, сприяти стабілізації й подальшому розвитку національної економіки, гармонізації інтересів держави і платників податків⁷⁸.

Як зазначається у наукових джерелах, податковий механізм є сукупністю норм, засобів і методів організаційно-правового та управлінського характеру, які спрямовані на реалізацію податкової політики держави та забезпечують функціонування і регулювання податкової системи. Складовими елементами податкового механізму є: податковий менеджмент (податковий аналіз, податкове прогнозування і планування, податкове

⁷⁶ Кучерявенко Н. П. Налоговое право. Учебник. / Н. П. Кучерявенко. – Харьков : Легас, 2001. – 584 с. (с. 90-91)

⁷⁷ Дюрядін В. П. Податковий механізм фінансового оздоровлення підприємств: теоретичні аспекти / В.П. Дюрядін., А.М. Леміш // Економіка Криму. – 2004. – № 12. – С. 25-28.

⁷⁸ Магопєць О. А. Податковий механізм та механізм оподаткування: підходи щодо визначення сутності поняття / О.А. Магопєць // Людина і праця в економіці регіону : матер. Всеукр. наук.-практ. конф. (31 жовтня 2016 р.). – Ч. 1. – Кропивницький : КОД, 2016. – 224 с (с. 121)

регулювання, податковий контроль) та податкове адміністрування (облік платників податків, облік податкових платежів, нарахування податкових зобов'язань, аналіз податкових надходжень, виконання планових завдань із мобілізації податкових платежів, податкові перевірки, стягнення податкового боргу). За допомогою податкового механізму формуються основні кількісні і якісні характеристики податкової системи, її цільова спрямованість на вирішення конкретних соціально-економічних завдань та забезпечується виконання податкового законодавства⁷⁹.

Механізм оподаткування, є більш вузьким поняттям, порівняно з поняттям «податковий механізм», оскільки пов'язаний безпосередньо з функціонуванням системи оподаткування. Таким чином механізм оподаткування представляє собою сукупність елементів пов'язаних з обчисленням і сплатою податків та зборів (платники, об'єкт оподаткування, база оподаткування, ставка податку, методи оподаткування, пільги, податковий період, способи та порядок сплати податків), спрямованих на забезпечення функціонування системи оподаткування. Зміна механізму оподаткування (наприклад, зміна ставок, порядку обчислення податків тощо) може призвести до формування якісно нової системи оподаткування, змінюючи її структуру, проте залишаючи незмінними кількісний та якісний склад податків.

Відповідно до п. 7.1. статті 7 ПКУ⁸⁰ обов'язковими визначені наступні елементи податку, які у сукупності формують механізм оподаткування: платники податку; об'єкт оподаткування; база оподаткування; ставка податку; податкові пільги; порядок обчислення податку; податковий період; строк та порядок сплати податку; строк та порядок подання звітності про обчислення і сплату податку.

Платники податку. Платниками податків визнаються фізичні особи (резиденти і нерезиденти України), юридичні особи (резиденти і нерезиденти України) та їх відокремлені підрозділи, які мають, одержують (передають) об'єкти оподаткування або провадять діяльність (операції), що є об'єктом оподаткування згідно з ПКУ, і на яких покладено обов'язок із сплати податків та зборів.

Кожний з платників податків може бути платником податку за одним або кількома податками та зборами.

Об'єкт оподаткування. Об'єктом оподаткування можуть бути майно, товари, дохід (прибуток) або його частина, обороти з реалізації товарів (робіт, послуг), операції з постачання товарів (робіт, послуг) та інші об'єкти, визначені податковим законодавством, з наявністю яких податкове законодавство пов'язує виникнення у платника податкового обов'язку. Об'єкт повинен піддаватися чіткому обліку, мати безпосереднє відношення

⁷⁹ Магопець О. А. Економічні категорії в системі податкових відносин: взаємозв'язок, взаємозалежність та змістовні відмінності у сутності понять / О. А. Магопець // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету: [зб. наук. пр.] – Кропивницький : КНТУ. – 2016. – Вип. 30. – С. 181 – 188 (с. 185)

⁸⁰ Податковий кодекс України від 02.12.2010, № 2755-VI (зі змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/page35>

до платника й вказувати на те, що саме оподатковується⁸¹.

База оподаткування. Базою оподаткування визнаються конкретні вартісні, фізичні або інші характеристики певного об'єкта оподаткування. База оподаткування - це фізичний, вартісний чи інший характерний вираз об'єкта оподаткування, до якого застосовується податкова ставка і який використовується для визначення розміру податкового зобов'язання.

База оподаткування і порядок її визначення встановлюються ПКУ для кожного податку окремо.

У певних випадках, один об'єкт оподаткування може утворювати кілька баз оподаткування для різних податків, а також конкретна вартісна, фізична або інша характеристика певного об'єкта оподаткування може бути базою оподаткування для різних податків.

Одиницею виміру бази оподаткування визнається конкретна вартісна, фізична або інша характеристика бази оподаткування або її частини, щодо якої застосовується ставка податку. Одиниця виміру бази оподаткування є єдиною для розрахунку і обліку податку.

Одній базі оподаткування повинна відповідати одна одиниця виміру бази оподаткування.

Ставка податку. Ставкою податку визнається розмір податкових нарахувань на (від) одиницю (одиниці) виміру бази оподаткування. Ставки податку класифікуються за змістом (базова (основна), гранична) та способом визначення (абсолютна, відносна).

Базовою (основною) ставкою податку визнається ставка, що визначена такою для окремого податку. У певних випадках, під час обчислення одного і того самого податку можуть використовуватися декілька базових (основних) ставок.

Граничною ставкою податку визнається максимальний або мінімальний розмір ставки за певним податком.

Абсолютною (специфічною) є ставка податку, згідно з якою розмір податкових нарахувань встановлюється як фіксована величина стосовно кожної одиниці виміру бази оподаткування.

Відносною (адвалорною) визнається ставка податку, згідно з якою розмір податкових нарахувань встановлюється у відсотковому або кратному відношенні до одиниці вартісного виміру бази оподаткування.

Податкові пільги. Податкова пільга - передбачене законодавством звільнення платника податків від обов'язку щодо нарахування та сплати податку та збору та/або сплата ним податку та збору в меншому розмірі за наявності підстав, визначених чинним податковим законодавством.

Підставами для надання податкових пільг є особливості, що характеризують певну групу платників податків, вид їх діяльності, об'єкт оподаткування або характер та суспільне значення здійснюваних ними витрат.

⁸¹ Корягін М. В. Соціально-економічна природа та функції податків / М. В. Корягін, І. В. Гончарук, С. С. Гринкевич // Науковий вісник Національного лісотехнічного університету України : [зб. наук.-техн. пр.]. – Львів : РВВ НЛТУ України. – 2009. – Вип. 19.9. – 320 с. (с. 136)

Платник податків вправі використовувати податкову пільгу з моменту виникнення відповідних підстав для її застосування і протягом усього строку її дії. Платник податків також вправі відмовитися від використання податкової пільги чи зупинити її використання на один або декілька податкових періодів.

Податкова пільга надається шляхом:

- а) податкового вирахування (знижки), що зменшує базу оподаткування до нарахування податку та збору;
- б) зменшення податкового зобов'язання після нарахування податку та збору;
- в) встановлення зниженої ставки податку та збору;
- г) звільнення від сплати податку та збору.

Порядок обчислення податку. Обчислення суми податку здійснюється шляхом множення бази оподаткування на ставку податку із/без застосуванням відповідних коефіцієнтів.

Податковий період. Податковим періодом визнається встановлений чинним податковим законодавством період часу, з урахуванням якого відбувається обчислення та сплата окремих видів податків та зборів. Податковий період може складатися з кількох звітних періодів.

Базовий податковий (звітний) період - період, за який платник податків зобов'язаний здійснювати розрахунки податків, подавати податкові декларації (звіти, розрахунки) та сплачувати до бюджету суми податків та зборів, крім випадків, передбачених податковим законодавством, коли контролюючий орган зобов'язаний самостійно визначити суму податкового зобов'язання платника податку.

Податковим періодом може бути: календарний рік; календарне півріччя; календарні три квартали; календарний квартал; календарний місяць; календарний день.

Порядок сплати податків та зборів. Сплата податків та зборів здійснюється в грошовій формі у національній валюті України, в готівковій або безготівковій формі.

Порядок сплати податків та зборів встановлюється чинним податковим законодавством для кожного податку окремо.

Строк сплати податку та збору. Строком сплати податку та збору визнається період, що розпочинається з моменту виникнення податкового зобов'язання платника податку із сплати конкретного виду податку і завершується останнім днем строку, протягом якого такий податок чи збір повинен бути сплачений у порядку, визначеному податковим законодавством. Податок чи збір, що не був сплачений у визначений строк, вважається не сплаченим своєчасно.

Строк сплати податку та збору обчислюється роками, кварталами, місяцями, декадами, тижнями, днями або вказівкою на подію, що повинна настати або відбутися. Строк сплати податку та збору встановлюється відповідно до податкового законодавства для кожного податку окремо.

Зміна строку сплати податку та збору здійснюється шляхом

перенесення встановленого податковим законодавством строку сплати податку та збору або його частини на більш пізній строк. Зміна строку сплати податку здійснюється у формі відстрочки або розстрочки. При цьому зміна строку сплати податку не скасовує діючого і не створює нового податкового обов'язку.

Строк та порядок подання звітності про обчислення і сплату податку. Податкова звітність подається у формі податкової декларації (розрахунку). Податкова декларація, розрахунок - документ, що подається платником податків (у тому числі відокремленим підрозділом) контролюючому органу у строки, встановлені законом, на підставі якого здійснюється нарахування та/або сплата податкового зобов'язання, чи документ, що свідчить про суми доходу, нарахованого (виплаченого) на користь платників податків - фізичних осіб, суми утриманого та/або сплаченого податку.

Податкова декларація подається за звітний період в установлені чинним податковим законодавством строки контролюючому органу, в якому перебуває на обліку платник податків.

Платник податків зобов'язаний за кожний встановлений податковим законодавством звітний період, в якому виникають об'єкти оподаткування, або у разі наявності показників, які підлягають декларуванню, подавати податковій декларації щодо кожного окремого податку, платником якого він є.

Податкові декларації, подаються за базовий звітний (податковий) період, що дорівнює:

- календарному місяцю (у тому числі в разі сплати місячних авансових внесків) - протягом 20 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) місяця;

- календарному кварталу або календарному півріччю (у тому числі в разі сплати квартальних або піврічних авансових внесків) - протягом 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) кварталу (півріччя);

- календарному року, - протягом 60 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) року;

- календарному року для платників податку на доходи фізичних осіб - до 1 травня року, що настає за звітним;

- календарному року для платників податку на доходи фізичних осіб - підприємців - протягом 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) року.

Економічний зміст відносин, що формуються в сфері оподаткування, визначається функціональним проявом властивих податкам функцій. В рамках кожної із функцій формується особлива спеціалізація податкових відносин. Це й становить методологічну основу для формування податкових функцій – прояву сутності податків в дії, способі вираження їх властивостей⁸². У наукових джерелах відсутня єдність думок вчених щодо

⁸² Андрущенко В. Л. Податкові системи зарубіжних країн : навч. посіб. / В. Л. Андрущенко, О. Д. Данілов. –

визначення складу та змісту функцій податків, їх кількості, найменування, співвідношення між собою. Здебільшого наголошується на тому, що податки виконують дві функції – фінансову та регулюючу, проте є підходи згідно яких визнається існування лише фінансової функції^{83;84}. Фінансова функція забезпечує виконання податками їх основного призначення – формування фінансових ресурсів держави для забезпечення потреб суспільства. Фінансова функція властива всім без виключення податкам й будь-якій податковій системі. Як зазначає А. М. Поддєрьогін : «фінансову функцію податки виконують ідеально»⁸⁵. У той же час не можна не погодитися з Т.Ф. Юткіною, яка висловлює думку, що податкові процеси являють собою сферу, у якій поєднуються та урівноважуються різні економічні інтереси, й лише фінансової функції тут явно недостатньо. Означеним цілям слугує інша функція податків – регулююча⁸⁶.

Регулююча функція урівноважує фінансові властивості податків, нейтралізуючи їх відповідно до соціально-економічної доктрини держави й проявляється через комплекс відповідних заходів, спрямованих на регулювання макроекономічних процесів, сукупного попиту та пропозиції, зайнятості, стимулювання інвестиційної активності, активізації виробництва тощо та призводить до перерозподілу фінансових потоків в державі. Фінансова та регулююча функції податків взаємопов'язані: стимулювання інвестиційної, інноваційної, підприємницької діяльності через систему оподаткування сприяє зростанню податкових надходжень до відповідних бюджетів та створює можливості для регулювання соціально-економічних процесів життєдіяльності суспільства. Так проявляється єдність і взаємозв'язок фінансової та регулюючої функцій податків.

В економічній літературі, крім фінансової та регулюючої функції, досить часто виділяються ще й стимулююча, розподільча, контрольна, соціальна функції податків. При цьому у наукових джерелах визнається або наявність лише окремих з них (іноді в складі однієї функції виділяються певні підфункції, наприклад, П.В. Мельник⁸⁷ в складі регулюючої функції виділяє підфункції: економічну (розподільчу), контрольну і соціальну; Д.Г. Черник⁸⁸ серед інших підфункцій у складі регулюючої функції визначає ще й стимулюючу), або визнається існування усіх вище зазначених функцій (наприклад, П. А. Лайко⁸⁹, Н. С. Танклавська⁹⁰, Т. І. Єфименко⁹¹,

К. : Комп'ютер прес, 2004. – 300 с. (с. 30).

⁸³ Финансы : Учебник для вузов / [Под ред. М.В. Романовского, О.В. Врублевской, Б.М. Сабанти]. – М. : Юрайт - М, 2004. – 504 с. (с. 24)

⁸⁴ Налоговая политика России: проблемы и перспективы / И.В. Горский, Н.И. Малис, О.В. Медведева, Т.И. Семкина, и др.; [Под ред И.В. Горского]. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 288 с. (с. 11)

⁸⁵ Поддєрьогін А. М. Податкова система України на шляху розвитку / А. М. Поддєрьогін // Фінанси України. – 2001. – № 11. – С. 3–12.

⁸⁶ Юткина Т. Ф. Налоги и налогообложение. Учебник / Т. Ф. Юткина. – М. : ИНФРА-М, 1999. – 429 с. (с. 75)

⁸⁷ Податкова політика України : навч. посіб. / П.В. Мельник, З.С. Варналій, Л.Л. Тарангул ; [За ред. П.В. Мельника]. – К. : Знання України, 2011. – 505 с. (с. 15-16)

⁸⁸ Черник Д. Налоги Франции / Д. Черник // Финансы. – 1994. – № 7. – С. 46-50

⁸⁹ Лайко П. А. Непряме оподаткування сільськогосподарських товаровиробників : монографія / П. А. Лайко, С. О. Осадчий. – К. : ННЦ ІАЕ УААН, 2005. – 186 с. (с. 16).

Д. Г. Черник⁹² наголошують на широких сутнісних властивостях податків).

Узагальнюючи наукові підходи щодо визначення складу та змісту функцій податків, а також враховуючи сутісну характеристику поняття «податок», на наш погляд, в якості основних слід визнати фіскальну, регулюючу (у тому числі підфункції – розподільчу, стимулюючу/дестимулюючу, соціальну) та контрольну функції. Доцільність визнання контрольної функції податків пояснюється по-перше, необхідністю забезпечення дотримання законодавчих норм під час справляння податків, оскільки податок – це законодавчо визначений платіж, а по-друге, її реалізація сприяє кількісно-якісному відображенню стану розподільчих відносин у суспільстві, дозволяє контролювати формування вартісних пропорцій у суспільстві, податкових надходжень до бюджетів різних рівнів, їх повноту і своєчасність. Контрольна функція сприяє підвищенню ефективності реалізації фіскальної та регулюючої функцій податків.

Особлива роль у забезпеченні прогресивного розвитку аграрного сектору національної економіки, зростанні його конкурентоспроможності як на внутрішньому, так і на світовому ринках, відводиться регулюючій функції податків, оскільки її ефективна реалізація здатна забезпечити інвестиційну привабливість галузі, сприяти розвитку сільських територій, соціальній забезпеченості сільського населення, покращенню рівня та умов їх життя, ефективності використання земель сільськогосподарського призначення.

Регулююча функція податків у аграрній сфері може проявлятися через використання інструментарію прямого та непрямого податкового стимулювання.

Інструментами прямого податкового стимулювання виступають⁹³:

- податкові пільги (податкові вирахування (вилучення), податкові звільнення, податкові знижки, податкові кредити, податкові канікули).
- податкові заохочення (покарання);
- спеціальні податкові режими, що передбачають пільгове або спрощене оподаткування;
- податкові імунітети при зміні умов оподаткування.

Інструментами непрямого податкового стимулювання є фінансова допомога, яка може бути отримана платниками податків за рахунок коштів державного бюджету у формі державних субсидій, субвенцій, дотацій.

Розглянемо більш детально наведений вище перелік інструментів податкового стимулювання.

⁹⁰ Танклавська Н. С. Оподаткування діяльності аграрних підприємств : монографія / Н. С. Танклавська. – Херсон : Олді-плюс, 2006. – 152 с. (с. 37).

⁹¹ Фінанси. Бюджет. Податки: національна та міжнародна термінологія: у 3-х т. / [За ред. Т. І. Єфименко]. – К.: Ін-т світ. екон. і міжнар. відносин НАНУ, ДННУ «Акад. фін. управління», 2010. – Т. 3. – 576 с. (с. 556).

⁹² Налоги и налогообложение : учеб. пособ. / Д. Г. Черник и др.; [Под ред. Д. Г. Черника]. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2010. – 318 с. (с. 14).

⁹³ Магопєць О.А. Теоретичні підходи до визначення сутності поняття «податкове стимулювання» / О. А. Магопєць // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету: [зб. наук. пр.] – Кіровоград : КНТУ. – 2014. – Вип. 26. – С. 265 – 273 (с. 268-269).

Податкові вирахування (вилучення) розглядаються як вид пільги, що спрямована на зміну об'єкта оподаткування та зниження податкового навантаження за визначеними видами податків. Таке зниження досягається за рахунок вилучення зі складу (переліку) об'єктів оподаткування операції з реалізації деяких видів товарів (робіт, послуг), прибутку підприємств від окремих видів діяльності, а також деяких видів доходів фізичних осіб. Цей інструмент податкового стимулювання широко застосовується на практиці, оскільки дозволяє сформулювати податкові пільги стосовно до конкретних видів діяльності, операцій і інших об'єктів, що заохочуються або підтримуються державою.

Податкові звільнення ґрунтуються на можливості звільнення окремих категорій платників податків, видів доходів чи оподатковуваних операцій від сплати податку. Система оподаткування також може передбачати знижені податкові ставки в порівнянні з загальностановленими, які застосовуються для стимулювання окремих галузей економіки, економічного розвитку окремих регіонів (територій), а також виробництва і (або) реалізації найбільш значимих для суспільства товарів (робіт, послуг). Податкові звільнення є найбільш розповсюдженим інструментом податкового стимулювання у світовій практиці.

Податкові знижки розглядаються як різновид податкових пільг, що спрямовані на зміну податкової бази чи суми податку на певну величину. Ця величина визначається сумою витрат платника податків на певні цілі, передбачені законом, які держава вважає за необхідне стимулювати, надаючи задля цього знижку (на фундаментальні наукові дослідження, благодійність, природоохоронні заходи тощо). У закордонній практиці даний інструмент застосовується для стимулювання проведення суб'єктами господарювання НДДКР, заходів щодо навчання, перепідготовки кадрів або підвищення кваліфікації персоналу. У зазначених випадках за непрямої участі держави фактично забезпечується часткове фінансування визначених сфер або напрямів діяльності, важливих для держави.

Податковий кредит – це вид податкових пільг, що спрямований на зменшення податкової ставки або податкового окладу, відстрочення (розстрочення) сплати податку, повернення раніше сплаченого податку (його частини), залік раніше сплаченого податку (його частини), заміна сплати податку (його частини) натуральним виконанням (цільовий податковий кредит). Слід зазначити, що лише відстрочення (розстрочення) сплати податку, як форми податкового кредиту відповідають принципу повернення державі тієї суми, на яку надано кредит.

Податкові канікули – це звільнення від сплати окремих податкових платежів на певний термін з метою залучення інвестицій у розвиток пріоритетних галузей економіки, зменшення податкового навантаження тощо. Цей інструмент податкового стимулювання здебільшого практикується у країнах, що розвиваються. Податкові канікули зазвичай надаються новоствореним суб'єктам господарювання та ґрунтуються як правило, на їх

звільненні від сплати податку на прибуток протягом визначеного періоду часу (наприклад, 3–5 років). Даний інструмент податкового стимулювання дозволяє збільшити чистий дохід суб'єкта господарювання, одержаний протягом терміну дії податкових канікул, що стимулює інвестиції в такий проект.

Спеціальні податкові режими, що передбачають пільгове або спрощене оподаткування, мають на меті замінити для окремих категорій платників податків сплату основних видів податків одним (єдиним) податком. Стимулюючий ефект, як правило, досягається за рахунок зниження податкового тиску, рідше – за рахунок зменшення витрат платника податків на ведення податкового й бухгалтерського обліку та складання звітності.

Податкові імунітети при зміні умов оподаткування спрямовані, у першу чергу, на реалізацію економічних проектів або на стимулювання економічної діяльності, пов'язаної з високим рівнем ризику. Таке стимулювання застосовується, як правило, до платників податків, що реалізують найбільш значимі для суспільства інвестиційні проекти, для суб'єктів малого підприємництва та інших, зважаючи на специфіку їх діяльності.

Інструментарій прямого податкового стимулювання сільськогосподарських товаровиробників нині включає податкові пільги та спеціальний податковий режим у вигляді єдиного податку четвертої групи.

Одними з найбільш дієвих інструментів непрямого податкового стимулювання є державна фінансова допомога, яка надається платникам податків за рахунок коштів державного бюджету у формі державних субсидій, субвенцій або дотацій. Отримані платником податків субсидії, субвенції або дотації стимулюють його до виробництва певних видів продукції, виконання певних робіт чи надання послуг, хоча при цьому виникає необхідність сплачувати до бюджету всі податкові платежі, передбачені чинним законодавством. Ефект даного інструменту податкового стимулювання ґрунтується на тому, що у сумі отриманих платником податків бюджетних коштів уже закладені податкові платежі, які підлягають сплаті таким платником податків.

З 1 січня 2017 року набрав чинності Закон України від 20.12.2016 р. № 1791 – VII «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2017 році», яким передбачено запровадження бюджетної дотації для розвитку сільськогосподарських товаровиробників та стимулювання виробництва сільськогосподарської продукції.

Застосування тих чи інших інструментів податкового стимулювання має різноспрямований вплив на платника податків. В одних випадках – різними способами зменшується податкове навантаження, а в інших – поліпшуються загальні умови ведення економічної діяльності за рахунок різних гарантій з боку держави (незмінність умов оподаткування, надання податкових кредитів, зниження витрат на ведення податкового обліку тощо).

Слід відзначити, що оскільки заходи податкового стимулювання спрямовані на заохочення інвестицій і зростання підприємницької активності, вони, як правило, надаються за умови обов'язкового виконання визначених правил або в межах установлених законодавством обмежень.

Вибір конкретних інструментів податкового стимулювання здійснюється в залежності від передбачуваної мети і напряму стимулюючого впливу, категорій платників податків, здійснюваної ними діяльності, а також від стану розвитку відповідної галузі економіки і загальної економічної ситуації в країні. Що стосується напрямів стимулюючого впливу, то вони можуть бути досить різноманітними.

Насамперед, це заходи, спрямовані на зниження податкового навантаження (податкових витрат) платників податків, які здійснюють певні види економічної, професійної, суспільної й іншої пріоритетної діяльності, що заохочуються державою. До таких видів діяльності може бути віднесено, наприклад, виробництво суспільно значимої продукції та товарів (робіт, послуг), які гарантують продовольчу безпеку, а це – вся продукція, яка виробляється у аграрній сфері національної економіки. Для їх підтримки можуть застосовуватися практично усі з перерахованих вище інструментів податкового стимулювання.

По-друге, це заходи, що стимулюють приток інвестицій. Вони зазвичай застосовуються за умови вкладення коштів (активів) інвестора на визначений, іноді досить тривалий період часу, в діяльність платника податків. Доходи інвестора, отримані від довгострокових капіталовкладень, при цьому оподатковуються за більш низькими податковими ставками, порівняно з іншими доходами. Крім того, у відношенні таких платників податків може бути застосований цілий комплекс податкових пільг, що в кінцевому результаті теж суттєво знижують рівень податкового навантаження. В деяких країнах це система податкових пільг, яка надається при інвестуванні коштів у розвиток особливих економічних зон.

По-третє, це заходи, що спрямовані на стимулювання збільшення доданої вартості. З метою нарощування виробництва й обмеження експорту сировинних ресурсів, у ряді країн надаються податкові пільги суб'єктам підприємницької діяльності залежно від величини доданої вартості, що створюється при переробці сировини або виробництві з такої сировини певної продукції. Такі заходи сприяють диверсифікації економіки й успішно застосовується в країнах, де провідне місце займає економічна діяльність, спрямована на видобуток корисних копалин, заготівлю сировини, експлуатацію природних ресурсів тощо. У ряді країн такі пільги надаються платникам податків, які здійснюють виготовлення високотехнологічної і наукомісткої продукції і, як правило, носять комплексний характер. До таких пільг, насамперед, відносяться пільги з податку на додану вартість.

Наведений перелік інструментів податкового стимулювання і напрямів їх стимулюючого впливу, звичайно не є вичерпним, оскільки навіть у рамках окремої, навіть досконалої податкової системи, процес створення нових і

удосконалення діючих механізмів стимулювання здійснюється постійно. В основі цього процесу лежить корегування державою своєї податкової політики в залежності від зміни стратегічних пріоритетів і алгоритмів розвитку національної економіки і суспільства в цілому.

В будь-якому випадку, розробка та застосування заходів податкового стимулювання повинно ґрунтуватися на збалансуванні інтересів держави, що забезпечує дохідність бюджету, суб'єктів підприємницької діяльності – сільськогосподарських товаровиробників, що забезпечує зростання темпів економічного росту галузі та населення, – що убезпечує можливість виникнення соціальних конфліктів у суспільстві.

Побудова ефективної системи оподаткування сільськогосподарських товаровиробників можлива за умови дотримання сукупності принципів оподаткування, під якими розуміють базові правила і положення на основі яких будується податкове законодавство. Слід зазначити, що фундаментальні принципи оподаткування були розроблені ще А. Смітом⁹⁴, проте їх актуальність зберігається й донині. Ідеї А. Сміта отримали подальший розвиток у працях Д. Рікардо, який вважав, що «найкращий податок – найменший податок», а І.І. Янжул, узагальнюючи наукові дослідження Д. Рікардо, представляє його податкову теорію у наступному вигляді: «Всі податки в кінцевому підсумку сплачуються з прибутку капіталіста і лише деякі – з поземельної ренти»⁹⁵.

З часів А. Сміта суспільний прогрес сприяв еволюції принципів оподаткування, вони доповнювалися й уточнювалися у відповідності з об'єктивними потребами соціально-економічного розвитку суспільства.

Принципи побудови системи оподаткування в Україні визначаються ПКУ й включають:

1) загальність оподаткування - кожна особа зобов'язана сплачувати встановлені ПКУ, законами з питань митної справи податки та збори, платником яких вона є згідно з положеннями ПКУ;

2) рівність усіх платників перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації, забезпечення однакового підходу до всіх платників податків незалежно від соціальної, расової, національної, релігійної приналежності, форми власності юридичної особи, громадянства фізичної особи, місця походження капіталу;

3) невідворотність настання визначеної законом відповідальності у разі порушення податкового законодавства;

4) презумпція правомірності рішень платника податку в разі, якщо норма закону чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі закону, або якщо норми різних законів чи різних нормативно-правових актів припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів, внаслідок чого є можливість

⁹⁴ Сміт А. Добробут націй. Дослідження про природу та причини добробуту націй / А. Сміт; пер. з англ. О. Васильєва та ін.; наук. ред. Є. Литвин. – К. : Port-Royal, 2001. – 594 с. (с. 505)

⁹⁵ Янжул И. И. Основы начала финансовой науки: Учение о государственных доходах / И.И. Янжул. – М. : «Статут», 2002. – 555 с. (с. 89)

прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу;

5) фінансова достатність - встановлення податків та зборів з урахуванням необхідності досягнення збалансованості витрат бюджету з його надходженнями;

6) соціальна справедливість - встановлення податків та зборів відповідно до платоспроможності платників податків;

7) економічність оподаткування - встановлення податків та зборів, обсяг надходжень від сплати яких до бюджету значно перевищує витрати на їх адміністрування;

8) нейтральність оподаткування - встановлення податків та зборів у спосіб, який не впливає на збільшення або зменшення конкурентоздатності платника податків;

9) стабільність - зміни до будь-яких елементів податків та зборів не можуть вноситися пізніше як за шість місяців до початку нового бюджетного періоду, в якому будуть діяти нові правила та ставки. Податки та збори, їх ставки, а також податкові пільги не можуть змінюватися протягом бюджетного року;

10) рівномірність та зручність сплати - встановлення строків сплати податків та зборів, виходячи із необхідності забезпечення своєчасного надходження коштів до бюджетів для здійснення витрат бюджету та зручності їх сплати платниками;

11) єдиний підхід до встановлення податків та зборів - визначення на законодавчому рівні усіх обов'язкових елементів податку.

Дотримання сукупності розглянутих вище принципів та їх гармонійне поєднання є запорукою побудови ефективної системи оподаткування сільськогосподарських товаровиробників, тому важливо щоб законодавчо визначені принципи мали не декларативний характер, а практичну реалізацію.

Система оподаткування сільськогосподарських товаровиробників має також враховувати специфічні умови функціонування аграрної галузі, які суттєво впливають на виробничі відносини й економічні показники діяльності суб'єктів господарювання цієї галузі, а їх результати безпосередньо залежать від низки природних та економічних факторів (рис. 1.1). Як справедливо зазначає М. Я. Дем'яненко, і з чим ми повністю погоджуємося, «принциповою умовою побудови податкової системи стосовно аграрного сектора є максимальне врахування специфіки сільськогосподарського виробництва»⁹⁶.

Отже, значний вплив на організацію й ефективність діяльності сільськогосподарських товаровиробників мають залежність від природно-кліматичних умов (це визначає й обумовлює строки і технологію проведення сільськогосподарських робіт), сезонність виробництва (період виробництва і

⁹⁶ Дем'яненко М. Я. Податкова система АПК у період становлення ринкових відносин / М. Я. Дем'яненко // Економіка України. – 1999. – № 11. – С. 37–46.

робочий період не збігаються), нерегулярність отримання доходів (пов'язані з моментом реалізації продукції), зв'язок з біологічними процесами (це суттєво обмежує виробничий процес межами певного періоду, оскільки ріст рослин і тварин мають відповідні цикли), а ведення виробництва тісно пов'язане з використанням землі (результати виробництва залежать від якості землі, її родючості і місцезнаходження).

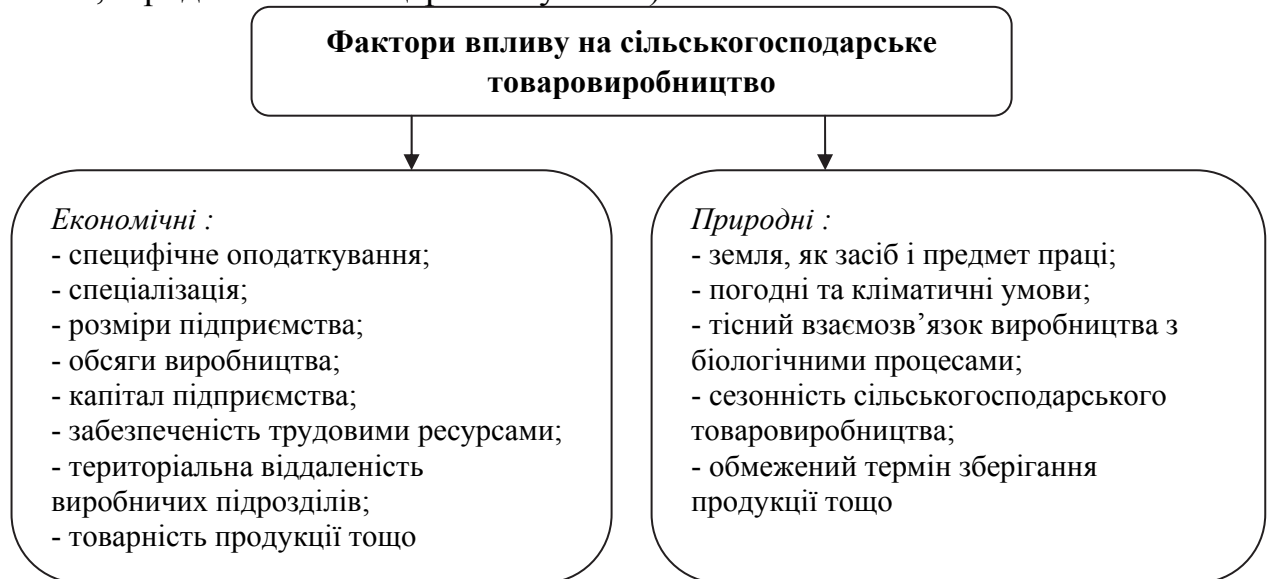


Рис. 1.1. Визначальні фактори впливу на сільськогосподарське товаровиробництво

Це означає, що базуючись на загальних принципах оподаткування, система оподаткування сільськогосподарських товаровиробників має бути гнучкою й представлена такою сукупністю податків та зборів, що максимально враховують специфіку галузі, забезпечують можливість використання відповідного інструментарію податкового стимулювання й водночас не перешкоджають виконанню податками інших властивих їм функцій.

1.2. Еволюція оподаткування сільськогосподарських товаровиробників

Ефективний розвиток національної економіки, її окремих сфер та видів економічної діяльності, які є пріоритетними для держави, неможливий без корегування загальних правил оподаткування й створення особливих умов оподаткування для окремих суб'єктів господарювання, спрямованих на стимулювання їх розвитку, нарощування обсягів виробництва та стабілізацію фінансового стану. Однією з таких сфер національної економіки, від діяльності якої залежить як продовольча безпека держави, так і можливість

функціонування ряду галузей промисловості є сільськогосподарське виробництво, яке крім всього іншого є ще й експортоорієнтованим.

Формування системи оподаткування сільськогосподарських товаровиробників та основних принципів її побудови започатковано з прийняттям Закону України «Про систему оподаткування» від 25.06.1991 р. № 1251-ХІІ⁹⁷, хоча будь-яких пільг для даної категорії платників податків на той момент часу не передбачалося.

Загальна характеристика ключових етапів розвитку системи оподаткування сільськогосподарських товаровиробників в розрізі основних податків, які є визначальними для формування рівня податкового навантаження, з моменту проголошення незалежності України й донині представлена у табл. 1.2.

Законом України «Про систему оподаткування» від 25.06.1991 р. № 1251-ХІІ були запроваджені нові види податків, зборів, обов'язкових платежів, які кардинально відрізнялися від тих, що діяли в період командно-адміністративної економіки, та за відсутності державної підтримки й доступних кредитних ресурсів, призвели до погіршення фінансово-економічної діяльності сільськогосподарських товаровиробників. За таких умов виникла нагальна необхідність коригування системи оподаткування.

Так, Законом УРСР «Про порядок дії на території УРСР в 1991 р. Закону СРСР «Про податки з підприємств, установ, організацій» від 05.07.1991 р. № 1308-ХІІ⁹⁸ запроваджувалось пільгове оподаткування сільськогосподарських виробників.

Ним визначалось, що основні виробники сільськогосподарської продукції (колгоспи, радгоспи, селянські (фермерські) господарства) не вважаються платниками податку на прибуток.

Інші виробники сільськогосподарської продукції (міжгоспи, кооперативи, їх об'єднання тощо) оподатковувалися податком на прибуток у межах граничного рівня рентабельності за ставкою 1,5 %. Починаючи з 1992 р., відповідно до Закону України «Про оподаткування доходів підприємств і організацій» від 21.02.1992 р. № 2147-ХІІ⁹⁹, сільськогосподарські товаровиробники сплачували податок лише з доходів, одержаних від реалізації несільськогосподарської продукції за ставкою 18%, прибуток від основної діяльності оподаткуванню не підлягав. Перший квартал 1993 р. ознаменувався змінами у механізмі оподаткування прибутку сільськогосподарських підприємств, отриманого від реалізації несільськогосподарської продукції. Сутність зміни – оподаткуванню підлягав не доход від реалізації, а прибуток, отриманий від такої реалізації.

⁹⁷ Закон України «Про систему оподаткування» від 25.06.1991 р. № 1251-ХІІ (зі змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1251-12>

⁹⁸ Закон УРСР «Про порядок дії на території УРСР в 1991 р. Закону СРСР «Про податки з підприємств, установ, організацій» від 05.07.1991 р. № 1308-ХІІ [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1308-12>

⁹⁹ Закон України «Про оподаткування доходів підприємств і організацій» від 21.02.1992 р. № 2147-ХІІ (зі змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2146-12>

Таблиця 1.2

**Еволюція системи оподаткування сільськогосподарських
товаровиробників за часів незалежності України¹⁰⁰**

Етапи розвитку	Характеристика етапів розвитку системи оподаткування сільськогосподарських товаровиробників
<i>Етап 1</i> 1991 р.	Формування основ системи оподаткування Запровадження пільгового оподаткування з податку на прибуток (виключення з числа платників) Сплата податку на додану вартість на загальних підставах
<i>Етап 2</i> 1992 р.	Зміна порядку оподаткування податком на прибуток (податок сплачувався з доходів від реалізації несільськогосподарської продукції за ставкою 18%)
<i>Етап 3</i> 1993 – 1994 рр.	Зміна порядку справляння податку на прибуток (встановлені щомісячні авансові платежі, ставка податку – 22%)
<i>Етап 4</i> 1995 – перше півріччя 1997 рр.	Зміна порядку оподаткування податком на прибуток (податок сплачувався з прибутку від реалізації несільськогосподарської продукції за ставкою 30%, скасовано щомісячні авансові платежі)
<i>Етап 5</i> друге півріччя 1997 рр.	Трансформація порядку оподаткування податком на прибуток підприємств (податок сплачується як з прибутку від сільськогосподарського виробництва, так і з прибутку від реалізації несільськогосподарської продукції за ставкою 30%, встановлено особливий порядок сплати податку й можливість перенесення збитків звітного року на майбутні податкові періоди) Трансформація загального порядку оподаткування податком на додану вартість (без особливостей для сільськогосподарських товаровиробників)
<i>Етап 6</i> 1998 – 2002 рр.	Введення ФСП (податок справляється з одиниці земельної площі, ставка податку визначається залежно від виду земельних угідь, форма сплати податку – грошова або натуральна, сплачується у рахунок 12 податкових платежів) Впроваджено спеціальний режим справляння ПДВ (1999 р.)
<i>Етап 7</i> 2003 р.	Зміна порядку справляння ФСП (скасовано натуральну форму сплати податку, уточнено об'єкт, ставки податку)
<i>Етап 8</i> 2004 р.	Зміна порядку справляння ФСП (зменшено перелік платежів у рахунок яких сплачувався ФСП, змінено критерії отримання статусу платника ФСП, зменшено ставки податку)
<i>Етап 9</i> 2009 р.	Введено новий режим акумуляції ПДВ (спецрежим для сільськогосподарських товаровиробників)
<i>Етап 10</i> кінець 2010 р. - 2014 р.	Прийняття Податкового кодексу (основні підходи щодо оподаткування залишились без змін) Передбачено поступове зниження ставки податку на прибуток
<i>Етап 11</i> 2015 р.	Трансформація спрощеної системи оподаткування (скасовано ФСП, введено 4-ту групу платників ЄП, збільшено ставки ЄП, підвищено вимоги щодо документального підтвердження відповідності визначеним критеріям платника ЄП)
<i>Етап 12</i> 2016 р.	Підвищено ставки для платників четвертої групи ЄП, запроваджені перехідні умови щодо скасування спецрежиму оподаткування ПДВ
<i>Етап 13</i> 2017 р.	Підвищено ставки для платників четвертої групи ЄП Скасовано спецрежим оподаткування ПДВ

Починаючи з другого кварталу 1993 р. та у 1994 р. податок знову починають розраховувати з доходу. Відповідно до Закону України «Про

¹⁰⁰ Узагальнено і доповнено на основі: Босенко А.В. Організаційно-економічний механізм управління оподаткуванням сільськогосподарських товаровиробників в умовах поглиблення інтеграційних процесів: дис. ... канд. екон. наук : 08.00.03 / Босенко Анатолій Віталійович. – Кіровоград, 2016. – 271 с. (с. 36)

державний бюджет України на 1994 рік» від 01.02.1994 р. № 389-ХІІ¹⁰¹ для сільськогосподарських підприємств була встановлена ставка податку на рівні 22 % та передбачені щомісячні авансові платежі, що призвело до дефіциту обігових коштів сільгоспвиробників. Як наслідок, ні держава, ні сільськогосподарські товаровиробники позитивного ефекту від таких податкових новацій не отримали: збільшувалось податкове навантаження на сільгоспвиробників, зростала податкова заборгованість перед бюджетом, почав розвиватись тіньовий сектор економіки. Прийняття Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» від 28.12.1994 р. № 334/94-ВР (набрав чинності з 01.01.1995 р.)¹⁰², відповідно з яким об'єктом оподаткування визнавався прибуток, дещо знизило податкове навантаження на фінансові показники діяльності сільськогосподарських товаровиробників, оскільки останні звільнялись від щомісячних авансових платежів, а сам податок на прибуток сплачувався лише з прибутку, одержаного від реалізації несільськогосподарської продукції за ставкою 30 %. Кардинально новий порядок оподаткування прибутку підприємств був введений з другого півріччя 1997 р., з набранням чинності Закону України «Про внесення змін і доповнень до Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» від 22.05.1997 р. № 287/97-ВР¹⁰³, згідно з яким, прибуток від сільськогосподарського виробництва теж визнавався об'єктом оподаткування, а ставка податку становила 30%. Однак, сільськогосподарські товаровиробники одержали право на особливий порядок сплати цього податку - лише після закінчення відповідного звітного року й визначення фінансових результатів. Зниженню податкового навантаження також сприяло зменшення суми нарахованого податку на прибуток на суму податку на землю, що використовувалась у сільськогосподарському виробничому обороті й можливість перенесення на зменшення валових доходів майбутніх податкових періодів балансових збитків звітного податкового року.

1997 рік ознаменувався прийняттям ще одного нормативного акта, впровадження якого негативно позначилось на платіжній дисципліні сільськогосподарських товаровиробників та призвело до спаду їх ділової активності - Закону України «Про податок на додану вартість» від 03.04.1997 р. № 168/97-ВР¹⁰⁴. Як наслідок, в період 1997-1998 рр. податкова заборгованість сільськогосподарських товаровиробників набула катастрофічних масштабів, погасити яку вони не мали можливості у зв'язку з

¹⁰¹ Закон України «Про державний бюджет України на 1994 рік» від 01.02.1994 р. № 389-ХІІ [Електронний ресурс]. – Режим доступу: akon4.rada.gov.ua/laws/show/3898-12

¹⁰² Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» від 28.12.1994 р. № 334/94-ВР (зі змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: zakon.rada.gov.ua/go/334/94-vr

¹⁰³ Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» в редакції Закону від 22.05.1997 р. № 287/97-ВР (зі змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: zakon.rada.gov.ua/go/334/94-vr

¹⁰⁴ Закон України «Про податок на додану вартість» від 03.04.97 р. № 168/97-ВР (зі змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/168/97-vr>

масовою їх збитковістю (у 1997 та 1998 роках їх нараховувалося відповідно 87,2% і 91,9% до загальної кількості сільськогосподарських підприємств¹⁰⁵). Отже, ситуація, яка склалася у агропромисловому виробництві, вимагала невідкладної зміни податкової політики держави.

Низка нормативних документів прийнятих в період 1997-1998 рр. (Закон України «Про списання та реструктуризацію податкової заборгованості платників податків станом на 31.03.1997 р.» від 05.06.1997 р. №314/97¹⁰⁶, Закон України «Про списання та реструктуризацію податкової заборгованості платників податків – цукрових заводів (комбінатів) станом на 1 січня 1998 р. сільськогосподарських підприємств станом на 1 січня 1999р.» від 05.02.1999 р. №428 – XIV¹⁰⁷, Указ Президента України «Про підтримку сільськогосподарських товаровиробників» від 02.01.1998 р. № 1328/98¹⁰⁸), в деякій мірі нормалізувала ситуацію, але цього було недостатньо для виведення сільськогосподарських товаровиробників з глибокої економічної кризи.

Нагальним питанням було впровадження таких важелів податкової політики, які б враховували специфіку діяльності галузі, зокрема сезонність, залежність від природно-кліматичних умов, тривалий період виробництва, нееластичність попиту на сільськогосподарську продукцію, диспаритет цін й т. ін. З метою виходу з цього становища у 1998 р. запроваджується в порядку експерименту у Старобешівському районі Донецької області, Глобинському районі Полтавської області і Ужгородському районі Закарпатської області фіксований сільськогосподарський податок (далі – ФСП), порядок справляння якого регламентувався Законом України «Про запровадження в порядку експерименту єдиного (фіксованого) податку для сільськогосподарських товаровиробників» від 15.01.1998 р. № 25-ВР¹⁰⁹. Згідно з даним Законом, суб'єктом оподаткування ФСП вважались сільськогосподарські підприємства, які виробляли сільськогосподарську продукцію та у яких валовий дохід від операцій з продажу цієї продукції за попередній звітний (податковий) рік перевищував 50% загальної суми валового доходу підприємства. Об'єктом оподаткування було визначено площу сільськогосподарських угідь, переданих сільськогосподарському

¹⁰⁵ Слатвінська М. О. Альтернативні системи оподаткування малого бізнесу: стан, проблеми, перспективи: монографія / М. О. Слатвінська. – Одеса, 2012. – 252 с. (с. 110)

¹⁰⁶ Закон України «Про списання та реструктуризацію податкової заборгованості платників податків станом на 31.03.1997 р.» від 05.06.1997 № 314/97 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/314/97-вр>

¹⁰⁷ Закон України «Про списання та реструктуризацію податкової заборгованості платників податків – цукрових заводів (комбінатів) станом на 1 січня 1998 р. сільськогосподарських підприємств станом на 1 січня 1999 р.» від 05.02.1999 № 428 – XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/428-14>

¹⁰⁸ Указ Президента України «Про підтримку сільськогосподарських товаровиробників» від 02.01.1998 р. № 1328/98 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1328/98>

¹⁰⁹ Закон України «Про запровадження в порядку експерименту єдиного (фіксованого) податку для сільськогосподарських товаровиробників» від 15.01.1998 р. № 25-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/25/98-вр>

товаровиробнику у власність чи надану йому у користування. Ставки ФСП встановлювались залежно від обсягів та видів сільгоспугідь, які перебували у користуванні, а не від розміру фінансових результатів підприємства, що виявилось дієвим важелем стимулювання діяльності сільськогосподарських товаровиробників. ФСП сплачувався в рахунок 12 податків та зборів, в тому числі податку на прибуток, плати за землю, збору на обов'язкове соціальне страхування та збору на обов'язкове державне пенсійне страхування.

Позитивний ефект від впровадження такого експерименту сприяв поширенню застосування ФСП на всій території України починаючи з 1 січня 1999 р. Згідно Закону України «Про фіксований сільськогосподарський податок» від 17.12.1998 р. № 320-XI, фіксований сільськогосподарський податок – це податок, який не змінюється протягом визначеного Законом терміну і справляється з одиниці земельної площі.¹¹⁰ На час прийняття даного Закону ФСП виступав альтернативою щодо загальної системи оподаткування.

Для стабілізації сільськогосподарського виробництва та покращення фінансового стану сільськогосподарських товаровиробників з 1 січня 1999 року до 1 січня 2001 року Законом було передбачено звільнення від сплати фіксованого сільськогосподарського податку сільськогосподарських товаровиробників, які відповідно до норм цього Закону визначались його платниками (однак таке звільнення можна вважати «умовним», оскільки від обов'язку щодо сплати страхових внесків на обов'язкове державне пенсійне страхування та обов'язкове соціальне страхування платників ФСП ніхто не звільняв, а враховуючи, що величина цих внесків становила 70% від загальної суми ФСП, то дійсно «умовним» було і рішення щодо такого звільнення від сплати податку).

На етапі впровадження фіксованого сільськогосподарського податку термін його дії було передбачено до 01.01.2004 р., однак, зважаючи на відсутність альтернативного варіанту податкового стимулювання розвитку галузі, термін його чинності, згідно Закону України «Про першочергові заходи щодо запобігання негативним наслідкам фінансової кризи та про внесення змін до деяких законодавчих актів України» від 31 жовтня 2008 р. № 639-VI¹¹¹ було продовжено до 31.12.2009 р., а з 1 січня 2010 р., згідно Закону України «Про внесення змін до деяких законів України щодо підтримки агропромислового комплексу в умовах світової фінансової кризи» від 22 грудня 2009 р. №1782-VI¹¹², його дію було продовжено безтерміново.

¹¹⁰ Закон України «Про фіксований сільськогосподарський податок» від 17.12.1998 р. № 320-XI (зі змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/320-14>

¹¹¹ Закон України «Про першочергові заходи щодо запобігання негативним наслідкам фінансової кризи та про внесення змін до деяких законодавчих актів України» від 31 жовтня 2008 р. № 639-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/639-17>

¹¹² Закон України «Про внесення змін до деяких законів України щодо підтримки агропромислового комплексу в умовах світової фінансової кризи» від 22 грудня 2009 р. №1782-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1782-17>

Законом України «Про фіксований сільськогосподарський податок» від 17.12.1998 р. № 320-XI визначалися основні критерії для переходу на сплату ФСП. До осіб, які згідно з Законом могли бути зареєстровані як платники ФСП, відносились сільськогосподарські підприємства різних організаційно-правових форм, передбачених законами України, селянські та інші господарства, які займаються виробництвом (виращуванням), переробкою та збутом сільськогосподарської продукції, у яких сума, одержана від реалізації сільськогосподарської продукції власного виробництва та продуктів її переробки за попередній звітний (податковий) рік, перевищувала 50 відсотків загальної суми валового доходу підприємства¹¹³. Об'єктом оподаткування для платників ФСП було визначено площу сільськогосподарських угідь, переданих сільськогосподарському товаровиробнику у власність або наданих йому у користування, в тому числі на умовах оренди. Ставка ФСП з одного гектара сільськогосподарських угідь встановлювалася у відсотках до їх грошової оцінки, проведеної за станом на 1 липня 1995 року, відповідно до Методики, затвердженої Кабінетом Міністрів України, в таких розмірах: для ріллі, сіножатей та пасовищ - 0,5; для багаторічних насаджень - 0,3.

Враховуючи специфіку сільськогосподарського виробництва та нерівномірність отримуваних доходів протягом року, було передбачено й відповідний розподіл суми податку, який підлягав сплаті: у I й II кварталах – по 10 відсотків від річної суми податку; у III кварталі - 50 відсотків від річної суми податку; у IV кварталі - 30 відсотків від річної суми податку.

З урахуванням обмеженості та дефіциту оборотних коштів сільськогосподарських товаровиробників, на етапі впровадження ФСП, його платникам було надано право вибору форми сплати податку: у грошовій формі, або у формі поставок сільськогосподарської продукції. Пізніше, з набранням чинності Закону України «Про внесення змін до Закону України «Про фіксований сільськогосподарський податок» від 03.04.2003 р. № 659-IV¹¹⁴, з 01.01. 2003 року можливість здійснення сплати ФСП в натуральній формі була скасована. Згідно даного Закону було уточнено об'єкт і ставки оподаткування ФСП, шляхом включення до об'єкту оподаткування земель водного фонду, які використовуються рибницькими, рибальськими та риболовецькими господарствами для розведення, виращування та вилову риби у внутрішніх водоймах (озерах, ставках та водосховищах) та визначено ставку податку для даного виду угідь у розмірі 1,5 відсотка грошової оцінки одиниці площі ріллі по областях та Автономній Республіці Крим.

Отримавши можливість вибору спеціальної (альтернативної) системи

¹¹³ Закон України «Про фіксований сільськогосподарський податок» від 17.12.1998 р. № 320-XI (зі змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/320-14>

¹¹⁴ Закон України «Про внесення змін до Закону України «Про фіксований сільськогосподарський податок» від 03.04.2003 р. № 659-IV (зі змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/659-15>

оподаткування, сільськогосподарські товаровиробники отримали спрощений механізм податкових розрахунків (сума податку визначалася множенням площі сільськогосподарських угідь на ставку ФСП), скорочення числа податкових платежів, сплачуваних до бюджету (на момент введення ФСП його платники звільнялися від сплати 12 податкових платежів: податку на прибуток підприємств; плати (податку) за землю; податку з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів; комунального податку; збору за геологорозвідувальні роботи, виконані за рахунок державного бюджету; збору до Фонду для здійснення заходів по ліквідації наслідків Чорнобильської катастрофи і соціального захисту населення; збору на обов'язкове соціальне страхування; збору на будівництво, реконструкцію, ремонт і утримання автомобільних доріг загального користування України; збору на обов'язкове державне пенсійне страхування; збору в Державний інноваційний фонд; плати за придбання торгового патенту на здійснення торговельної діяльності; збору за спеціальне використання природних ресурсів¹¹⁵), зниження податкового навантаження (за 1999-2004 рр. рівень податкового навантаження на платників ФСП у середньому не перевищував 2,5 грн. на 100 грн. виручки¹¹⁶) та можливість здійснювати планування своєї діяльності наперед, розраховувавши суму податкових платежів, які необхідно буде сплатити до бюджету у наступному звітному періоді.

В той же час, включення до переліку податкових платежів, що сплачувались в рахунок ФСП, внесків на обов'язкове пенсійне страхування та на обов'язкове соціальне страхування сприяли зниженню соціальної захищеності працівників при настанні «страхового випадку», бо при мізерних сумах ФСП мізерні кошти спрямовувались і до Пенсійного фонду й до Фонду соціального страхування, незважаючи на те, що реально зростав рівень прибутковості суб'єктів господарювання й їх можливості щодо своєчасної виплати заробітної плати у пристойному розмірі. Наслідком цього, як зазначає М.О. Слатвінська, стала наявність 2,5 млн. працівників, які втратили право на страховий стаж цих років та частину доходів, що мали б отримати за системою пенсійного забезпечення¹¹⁷.

Суттєвих змін порядок справляння ФСП зазнав у 2004 р., з прийняттям Закону України «Про внесення змін до деяких законів України щодо оподаткування сільськогосподарських підприємств» від 23.12.2004 р. № 2287-IV¹¹⁸. Насамперед, був зменшений перелік податкових платежів, у

¹¹⁵ Закон України «Про фіксований сільськогосподарський податок» від 17.12.1998 р. № 320-XI (зі змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/320-14>

¹¹⁶ Дем'яненко М.Я. Проблеми адаптації податкової системи до умов агропромислового виробництва / М.Я. Дем'яненко // Економіка АПК. – 2008. – № 2. – С. 17-25

¹¹⁷ Слатвінська М. О. Альтернативні системи оподаткування малого бізнесу: стан, проблеми, перспективи: монографія / М. О. Слатвінська. – Одеса, 2012. – 252 с.

¹¹⁸ Закон України «Про внесення змін до деяких законів України щодо оподаткування сільськогосподарських підприємств» від 23.12.2004 р. № 2287-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2287-15>

рахунок яких сплачувався ФСП (вилучено: збір на обов'язкове соціальне страхування; збір на будівництво, реконструкцію, ремонт і утримання автомобільних доріг загального користування України; збір на обов'язкове державне пенсійне страхування) та підвищена частка доходу, одержана від реалізації сільськогосподарської продукції власного виробництва та продуктів її переробки, що необхідна для отримання статусу платника ФСП з 50 % до 75 %. Крім цього, було зменшено ставки ФСП за всіма видами сільськогосподарських угідь, які є об'єктом оподаткування до наступних розмірів: для ріллі, сіножатей та пасовищ - 0,15; для багаторічних насаджень - 0,09; для земель водного фонду, які використовувалися рибницькими, рибальськими та риболовецькими господарствами для розведення, вирощування та вилову риби у внутрішніх водоймах, - 0,45 відсотка грошової оцінки одиниці площі ріллі по областях та АРК.

Починаючи з 01 січня 2005 р. платники ФСП зобов'язані були сплачувати страхові внески, що перераховувалися до солідарної системи за найманих працівників за спеціальною ставкою від об'єкта оподаткування, визначеною Законом України «Про збір на обов'язкове державне пенсійне страхування» від 26.06.1997 р. № 400/97-ВР¹¹⁹, яка у 2005-2006 рр. була встановлена у розмірі 20 відсотків загальної ставки (загальна ставка була встановлена у розмірі 32% від об'єкта оподаткування). Тобто, платники ФСП за вказаний період нараховували пенсійні внески за ставкою 6,4%. Ця ставка підлягала щорічному збільшенню на 20 відсоткових пунктів у наступних бюджетних роках до її досягнення загального розміру ставки збору на обов'язкове державне пенсійне страхування, що передбачалося починаючи з 2010 року.

Отже, з однієї сторони, виключення збору на обов'язкове державне пенсійне страхування з переліку платежів, в рахунок яких сплачувався ФСП є виправданим (з точки зору забезпечення соціальної захищеності працівників галузі), а з іншої сторони - очевидним є зростання податкового навантаження на суб'єктів господарювання, яке в деякій мірі нівелювалося зменшенням податкових ставок по ФСП та зафіксованої станом на 1995 рік грошової оцінки сільськогосподарських угідь, покладеної в основу розрахунку податку. Як наслідок, рівень податкового навантаження у 2009 р. збільшився у 9 разів, а з 2010 р. зріс ще на 40%¹²⁰.

Прийняття Податкового кодексу України від 02.12.2010, № 2755-VI¹²¹, від якого чекали революційних змін у національній системі оподаткування,

¹¹⁹ Закон України «Про збір на обов'язкове державне пенсійне страхування» від 26.06.1997 р. № 400/97-ВР (зі змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/400/97-вр>

¹²⁰ Слатвінська М. О. Альтернативні системи оподаткування малого бізнесу: стан, проблеми, перспективи: монографія / М. О. Слатвінська. – Одеса, 2012. – 252 с. (с. 111)

¹²¹ Податковий кодекс України від 02.12.2010, № 2755-VI (зі змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/page35>

суттєвих змін у порядок оподаткування сільськогосподарських товаровиробників не вніс. До Кодексу у розділ XIV «Спеціальні податкові режими» було включено Главу 2 «Фіксований сільськогосподарський податок», більшість норм якої інкорпоровано з Закону України «Про фіксований сільськогосподарський податок» в редакції Закону від 17.12.1998 р. № 320-XIV, зі змінами і доповненнями, що діяли на час прийняття ПКУ.

Новації Податкового кодексу, що регламентували порядок справляння ФСП з 01.01.2011 р. до 31.12.2014 р. полягали в наступному:

- конкретизовано понятійний апарат термінів, які безпосередньо використовуються у процесі справляння податку, що встановлює чіткість у розумінні понять та унеможливорює вільне їх трактування як платниками податку, так і державними фіскальними органами й таким чином усуває можливість виникнення протиріч. Зокрема, визначено поняття «сільськогосподарські угіддя», до яких віднесено рілля, багаторічні насадження, сіножаті, пасовища та перелоги (п. 14.1.233 ПКУ); деталізовано визначення сільськогосподарської продукції, зазначаючи, що це продукція груп 1-24 УКТ ЗЕД (п. 14.1.234 ПКУ); уточнено поняття «сільськогосподарський товаровиробник», яке доповнено положенням, згідно з яким такий товаровиробник може займатися переробкою власновиробленої сировини на давальницьких умовах (п. 14.1.235 ПКУ);

- платниками податку, з урахуванням встановлених обмежень, можуть бути сільськогосподарські товаровиробники, у яких частка сільськогосподарського товаровиробництва за попередній податковий (звітний) рік дорівнює або перевищує 75 відсотків (п. 301.1 ПКУ) (ст. 2 Закону України «Про фіксований сільськогосподарський податок» передбачала можливість реєстрації лише за умови перевищення такої частки 75 відсотків);

- введено додаткові обмеження до переліку осіб, які можуть бути зареєстровані платниками податку. Так, не можуть бути такими: суб'єкти господарювання, у яких понад 50% доходу, отриманого від продажу сільськогосподарської продукції власного виробництва та продуктів її переробки, становить дохід від реалізації декоративних рослин, диких тварин і птахів, хутряних виробів і хутра (п. 301.6.1 ПКУ); суб'єкти господарювання, що провадять діяльність з виробництва підакцизних товарів, крім виноматеріалів виноградних (коди згідно з УКТ ЗЕД 2204 29-2204 30), вироблених на підприємствах первинного виноробства для підприємств вторинного виноробства, які використовують такі виноматеріали для виробництва готової продукції (п. 301.6.2 ПКУ); суб'єкти господарювання, які станом на 1 січня базового (звітного) року мають податковий борг, за винятком безнадійного податкового боргу, який виник внаслідок дії обставин непереборної сили (форс-мажорних обставин) (п. 301.6.3 ПКУ);

- упорядковано ставки ФСП, які складали: для ріллі, сіножатей та пасовищ - 0,15 відсотків до бази оподаткування (для ріллі, сіножатей та пасовищ, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях - 0,09); для багаторічних насаджень - 0,09 (для багаторічних насаджень, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях - 0,03); для земель водного фонду - 0,45 відсотка бази оподаткування. Введено нову ставку податку для ріллі, сіножатей і пасовищ, що перебувають у власності сільськогосподарських товаровиробників, які спеціалізуються на виробництві (виращуванні) та переробці продукції рослинництва на закритому ґрунті або надані їм у користування, у тому числі на умовах оренди - 1% бази оподаткування. Під спеціалізацією на виробництві (виращуванні) та переробці продукції рослинництва на закритому ґрунті мали на увазі перевищення частки доходу, отриманого від реалізації такої продукції та продукції її переробки двох третин доходу (66 відсотків) від реалізації усієї власновиробленої сільськогосподарської продукції та продуктів її переробки (п. 304.1. ПКУ);

- врегульовано питання сплати податку, у випадку коли платник ФСП володіє земельними ділянками на правах оренди. Якщо орендодавець є також платником фіксованого сільськогосподарського податку, то саме він повинен був включати до своєї декларації земельну ділянку, що передана в оренду (п. 306.6 ПКУ). Якщо ж орендодавець не є платником цього податку, то орендовану земельну ділянку в свою декларацію включає орендар (п. 306.7 ПКУ);

- скорочено перелік податкових платежів, у рахунок яких сплачувався фіксований сільськогосподарський податок. Платники ФСП звільнялися від сплати лише двох податків: податку на прибуток і земельного податку та двох зборів: збору за спеціальне використання води й збору за провадження деяких видів підприємницької діяльності;

- враховано специфіку діяльності сільськогосподарських товаровиробників та її безпосередню залежність від природно-кліматичних умов й пов'язаних з цим ризиків. Якщо платники ФСП не можуть виконати вимогу щодо 75-відсоткового критерію частки сільськогосподарського товаровиробництва у зв'язку з виникненням обставин непереборної сили у попередньому податковому (звітному) році, то до таких платників податку в наступному податковому (звітному) році не застосовується вимога, згідно з якою частка сільськогосподарського товаровиробництва повинна дорівнювати або перевищувати 75%. Однак, підтвердження наявності таких обставин непереборної сили та перелік суб'єктів господарювання, що постраждали внаслідок таких обставин, здійснювався шляхом прийняття відповідного рішення обласних рад та Верховної Ради АРК.

Аналізуючи новації ПКУ, внесені до системи оподаткування сільськогосподарських товаровиробників, слід вказати на врегулювання прогалин у законодавстві щодо неоднозначного тлумачення та розуміння

окремих норм, понять, термінів, які регламентували порядок справляння ФСП й водночас незмінності загального підходу до механізму його справляння¹²². Так, за період з 2005 р. по 2014 р. середній розмір ФСП з гектара угідь знизився з 7,00 грн. до 5,9 грн., рівень оподаткування відносно середньої виручки з 1 га угідь знизився відповідно з 0,4 до 0,1, а частка надходжень від ФСП у 2014 р. у загальній сумі податкових надходжень від сільгосппідприємств складала менш як 3%¹²³. Як наслідок, спостерігався не тільки позитивний ефект від його функціонування, що забезпечував підвищення прибуткової діяльності й нарощування обсягів виробництва сільськогосподарських товаровиробників, але й непропорційне податкове навантаження для платників, оскільки збиткові суб'єкти господарювання все одно повинні були сплачувати ФСП, незалежно від результатів діяльності, а прибуткові та високорентабельні корпоративні й агрохолдингові господарства, виробляючи переважно комерційно привабливу та експортоорієнтовану продукцію отримували надприбутки, сплачуючи мізерні суми податків, порівняно з отримуваними доходами.

Нагальним питанням стало внесення коректив у механізм справляння фіксованого сільськогосподарського податку. Відтак, з 1 січня 2015 року порядок застосування спеціального режиму оподаткування для сільськогосподарських товаровиробників зазнав суттєвих змін.

Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи» від 28.12.2014 р. № 71-VIII¹²⁴ внесено зміни до Податкового кодексу України, відповідно з якими Главу 2 «Фіксований сільськогосподарський податок» виключено з Податкового кодексу, а для колишніх платників ФСП виділено окрему групу платників єдиного податку – четверту, із використанням можливості застосування спрощеної системи оподаткування. Відповідно до ст. 291.4 ПКУ, четверта група суб'єктів господарювання, які застосовують спрощену систему оподаткування, обліку та звітності - сільськогосподарські товаровиробники, у яких частка сільськогосподарського товаровиробництва за попередній податковий (звітний) рік дорівнює або перевищує 75 відсотків. Відтак, колишні платники ФСП з 01.01.2015 р. стають платниками єдиного податку четвертої групи, зі спеціальними умовами його справляння, майже ідентичними за умовами справляння з ФСП, однак скоригованими відповідно до потреб забезпечення виконання податком фіскальних та регулюючих завдань. Сутність новацій, які стосуються зміни умов

¹²² Магопєць О. А. Генезис системи оподаткування сільськогосподарських товаровиробників в Україні / О. А. Магопєць, А.В. Босенко // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету: [зб. наук. пр.] – Кіровоград : КНТУ. – 2015. – Вип. 27. – С. 198 – 211 (с. 206)

¹²³ АгроПерспектива. Податкові подарунки [Електронний ресурс] // agroperspectiva.com. – Режим доступу: http://www.agroperspectiva.com/ru/free_article/268 – Заголовок з екрану

¹²⁴ Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи» від 28.12.2014 року № 71-VIII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/71-19>

застосування спеціального режиму оподаткування сільськогосподарських товаровиробників полягають у такому:

- визначено необхідність наявності оформлених та зареєстрованих прав власності/користування земельними ділянками відповідно до законодавства, тобто з дотриманням вимог Закону України «Про державну реєстрацію речових прав на нерухоме майно та їх обтяжень» від 01.07.2004 р. № 1952 - IV¹²⁵ (п. 14.1.235 ст 14 ПКУ та п. 292¹.1 ст. 292¹ ПКУ);

- базою оподаткування (п. 292¹.2 ст. 292¹ ПКУ) є нормативна грошова оцінка одного гектара сільськогосподарських угідь (ріллі, сіножатей, пасовищ і багаторічних насаджень), з урахуванням коефіцієнта індексації, визначеного за станом на 1 січня базового податкового (звітного) року відповідно до порядку, встановленого розділом XII ПКУ (що застосовується при сплаті земельного податку);

- підставою для нарахування податку є дані державного земельного кадастру та/або дані з державного реєстру речових прав на нерухоме майно (п. 292¹.3 ст. 292¹ ПКУ). Центральні органи виконавчої влади, щомісяця, але не пізніше 10 числа наступного місяця, а також за запитом відповідного контролюючого органу за місцезнаходженням земельної ділянки подають інформацію, необхідну для обчислення і справляння податку;

- розмір ставок податку з одного гектара сільськогосподарських угідь та/або земель водного фонду становить (у відсотках бази оподаткування) (ст. 293.9. ПКУ): для ріллі, сіножатей і пасовищ - 0,45; для ріллі, сіножатей і пасовищ, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях, - 0,27; для багаторічних насаджень - 0,27; для багаторічних насаджень, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях, - 0,09; для земель водного фонду - 1,35; для ріллі, сіножатей і пасовищ, що перебувають у власності сільськогосподарських товаровиробників, які спеціалізуються на виробництві (виращуванні) та переробці продукції рослинництва на закритому ґрунті, або надані їм у користування, у тому числі на умовах оренди, - 3;

- сплачується податок щоквартально протягом 30 календарних днів, що настають за останнім календарним днем податкового (звітного) кварталу, у таких розмірах від річної суми податку: у I та II кварталах – по 10%, у III кварталі – 50%, у IV кварталі – 30% (ст. 295.9.2. ПКУ);

- платники єдиного податку четвертої групи звільняються від обов'язку нарахування, сплати та подання податкової звітності з таких податків і зборів: податку на прибуток підприємств; податку на майно (в частині земельного податку), рентної плати за спеціальне використання води (ст. 297.1. ПКУ);

- для підтвердження або набуття статусу платника єдиного податку

¹²⁵ Закон України «Про державну реєстрацію речових прав на нерухоме майно та їх обтяжень» від 01.07.2004 р. № 1952 – IV (зі змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1952-15>

четвертої групи сільськогосподарські товаровиробники повинні подати до 20 лютого поточного року (ст. 298.8.1. ПКУ): загальну податкову декларацію з податку на поточний рік щодо всієї площі земельних ділянок, з яких справляється податок; звітну податкову декларацію з податку на поточний рік окремо щодо кожної земельної ділянки; розрахунок частки сільськогосподарського товаровиробництва; відомості (довідку) про наявність земельних ділянок.

Чергові зміни в системі оподаткування сільськогосподарських товаровиробників відбулися у 2016 р., в зв'язку з набранням чинності змін до Податкового кодексу України (Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2016 році» від 24.12.2015 р. № 909 - VIII¹²⁶), у результаті чого збільшилися ставки єдиного податку для платників четвертої групи до наступних розмірів (залежно від категорії (типу) земель, їх розташування, у відсотках бази оподаткування):

- для ріллі, сіножатей і пасовищ (крім ріллі, сіножатей і пасовищ, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях, а також ріллі, сіножатей і пасовищ, що перебувають у власності сільськогосподарських товаровиробників, які спеціалізуються на виробництві (виращуванні) та переробці продукції рослинництва на закритому ґрунті, або надані їм у користування, у тому числі на умовах оренди) - 0,81;
- для ріллі, сіножатей і пасовищ, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях, - 0,49;
- для багаторічних насаджень (крім багаторічних насаджень, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях) - 0,49;
- для багаторічних насаджень, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях, - 0,16;
- для земель водного фонду - 2,43;
- для ріллі, сіножатей і пасовищ, що перебувають у власності сільськогосподарських товаровиробників, які спеціалізуються на виробництві (виращуванні) та переробці продукції рослинництва на закритому ґрунті, або надані їм у користування, у тому числі на умовах оренди, - 5,4.

Крім того запроваджені перехідні умови щодо скасування спецрежиму оподаткування ПДВ, а саме, передбачено розподіл нарахованого ПДВ у пропорціях, які залежать від операцій, що здійснюють сільськогосподарські товаровиробники:

- при постачанні зернових та технічних культур: 85% - до державного бюджету, 15% - залишається у розпорядженні сільгоспвиробника;

¹²⁶ Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2016 році» від 24.12.2015 р. № 909 – VIII. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/909-19>

- при постачанні великої рогатої худоби та молока 20% - до державного бюджету, 80% - залишається у розпорядженні сільгоспвиробника;

- при постачанні інших видів сільськогосподарської продукції: 50% - до державного бюджету, 50% - залишається у розпорядженні сільгоспвиробника).

Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2017 році» від 20.12.2016 р. № 1791-VIII¹²⁷ у черговий раз підвищено ставки єдиного податку для платників четвертої групи, виключено норму, згідно з якою підставою для нарахування єдиного податку платникам четвертої групи є дані Державного земельного кадастру та/або Державного реєстру речових прав на нерухоме майно та скасовано спецрежим оподаткування ПДВ у зв'язку із втратою чинності ст. 209 ПКУ.

Так, з 1 січня 2017 року ставки єдиного податку для четвертої групи становлять (у відсотках бази оподаткування):

- для ріллі, сіножатей і пасовищ (крім ріллі, сіножатей і пасовищ, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях, а також сільськогосподарських угідь, що перебувають в умовах закритого ґрунту) - 0,95;

- для ріллі, сіножатей і пасовищ, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях, - 0,57;

- для багаторічних насаджень (крім багаторічних насаджень, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях) - 0,57;

- для багаторічних насаджень, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях, - 0,19;

- для земель водного фонду - 2,43;

- для сільськогосподарських угідь, що перебувають в умовах закритого ґрунту, - 6,33.

Оподаткування сільськогосподарських товаровиробників податком на додану вартість з 1 січня 2017 р. здійснюється на загальних засадах за ставкою 20%.

Еволюційний розвиток системи оподаткування сільськогосподарських товаровиробників, досліджений в історичній ретроспективі та її трансформація відбувалися під впливом внутрішніх і зовнішніх викликів та загроз й спрямовувалися на мінімізацію негативного впливу окремих кризових періодів.

Прете, кожен з етапів функціонування спеціального режиму оподаткування сільськогосподарських товаровиробників, який характеризується, насамперед, змінами податкового законодавства, мав як

¹²⁷ Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2017 році» від 20.12.2016 р. № 1791-VIII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1791-19>

сильні, так і слабкі сторони: на етапі впровадження ФСП, сільськогосподарських товаровиробників вдалося витягти з боргової прірви та стабілізувати фінансово-економічні показники їх діяльності; починаючи з 2005 року по 2014 рік включно «стабільність податкового законодавства» в сфері оподаткування сільськогосподарських товаровиробників перетворила спеціальний режим оподаткування в суто формальний платіж, який не виконував жодного з завдань, притаманних податковому платежу; новації 2015-2017 рр., хоча й не зовсім позитивно сприйняті платниками й лобістами їх інтересів, сприяли встановленню фіскальної справедливості в порівнянні з іншими категоріями платників податків, діяльність яких оподатковувалась в межах спеціальних податкових режимів¹²⁸.

Згідно авторського розуміння, «податкове навантаження» ґрунтується на його визначенні як показника, що відображає фактичний рівень впливу держави на діяльність сільськогосподарських товаровиробників за допомогою використання механізму управління оподаткуванням. Основні характеристики даного показника включають фактори, що впливають на його величину та методику визначення, структуру й напрями використання для оцінки економічних тенденцій на макро-, мезо- і мікрорівні.

В економічній літературі існують різні підходи до визначення показника податкового навантаження, як на макро-, так і на мікрорівні, що відрізняються між собою як за кількістю податків, які включаються до розрахунку податкового навантаження, так і у визначенні інтегрального показника, з яким співвідноситься сума податків¹²⁹. Таким чином, універсальної методики оцінки податкового навантаження на різних рівнях економіки (слід зазначити, що на галузевому рівні цьому питанню взагалі майже не приділяють уваги), а також для різних об'єктів аналізу наразі не існує.

Ґрунтуючись на найбільш розповсюдженій методиці визначення показника податкового навантаження, що розраховується відношенням суми податкових платежів, які надійшли до бюджету до валового внутрішнього продукту/валової доданої вартості та враховуючи специфіку галузі, пропонуємо податкове навантаження для галузі сільського господарства розраховувати в розрізі його номінального та реального рівнів¹³⁰.

¹²⁸ Магопець О. А. Генезис системи оподаткування сільськогосподарських товаровиробників в Україні / О. А. Магопець, А.В. Босенко // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету: [зб. наук. пр.] – Кіровоград : КНТУ. – 2015. – Вип. 27. – С. 198 – 211 (с. 208)

¹²⁹ Соколовська А. Теоретичні засади визначення податкового навантаження та рівня оподаткування економіки / А. Соколовська // Економіка України. – 2006. – № 7. – С. 4-12; Жарко Р. П. Окремі аспекти оцінки податкової системи України як інструменту регулювання розвитку підприємницької діяльності / Р. П. Жарко // Економіка. Фінанси. Право. – 2005. – № 5. – С. 11-16; Луніна І. О. Податкова політика України у контексті створення умов для економічного зростання / І. О. Луніна // Економіка України. – 2000. – № 9. – С. 126-142; Скрипник А. Оцінка податкового навантаження і детінізація фонду оплати праці / А. Скрипник, Г. Гендлер // Економіка України. – 2007. – № 5. – С. 17-25; Шабліста Л. М. Податки як засіб структурної перебудови економіки : [монографія] / Л. М. Шабліста. – К. : Інститут економіки НАН України, 2000. – 217 с.

¹³⁰ Магопець О.А. Специфіка визначення податкового навантаження в сільському господарстві / О.А. Магопець, А.В. Босенко // Пріоритети розвитку підприємств у ХХІ столітті : матер. Міжнар. наук.-практ. конф. (12 квітня 2016 р.) – Кіровоград – КОД, 2016. – 124 с. (с. 71)

Номінальний рівень податкового навантаження характеризує питому вагу сплачених податкових платежів суб'єктами господарювання даної галузі у величині валової доданої вартості створеної галуззю й визначається за формулою:

$$ПН_n = ПП_{заг} / ВДВ_{гал},$$

де, $ПН_n$ – номінальне податкове навантаження в галузі сільського господарства;

$ПП_{заг}$ – загальна сума податкових платежів, що надійшли від суб'єктів господарювання галузі;

$ВДВ_{гал}$ – валова додана вартість галузі.

Розрахунок номінального рівня податкового навантаження за вказаною формулою дозволить здійснювати міжгалузові порівняння в межах галузей національної економіки.

Однак, на відміну від інших галузей, на величину податкового навантаження в сільському господарстві здійснює вплив наявність державної підтримки галузі, як прямої у вигляді бюджетних дотацій, компенсацій, які значно перевищують показники по інших галузях національної економіки, так і непрямой – у вигляді податкових пільг.

З урахуванням зазначеного, пропонуємо використовувати уточнений показник податкового навантаження, тобто показник реального рівня податкового навантаження, що корегується на величину фактично отриманих сільськогосподарськими товаровиробниками коштів державної підтримки. Відтак, реальний рівень податкового навантаження характеризує питому вагу сплачених податкових платежів суб'єктами господарювання даної галузі, скорегованих на величину фактично отриманих коштів прямої та непрямой державної підтримки у величині валової доданої вартості створеної галуззю й визначається за формулою:

$$ПН_r = (ПП_{заг} - КДП_{пр} - КДП_{непр}) / ВДВ_{гал},$$

де, $ПН_r$ – реальне податкове навантаження в галузі сільського господарства;

$ПП_{заг}$ – загальна сума податкових платежів, що надійшли від суб'єктів господарювання галузі;

$КДП_{пр}$ – кошти прямої державної підтримки (бюджетні дотації, доплати і компенсації);

$КДП_{непр}$ – кошти непрямой державної підтримки (податкові пільги);

$ВДВ_{гал}$ – валова додана вартість галузі.

Таким чином, використання показника реального податкового навантаження (авторський підхід узагальнений на рис. 1.2) є більш доцільним з точки зору оцінювання ефективності дії механізму оподаткування сільськогосподарських товаровиробників.



Рис. 1.2. Характеристика показника податкового навантаження в галузі сільського господарства

У рамках дослідження державної підтримки суб'єктів господарювання в Україні¹³¹ були розглянуті декілька важливих проблем, пов'язаних із політикою і порядком надання державної підтримки суб'єктам господарювання, у тому числі:

1. Відсутність стратегічного підходу, недостатня прозорість і непередбачуваність процесу прийняття рішень щодо заходів державної підтримки;

2. Відсутність кваліфікаційних критеріїв для визначення обсягів державної підтримки та категорій її отримувачів, а також системи звітування як з боку надавачів, так і отримувачів державних ресурсів, які б сприяли забезпеченню ефективного використання доступних бюджетних ресурсів;

3. Брак інформації про чинні заходи державної підтримки, фактичні обсяги і форми державної підтримки, надаваної окремим підприємствам і галузям;

4. Відсутність упорядкованої інституційної інфраструктури для оцінювання, затвердження і моніторингу заходів із надання державної підтримки в усіх галузях економіки і регіонах України.

1.3. Вплив податкових надходжень від сільськогосподарських товаровиробників на формування доходної частини місцевих бюджетів Кіровоградської області

Кіровоградська область є в значній мірі дотаційною і ця ситуація не покращилася після змін у формуванні бюджетів та бюджетної реформи. Частка податкових надходжень в зведеному бюджеті області за досліджуваний період (2010-2016 рр.) не перевищувала 40% і коливалася від 29,5% (2015 рік) до 36% (2016 рік). Основну частину доходів (60-64%) протягом досліджуваного періоду становили офіційні трансферти (рис. 1.3). Отже, проблема збільшення податкових надходжень як основного джерела формування доходів місцевих бюджетів була і залишається надзвичайно важливою та актуальною, яку необхідно вирішувати з огляду на інтереси платників податків – сільськогосподарських товаровиробників та пріоритети розвитку національної та регіональної економіки.

Структура податкових надходжень від сільськогосподарських товаровиробників до місцевих та державного бюджетів свідчить, що

¹³¹ Звіт про результати дослідження державної підтримки суб'єктів господарювання в Україні [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://eupublicprocurement.org.ua/wp-content/uploads/2015/04/STATE-SUPPORT-STUDY_UKR_20.04.2015.pdf.

сільськогосподарські товаровиробники є тими суб'єктами господарювання, які формують податкову базу доходів місцевих бюджетів (рис. 1.4).

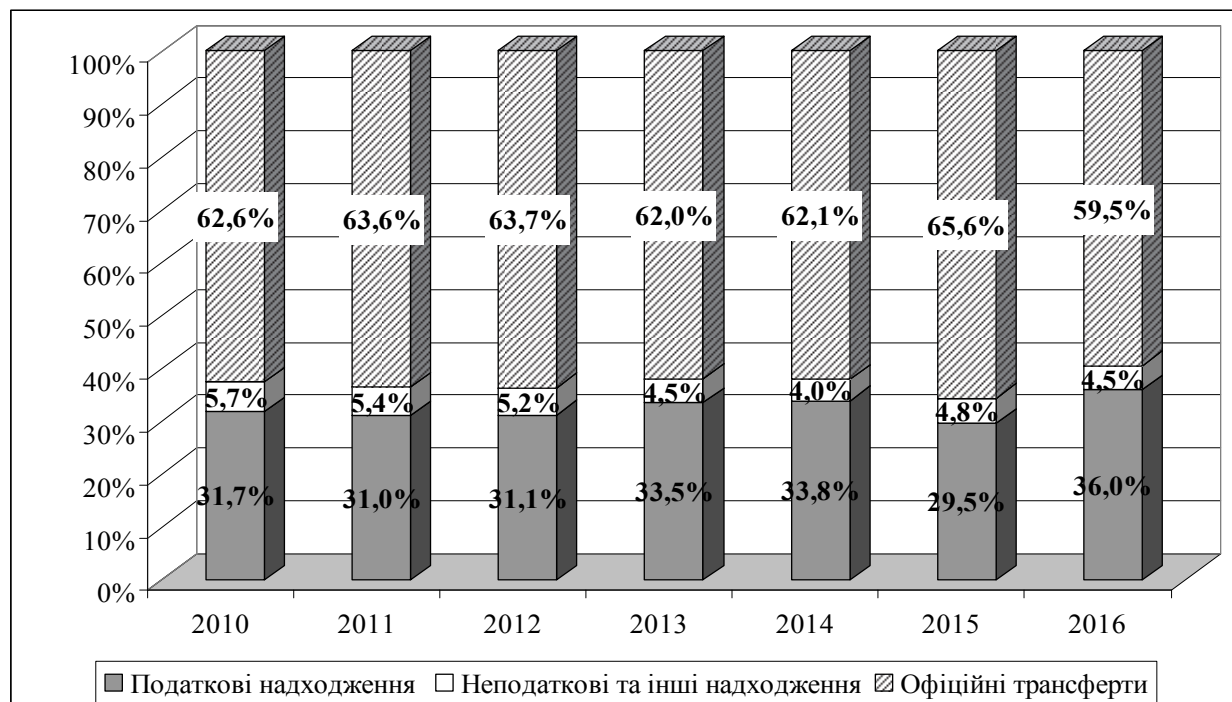


Рис. 1.3. Структура доходів зведеного бюджету Кіровоградської області в 2010-2016 рр.¹³²

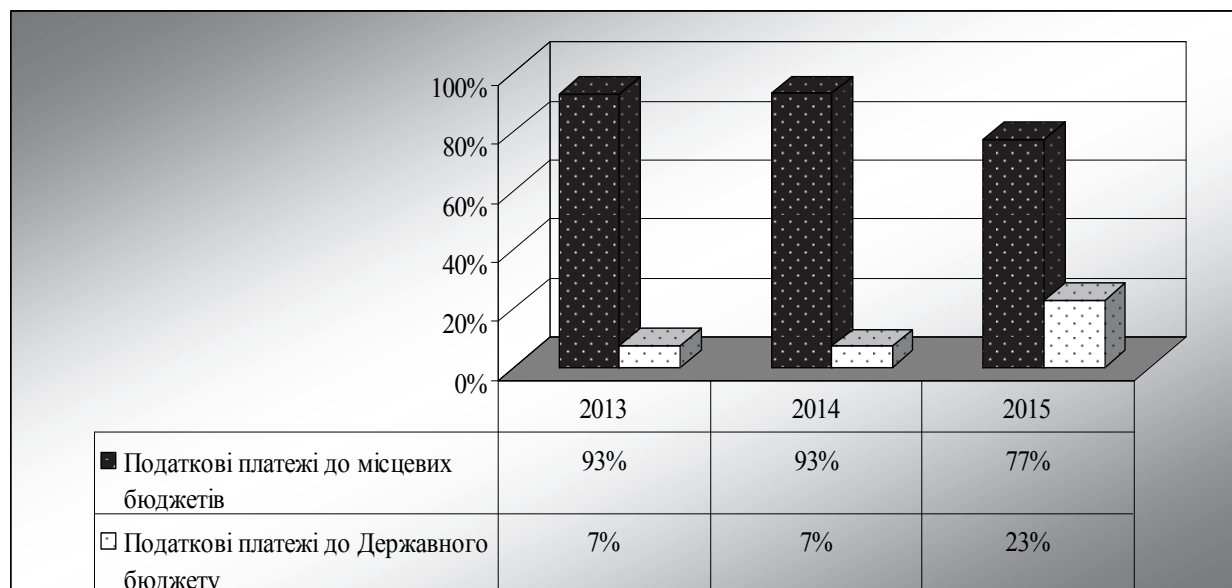


Рис. 1.4. Структура спрямування податкових платежів сільськогосподарських товаровиробників Кіровоградської області¹³³

¹³² Сформовано з використанням: 1) Статистичний збірник: «Бюджет України - 2010 рік». – Київ, 2011. – 291 с.; 2) Статистичний збірник: «Бюджет України 2013». – Київ, 2014. – 244 с.; 3) Статистичний збірник: «Бюджет України 2015». – Київ, 2016. – 307 с.; 4) Офіційні дані Кіровоградської обласної державної адміністрації [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://finance.kr-admin.gov.ua>.

¹³³ Сформовано в використанні даних Головного управління ДФС у Кіровоградській області.

Разом з тим, дані щодо структури податкових надходжень від сільськогосподарських товаровиробників різних видів діяльності показують, що основною групою суб'єктів, які забезпечують наповнення місцевих бюджетів є суб'єкти господарювання, які здійснюють діяльність по вирощуванню рослин (табл. 1.3).

Таблиця 1.3

Структура податкових надходжень від сільськогосподарських товаровиробників Кіровоградської області різних видів діяльності¹³⁴

Види діяльності	2013 р.	2014 р.	2015 р.	2013 р.	2014 р.	2015 р.
	тис. грн.			питома вага, %		
Рослинництво	384087,7	451459,3	716806,6	96,5%	96,9%	97,8%
Тваринництво	3090,9	4476,2	5392,2	0,8%	1,0%	0,7%
Змішане сільськогосподарське товаровиробництво	2206,3	1636	3579,3	0,6%	0,4%	0,5%
Допоміжна сільськогосподарська та післяурожайна діяльність	8745,2	8163,1	7449,3	2,2%	1,8%	1,0%
Разом	398130,1	465734,6	733227,4	100,0%	100,0%	100,0%

Такі суб'єкти забезпечують 97% всіх податкових надходжень і цей показник є стабільним протягом досліджуваного періоду (2013-2015 рр.). Але незважаючи на низькі показники надходження податків і зборів від інших сільськогосподарських товаровиробників, які здійснюють діяльність у сфері тваринництва, у сфері змішаного сільськогосподарського товаровиробництва та допоміжну і післяурожайну, ці суб'єкти потребують підтримки, враховуючи стратегічні цілі розвитку національної та регіональної економік.

Доходи зведеного бюджету Кіровоградської області зросли за період з 2010 року по 2016 рік на 163,9%, а податкові надходження – на 199%, що є позитивною тенденцією і стало причиною зростання питомої ваги податкових надходжень з 31,7% до 36,0%. Податкові надходження від сільськогосподарських товаровиробників також мають тенденцію до зростання, але їх питома вага в загальній сумі доходів та податкових надходжень, зокрема, суттєво не змінилася в період 2013-2015 рр. В загальній сумі доходів місцевих бюджетів частка податкових надходжень від сільськогосподарських товаровиробників становила 7,4-8,1%, а в загальній сумі податкових надходжень по області зросла з 22,2% в 2013 році до 27,3% в 2015 році.

Обсяг надходжень від фіксованого сільськогосподарського податку протягом 2010-2015 рр. був стабільним і становив 7,6-7,7 млн. грн. (табл. 1.4). В 2015 році у зв'язку з податковою реформою і трансформацією ФСП в єдиний податок IV групи та збільшенням ставок його обсяг зріс майже в 18 разів, а в 2016 році – ще в 1,7 рази.

¹³⁴ Сформовано в використанні даних Головного управління ДФС у Кіровоградській області

Таблиця 1.4

Вплив податкових надходжень від сільськогосподарських товаровиробників на формування доходів зведеного бюджету Кіровоградської області¹³⁵

Показник	2010 р.	2011 р.	2012 р.	2013 р.	2014 р.	2015 р.	2016 р.
Всього доходів, тис. грн.	3338220,8	3956194	4872169,5	4959102,2	5393132,6	7039871,2	8810661,4
Податкові надходження	1059725,6	1225218	1517288,2	1662386,4	1824052,1	2080224,9	3169010,3
Неподаткові надходження	162673,6	192589,2	219366	209272,8	207711,6	318602,6	370254,1
Доходи від операцій з капіталом	18569,5	19845,6	31302,5	13714,9	10040,1	16583,9	14066,4
Від урядів зарубіжних країн та міжнародних організацій	0	0	0	0	0	3020,4	10178,6
Цільові фонди	9110,7	1745,9	1676,2	667,8	364,2	614	557,7
Офіційні трансферти	2088141,4	2516796	3102536,6	3073060,4	3350964,6	4620825,4	5246594,3
Податкові надходження від сільгосподаровиробників	*	*	*	369186,5	432888,2	568154,0	*
<i>Питома вага податкових надходжень від сільгосподаровиробників:</i>							
<i>в загальній сумі доходів</i>	*	*	*	7,4%	8,0%	8,1%	*
<i>в загальній сумі податкових надходжень</i>	*	*	*	22,2%	23,7%	27,3%	*
Фіксований сільськогосподарський податок (з 2015 року - єдиний податок IV групи)	7791,4	7516,4	7612,2	7632,0	7695,8	136595,8	242762,5
Плата за землю із сільгосподаровиробників	*	*	*	115940,7	118896,6	155227,1	*
<i>Питома вага фіксованого сільськогосподарського податку (єдиного податку):</i>							
<i>в загальній сумі доходів</i>	0,23%	0,19%	0,16%	0,15%	0,14%	1,94%	2,76%
<i>в загальній сумі податкових надходжень</i>	0,74%	0,61%	0,50%	0,46%	0,42%	6,57%	7,66%
<i>Питома вага плати за землю із сільгосподаровиробників:</i>	*	*	*				
<i>в загальній сумі доходів</i>	*	*	*	2,34%	2,20%	2,20%	*
<i>в загальній сумі податкових надходжень</i>	*	*	*	6,97%	6,52%	7,46%	*

Примітка: * - дані відсутні

¹³⁵ Сформовано з використанням: 1) Статистичний збірник: «Бюджет України - 2010 рік». – Київ, 2011. – 291 с.; 2) Статистичний збірник: «Бюджет України 2013». – Київ, 2014. – 244 с.; 3) Статистичний збірник: «Бюджет України 2015». – Київ, 2016. – 307 с.; 4) Офіційні дані Кіровоградської обласної державної адміністрації [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://finance.kr-admin.gov.ua>.

Але разом з тим, суттєвого впливу на формування доходів місцевих бюджетів Кіровоградської області зростання його надходжень не мало, оскільки питома вага зросла лише на 1,8 процентних пункти: з 0,14% до 1,94%. Зростання питомої ваги в складі податкових надходжень було більш відчутним: якщо в 2014 році вона становила лише 0,42%, то в 2015 та 2016 роках – 6,57% та 7,66%, відповідно.

Розраховані дані показали, що в 2015 році відбувся перерозподіл податкових надходжень від сільськогосподарських товаровиробників за місцевими та Державним бюджетом. Якщо в 2013-2014 рр. до місцевих бюджетів направлялося 93% всіх платежів, то в 2015 році – 77%, що спричинено спрямуванням частини податку з доходів фізичних осіб до Державного бюджету. Відповідно в 2015 році 12,2% всіх податкових надходжень до Державного бюджету становив податок з доходів фізичних осіб, а також зросла питома вага військового збору – до 4,9%. Питома вага податку з доходів фізичних осіб, який спрямовувався до місцевих бюджетів зменшилася на 28%, зменшилася також питома вага плати за землю (на 4 процентних пункти). Зменшення питомої ваги не компенсувало зростання частки єдиного податку з сільськогосподарських товаровиробників : з 1,6% до 18,5%. Відповідно ці три податки (податок з доходів фізичних осіб, плата за землю та єдиний податок) є найвагомішими серед податкових платежів сільськогосподарських товаровиробників Кіровоградської області до бюджетів всіх рівнів.

В складі податкових платежів до Державного бюджету в 2015 році більше 50% займає податок з доходів фізичних осіб, 20% військовий збір та податок на додану вартість. Можна очікувати, що в 2017 році відбудеться перерозподіл цієї структури податкових платежів, в бік збільшення частки ПДВ, навіть враховуючи бюджетну дотацію.

В складі податкових платежів до місцевого бюджету в 2015 році основну частку займали податок з доходів фізичних осіб (47,2%), плата за землю (27,3%) та єдиний податок (23,9%). В сукупності єдиний податок IV групи та податок на землю від сільгосптоваровиробників в 2015 році сформували 4,1% доходів зведеного бюджету Кіровоградської області та 14% податкових надходжень (табл. 1.5).

Такі зміни свідчать про те, що зростання обсягів єдиного податку від сільськогосподарських товаровиробників вплинуло на структуру податкової складової місцевих бюджетів, але на структуру самих доходів – майже ні.

Основна частина зведеного бюджету Кіровоградської області формується за рахунок офіційних трансфертів. Але бюджетоутворююча роль єдиного податку та плати за землю від сільськогосподарських товаровиробників проявляється у формуванні місцевих бюджетів нижчого рівня, доходи яких формуються без офіційних трансфертів. Проте є і певні відмінності, враховуючи кількість суб'єктів господарювання та види економічної діяльності, які вони провадять.

Структура податкових платежів сільськогосподарських товаровиробників

Назва податку або збору	Абсолютна величина надходжень, тис. грн.			Питома вага в податкових надходженнях до відповідного бюджету			Питома вага в загальному обсязі податкових надходжень		
	2013 р.	2014 р.	2015 р.	2013 р.	2014 р.	2015 р.	2013 р.	2014 р.	2015 р.
Податкові платежі до місцевих бюджетів									
Податок на доходи фізичних осіб	241753	300202,4	267925,1	65,5%	69,3%	47,2%	60,7%	64,5%	36,5%
Рента плата за спеціальне використання лісових ресурсів	2129,9	4055,5	3325	0,6%	0,9%	0,6%	0,5%	0,9%	0,5%
Плата за землю	115940,7	118896,6	155227,1	31,4%	27,5%	27,3%	29,1%	25,5%	21,2%
Єдиний податок з юридичних осіб	926,1	1068,9	1490,1	0,3%	0,2%	0,3%	0,2%	0,2%	0,2%
Єдиний податок з сільськогосподарських товаровиробників (фіксований сільськогосподарський податок)	7471,5	7572,9	135506,2	2,0%	1,7%	23,9%	1,9%	1,6%	18,5%
Екологічний податок	456,6	481,2	1107,6	0,1%	0,1%	0,2%	0,1%	0,1%	0,2%
Інші податки і збори	508,7	610,7	3572,9	0,1%	0,1%	0,6%	0,1%	0,1%	0,5%
Разом податкові платежі до місцевих бюджетів	369186,5	432888,2	568154,0	100,0%	100,0%	100,0%	92,7%	92,9%	77,5%
Податкові платежі до Державного бюджету									
Податок на доходи фізичних осіб	0	0	89308,4	0,0%	0,0%	54,1%	0,0%	0,0%	12,2%
Військовий збір	0	5030,9	35890,2	0,0%	15,3%	21,7%	0,0%	1,1%	4,9%
Податок на прибуток підприємства	4601,3	2422,3	5204,6	15,9%	7,4%	3,2%	1,2%	0,5%	0,7%
Податок на додану вартість	21562,3	22489,6	30827,5	74,5%	68,5%	18,7%	5,4%	4,8%	4,2%
Екологічний податок	514,8	893,6	276,9	1,8%	2,7%	0,2%	0,1%	0,2%	0,0%
Частина чистого прибутку (доходу) державних підприємств та їх об'єднань, що вилучається до бюджету	1194,5	1252,2	3170,6	4,1%	3,8%	1,9%	0,3%	0,3%	0,4%
Інші податки і збори	1070,7	757,8	395,2	3,7%	2,3%	0,2%	0,3%	0,2%	0,1%
Разом податкові платежі до Державного бюджету	28943,6	32846,4	165073,4	100,0%	100,0%	100,0%	7,3%	7,1%	22,5%

¹³⁶ Сформовано з використанням даних Головного управління ДФС у Кіровоградській області

Для прикладу було взято проектні та планові показники Мар'янівського сільського бюджету на 2017 рік та Великосєверинівського сільського бюджету на 2017 рік (табл. 1.6).

Таблиця 1.6

**Структура доходів сільських бюджетів Кіровоградської області
на 2017 рік¹³⁷**

Найменування згідно з класифікацією бюджету	Мар'янівський сільський бюджет		Великосєверинівський сільський бюджет	
	грн.	у %	грн.	у %
Податкові надходження	2425200	96,3%	4635580	95,5%
<i>Внутрішні податки на товари та послуги</i>	7000	0,3%	2362500	48,7%
Акцизний податок з реалізації суб'єктами господарювання роздрібною торгівлю підакцизних товарів	7000	0,3%	2362500	48,7%
<i>Місцеві податки</i>	2348000	93,2%	2273080	46,8%
<i>Податок на майно</i>	876000	34,8%	710080	14,6%
Податок на нерухоме майно	66000	2,6%	71080	1,5%
Земельний податок та орендна плата	810000	32,2%	627000	12,9%
Земельний податок з юридичних осіб	180000	7,1%	57000	1,2%
Орендна плата з юридичних осіб	360000	14,3%	420000	8,7%
Земельний податок з фізичних осіб	38000	1,5%	76000	1,6%
Орендна плата з фізичних осіб	232000	9,2%	74000	1,5%
Транспортний податок з юридичних осіб	0	0,0%	12000	0,2%
<i>Єдиний податок</i>	1472000	58,4%	1563000	32,2%
Єдиний податок з юридичних осіб	0	0,0%	18000	0,4%
Єдиний податок з фізичних осіб	62000	2,5%	735000	15,1%
Єдиний податок з сільськогосподарських товаровиробників, у яких частка сільськогосподарського товаровиробництва за попередній податковий (звітний) рік дорівнює або перевищує 75 відсотків	1410000	56,0%	810000	16,7%
<i>Екологічний податок</i>	70200	2,8%	0	0,0%
Неподаткові надходження	93500	3,7%	219420	4,5%
Всього доходів	2518700	100,0%	4855000	100,0%

¹³⁷ Сформовано в використанням: 1) Проект рішення Мар'янівської сільської ради Маловисківського району Кіровоградської області «Про сільський бюджет на 2017 рік» [Електронний ресурс] - Режим доступу: <http://maryanivka.mvrada.org.ua/proekti-rishen/pro-silskij-bjudzhet-2017/>; 2) Доходи Бюджету Великосєверинівської сільської ради на 2017 рік [Електронний ресурс] - Режим доступу: <http://velykoseverynivska.silrada.org/byudzhet/doxodi-byudzhetu-velikoseverinivskoї-silskoї-radi-na-2017-rik-2/>.

Дані свідчать, що на 95% їх доходи забезпечені податковими надходженнями, а на 5% - неподатковими, які представлені платою за надання адміністративних послуг, державним митом, надходженням від орендної плати за користування цілісним майновим комплексом та доходами бюджетних установ.

Показники затвердженого Мар'янівського сільського бюджету на 2017 рік свідчать, що єдиний податок з сільськогосподарських товаровиробників становить 56% його доходів, тобто є основним формуючим показником. Разом з земельним податком та орендною платою він забезпечує майже 88% доходів сільського бюджету. Інші складові (екологічний податок, акцизний податок, податок на нерухоме майно та неподаткові надходження) забезпечують в середньому по 3% доходів сільського бюджету. Для Великосяверинівського сільського бюджету основним доходом є надходження від акцизного податку, які становлять 48,7% від запланованого обсягу доходів. Єдиний податок від сільськогосподарських товаровиробників становить лише 16,7% доходів, а земельний податок з орендною платою – лише 12,9%.

Отже, розробляючи напрями удосконалення оподаткування сільськогосподарських товаровиробників, необхідно враховувати те, що основним факторами впливу є трудові ресурси, земельні ресурси та додана вартість, зважаючи на зміни в податковому законодавстві починаючи з 2017 року (відміна спецрежиму по ПДВ та запровадження механізму бюджетної дотації). Основна увага повинна бути зосереджена на таких факторах, як земельні ресурси та додана вартість як об'єктах оподаткування, оскільки відносно трудових ресурсів та їх доходів сільськогосподарські товаровиробники виступають фактично лише податковими агентами.

Представлені в звіті за результатами науково-дослідної роботи пропозиції відповідають основним державним програмам в сфері сільського господарства, які визначають і пріоритети регіонального розвитку (рис. 1.5), а саме:

- *Програмі «3+5» в частині необхідності реформування державної підтримки;*

- *Єдиній комплексній стратегії розвитку сільського господарства та сільських територій на 2015-2020 рр., зокрема:*

- пріоритетним заходам стратегічного пріоритету 5 «Оподаткування», в якому окремо акцентується увага на необхідності розробки спрощеної системи оподаткування малих сільськогосподарських виробників, вивченні таких питань, як: продовження дії спеціального режиму ПДВ, визначення умов і відповідних індикаторів, при виконанні яких можлива відмова від використання спеціального режиму ПДВ, доцільності і можливих моделях реформи четвертої групи спрощеної системи оподаткування;

- пріоритетним заходам стратегічного пріоритету 6 «Розвиток агропродовольчих ланцюгів доданої вартості», пп. 6.1. «Доступ до фінансів», в якому підкреслюється необхідність визначення державних пріоритетів,

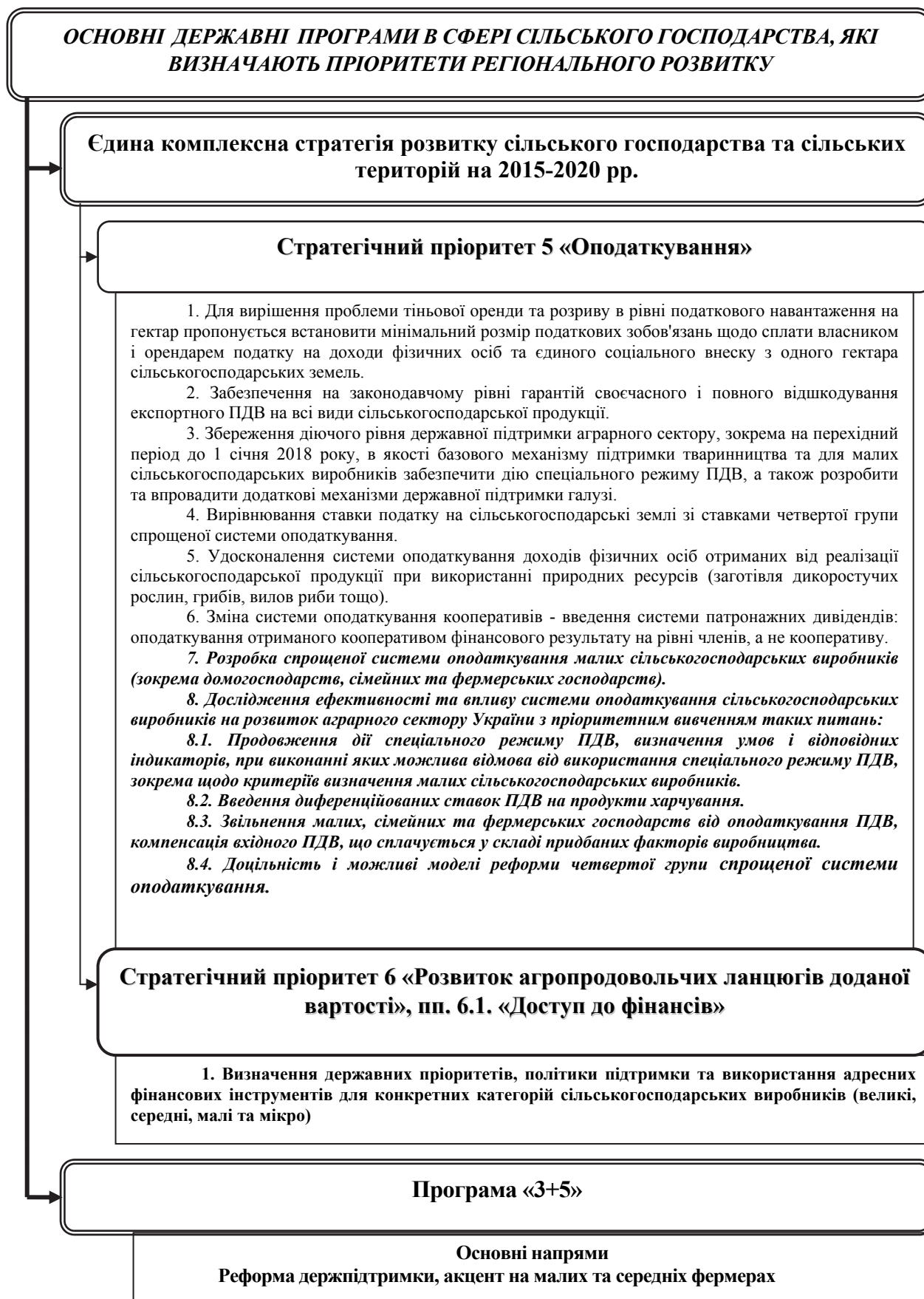


Рис. 1.5. Основні державні програми, які визначають мету, завдання та пріоритетні напрями дослідження

політики підтримки та використання адресних фінансових інструментів для конкретних категорій сільськогосподарських виробників (великі, середні, малі та мікро).

При формуванні напрямів дослідження були враховані такі міркування:

I. Основна частина сільськогосподарських товаровиробників застосовує спрощену систему оподаткування у вигляді сплати єдиного податку IV групи, тому основна увага повинна бути зосереджена на цій категорії;

II. Сільськогосподарські товаровиробники, які застосовують спрощену систему оподаткування у вигляді сплати єдиного податку IV групи, звільняються від сплати таких податків:

1) податку на прибуток підприємств;

2) податку на майно (в частині земельного податку), крім земельного податку за земельні ділянки, що не використовуються платниками єдиного податку четвертої групи для ведення сільськогосподарського товаровиробництва;

3) рентної плати за спеціальне використання води платниками єдиного податку четвертої групи.

Ця категорія суб'єктів є платниками податків, які умовно можна розподілити на декілька груп (рис. 1.6).

Враховуючи строки виконання роботи (2 місяці), зусилля доцільно було сконцентрувати на податках, які мають суттєвий вплив на податкове навантаження сільськогосподарських товаровиробників та доходну частину бюджетів різних рівнів.

Єдиний податок та ПДВ (умовні I та II групи, за виключенням акцизного податку) мають суттєвий вплив на податкове навантаження сільськогосподарських товаровиробників.

Платниками податків III групи, які стосуються оподаткування доходів фізичних осіб, частково є фізичні особи, які пов'язані з сільськогосподарським підприємством трудовими або орендними відносинами, а частково сільськогосподарське підприємство.

Безумовно, платники податків як недолік відзначають наявність цих податків, але розгляд можливостей їх скорочення, на наш погляд, є недоцільним та передчасним в сучасних умовах, враховуючи дефіцит Пенсійного фонду та позиціонування нашої країни як соціальноорієнтованої.

Податки умовної IV групи не мають суттєвого впливу на податкове навантаження сільськогосподарських товаровиробників, які сплачують єдиний податок IV групи, їх об'єкти оподаткування виникають в діяльності не всіх сільськогосподарських товаровиробників, обумовлені специфікою підприємства та не можуть розглядатися як такі, що визначають можливість здійснення сільськогосподарської діяльності.

III. Оптимізація податкового навантаження передбачає або використання податкових інструментів з метою вибору такого варіанту організації та ведення господарської діяльності, який забезпечує досягнення певного результату (наприклад, найкращого фінансового результату або розширення обсягів продажу) у межах чинного законодавства, або розробку

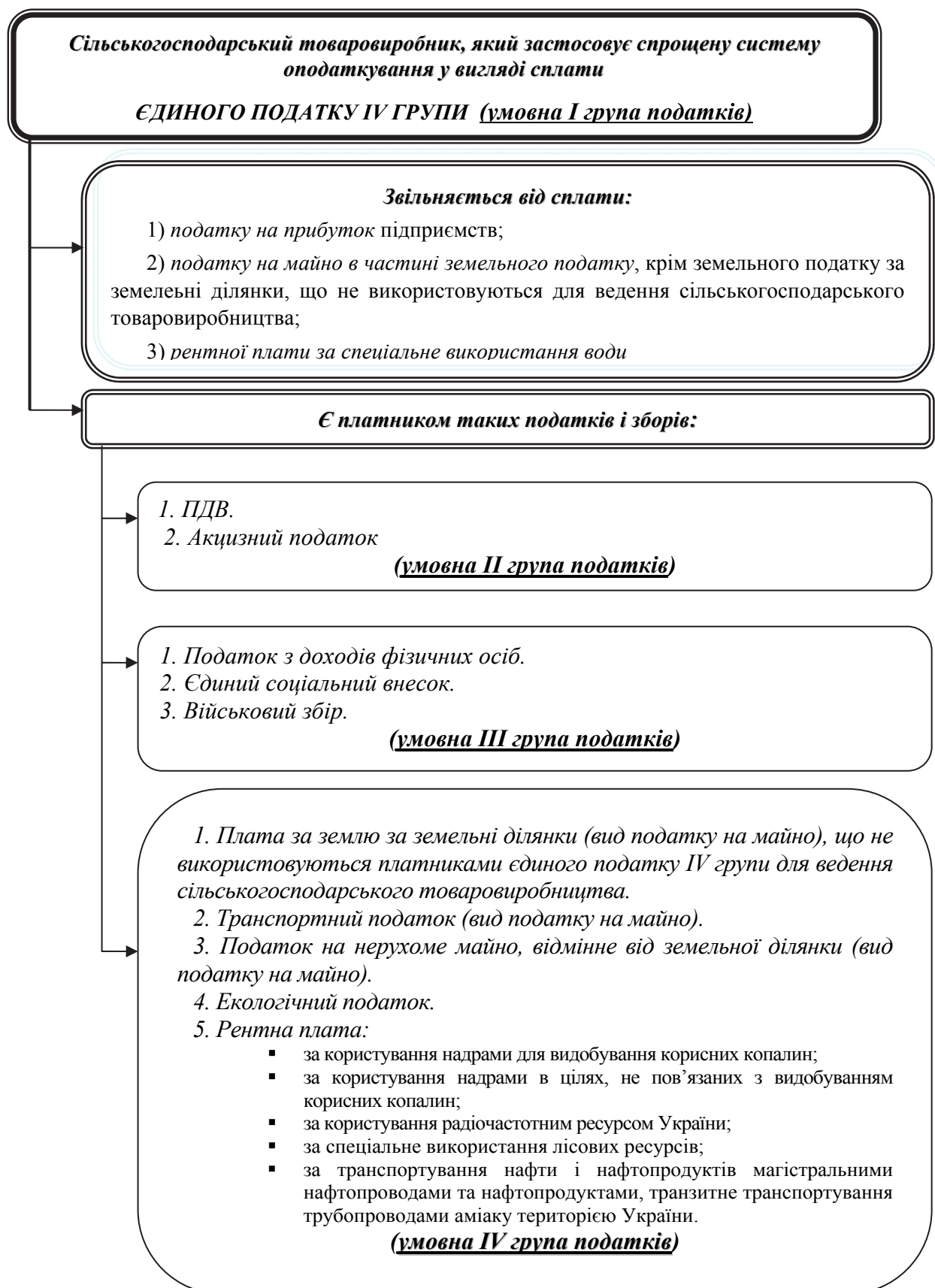


Рис. 1.6. Структура податкового поля сільськогосподарських товаровиробників, які застосовують спрощену систему оподаткування

пропозицій щодо корегування механізмів нарахування та сплати податків на законодавчому рівні з метою забезпечення реалізації державної політики.

Враховуючи те, що концепція дослідження передбачала врахування державної податкової політики та регіональних пріоритетів, основна увага була сконцентрована на розробці пропозицій щодо удосконалення діючих законодавчих механізмів оподаткування сільськогосподарських товаровиробників та державної політики.

Безумовно, питання виявлення ухилення від сплати податків в сфері сільськогосподарського виробництва, в тому числі і шляхом приховування об'єктів оподаткування, є важливим напрямом дослідження та потребують подальшого вивчення.

Висновки до розділу 1

1. На основі аналізу наукових джерел уточнено розуміння сутності поняття «податок», що дозволяє трактувати його як обов'язковий, безумовний, індивідуально безоплатний, регулярний та законодавчо визначений платіж, який сплачується фізичними і юридичними особами до бюджету відповідного рівня з метою фінансового забезпечення діяльності держави (регіонів) й задоволення суспільних потреб. Система оподаткування сільськогосподарських товаровиробників, яка є складовою податкової системи, має бути представлена такою сукупністю податків та зборів, що максимально враховують специфіку галузі, забезпечують можливість використання відповідного інструментарію податкового стимулювання й водночас не перешкоджають виконанню податками інших властивих їм функцій.

2. Система оподаткування сільськогосподарських товаровиробників, протягом всього періоду її еволюційного розвитку, мала як сильні, так і слабкі сторони. На етапі впровадження ФСП, сільськогосподарських товаровиробників вдалося витягти з боргової прірви та стабілізувати фінансово-економічні показники їх діяльності, проте починаючи з 2005 року до 2014 року «стабільність податкового законодавства» в сфері оподаткування сільськогосподарських товаровиробників перетворила спеціальний режим оподаткування в суто формальний платіж, який не виконував жодного з завдань, притаманних податковому платежу. Трансформація спрощеної системи оподаткування сільськогосподарських товаровиробників, що започаткована у 2015 році, та скасування спецрежиму оподаткування ПДВ в деякій мірі сприяли встановленню фіскальної справедливості в порівнянні з іншими категоріями платників податків, діяльність яких оподатковувалась в межах спеціальних податкових режимів, проте їх ефективність з позицій забезпечення рівних умов діяльності для

різних товаровиробників (як за організаційно-правовою формою господарювання, так і за обсягами діяльності, спеціалізацією тощо) в межах галузі, викликає сумніви.

3. Сільськогосподарські товаровиробники, які застосовують спрощену систему оподаткування у вигляді сплати єдиного податку 4-ї групи, звільняються від сплати таких податків: 1) податку на прибуток підприємств; 2) податку на майно (в частині земельного податку), крім земельного податку за земельні ділянки, що не використовуються платниками єдиного податку четвертої групи для ведення сільськогосподарського товаровиробництва; 3) рентної плати за спеціальне використання води платниками єдиного податку четвертої групи. Ця категорія суб'єктів є платниками податків, які умовно можна розподілити на декілька груп: I група – єдиний податок IV групи; II група – ПДВ та акцизний податок; III група – ПДФО, єдиний соціальний внесок та військовий збір; IV група – інші податки: плата за землю за земельні ділянки, що не використовуються платниками єдиного податку IV групи для ведення сільськогосподарського товаровиробництва, транспортний податок (вид податку на майно), податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки (вид податку на майно), екологічний податок, рентна плата.

4. Єдиний податок та ПДВ (умовні I та II групи, за виключенням акцизного податку, оскільки об'єкти його оподаткування прямо не пов'язані з основною діяльністю сільськогосподарських товаровиробників) мають суттєвий вплив на податкове навантаження сільськогосподарських товаровиробників. Платниками податків III групи, які стосуються оподаткування доходів фізичних осіб, частково є фізичні особи, які пов'язані з сільськогосподарським підприємством трудовими або орендними відносинами, а частково сільськогосподарське підприємство, яке виступає як податковий агент. Розробка напрямів їх оптимізації повинна передбачати врахування сучасних умов розвитку країни (дефіцит Пенсійного фонду) та позиціонування нашої країни як соціальноорієнтованої. Податки умовної IV групи не мають суттєвого впливу на податкове навантаження сільськогосподарських товаровиробників, оскільки, по-перше, при визначенні їх елементів передбачені пільги для сільськогосподарських товаровиробників, по-друге, їх об'єкти оподаткування виникають в діяльності не всіх сільськогосподарських товаровиробників, по-третє, обумовлені специфікою підприємства та не можуть розглядатися як такі, що визначають можливість здійснення сільськогосподарської діяльності та є обов'язковими для всіх без винятку сільськогосподарських підприємств.

5. Дані щодо структури податкових надходжень від сільськогосподарських товаровиробників різних видів діяльності показують, що основною групою суб'єктів, які забезпечують наповнення місцевих бюджетів є суб'єкти господарювання, які здійснюють діяльність по вирощуванню рослин (97% всіх податкових надходжень від сільськогосподарських товаровиробників). Незважаючи на низькі показники надходження податків і зборів від інших сільськогосподарських

товаровиробників, які здійснюють діяльність у сфер тваринництва, у сфері змішаного сільськогосподарського товаровиробництва та допоміжну і післяурожайну, ці суб'єкти потребують підтримки, враховуючи стратегічні цілі розвитку національної та регіональної економік. Три податки (податок з доходів фізичних осіб, плата за землю та єдиний податок) є найвагомішими серед податкових платежів сільськогосподарських товаровиробників Кіровоградської області до бюджетів всіх рівнів.

6. Пропозиції мають відповідати основним державним програмам в сфері сільського господарства, які визначають і пріоритети регіонального розвитку, а саме: *Програмі «3+5»* в частині необхідності реформування державної підтримки; *Єдиній комплексній стратегії розвитку сільського господарства та сільських територій на 2015-2020 рр.*, зокрема: *пріоритетним заходам стратегічного пріоритету 5 «Оподаткування»*, в якому окремо акцентується увага на необхідності розробки спрощеної системи оподаткування малих сільськогосподарських виробників, вивченні таких питань, як: продовження дії спеціального режиму ПДВ, визначення умов і відповідних індикаторів, при виконанні яких можлива відмова від використання спеціального режиму ПДВ, доцільності і можливих моделях реформи четвертої групи спрощеної системи оподаткування; *пріоритетним заходам стратегічного пріоритету 6 «Розвиток агропродовольчих ланцюгів доданої вартості»*, пп. 6.1. «Доступ до фінансів», в якому підкреслюється необхідність визначення державних пріоритетів, політики підтримки та використання адресних фінансових інструментів для конкретних категорій сільськогосподарських виробників (великі, середні, малі та мікро).

7. Розробляючи напрями удосконалення оподаткування сільськогосподарських товаровиробників, необхідно враховувати те, що основним факторами впливу є трудові ресурси, земельні ресурси та додана вартість, зважаючи на зміни в податковому законодавстві починаючи з 2017 року (відміна спецрежиму по ПДВ та запровадження механізму бюджетної дотації). Основна увага повинна бути зосереджена на таких факторах, як земельні ресурси та додана вартість як об'єкти оподаткування, оскільки відносно трудових ресурсів та їх доходів сільськогосподарські товаровиробники виступають фактично лише податковими агентами.

РОЗДІЛ 2

ЄДИНИЙ ПОДАТОК В СИСТЕМІ ОПОДАТКУВАННЯ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ТОВАРОВИРОБНИКІВ

2.1. Оцінка дієвості застосування спрощеної системи оподаткування у вигляді єдиного податку четвертої групи

Функціонування спрощеної системи оподаткування сільськогосподарських товаровиробників у вигляді ФСП з 1998 року та її трансформація у єдиний податок четвертої групи підвищило прозорість і достовірність оподаткування, суттєво знизило податкове навантаження, порівняно з загальною системою оподаткування, стабілізувало базу оподаткування, частково оптимізувало строки сплати податку за рахунок врахування сезонності сільськогосподарського товаровиробництва, створило умови оподаткування, за яких відсутня мотивація до приховування результатів господарювання тощо. Однак Податковим кодексом України не врегульовано цілий комплекс ключових проблем, які мали місце і залишаються нині у механізмі справляння єдиного податку четвертої групи, серед яких:

1) проблема сезонності сплати єдиного податку у який трансформовано ФСП. За такого розподілу річної суми податку, яка підлягає сплаті безпосередньо у III-му кварталі (50% від річної суми податку), середні та малі підприємства змушені вдаватись до передчасної, а відтак, дешевої реалізації ранніх зернових культур;

2) не виконується регулююча функція податку внаслідок відсутньої диференціації в оподаткуванні;

3) методика розрахунку єдиного податку 4-ї групи ґрунтується на застарілій базі нормативної грошової оцінки земельних угідь, а передбачена її індексація не забезпечує врахування впливу наслідків господарювання на якість сільськогосподарських угідь, як об'єкт оподаткування, що проявляється у відсутній мотивації до покращення якості ґрунтів і підвищення продуктивності праці.

Незважаючи на переваги і недоліки спрощеної системи оподаткування сільськогосподарських товаровиробників (рис. 2.1), спостерігається значна кількість платників цього податку у різних районах Кіровоградської області (рис. 2.2).

Аналіз територіального розподілу кількості платників єдиного податку за 2016 р. засвідчив їх коливання від 50 платників у Вільшанському районі до 230 платників у Кіровоградському районі. За підсумками 2016 р. лідируючі позиції за кількістю платників єдиного податку займали Кіровоградський район (230 платників), Новоукраїнський район (214 платників) та Маловисківський район (208 платників). Найнижчі показники кількості платників податку були зафіксовані у Вільшанському районі (50 платників), Олександрівському (63 платники), Світловодському (63 платники) та Устинівському (73 платники) районах.

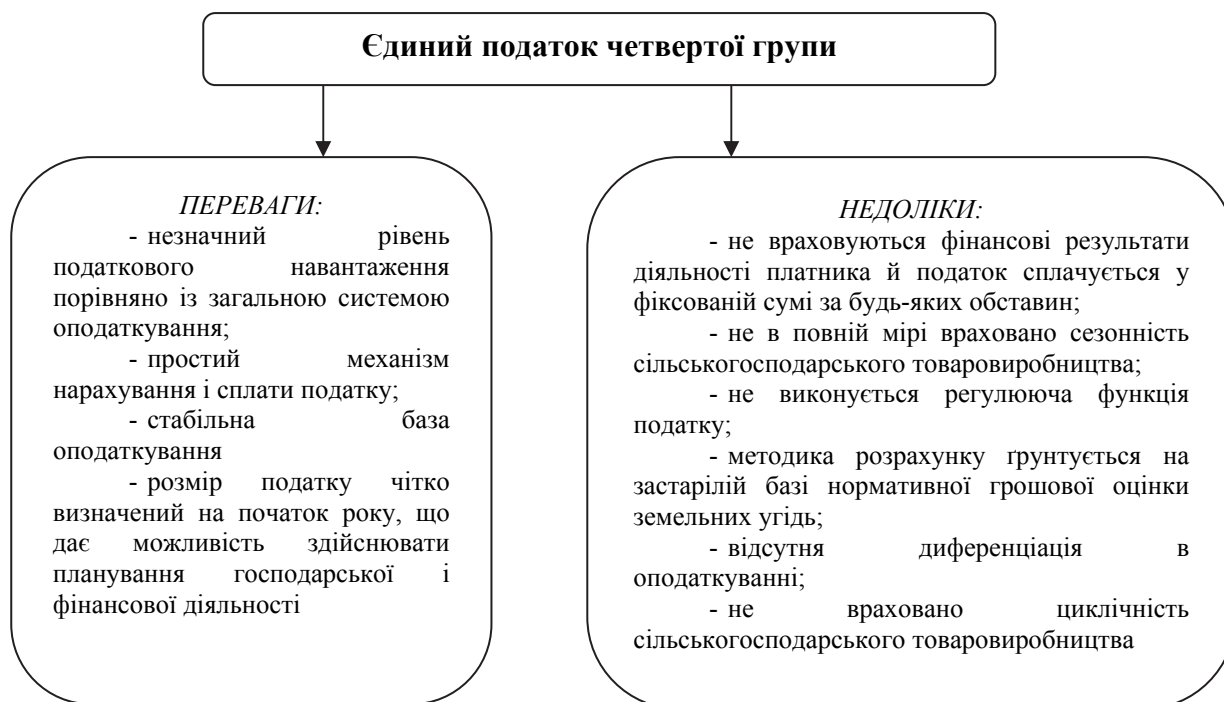


Рис. 2.1. Переваги й недоліки функціонування єдиного податку четвертої групи



Рис. 2.2. Розподіл кількості платників єдиного податку четвертої групи в розрізі районів Кіровоградської області¹³⁸

¹³⁸ Побудовано за даними Головного управління ДФС у Кіровоградській області

Структурно оцінюючи кількість платників єдиного податку (ФСП) у загальній кількості діючих сільськогосподарських підприємств Кіровоградської області, слід вказати на те, що основна більшість сільськогосподарських товаровиробників обирає саме спрощену систему оподаткування. Впродовж останніх п'яти років питома вага сільськогосподарських товаровиробників, які застосовувати спрощену систему оподаткування коливалася в межах 92,09 – 97,85 %¹³⁹ (табл. 2.1). Зазначені показники є одними з найвищих по Україні, що підтверджується й результатами проведених досліджень в розрізі областей.

В середньому питома вага сільськогосподарських підприємств – платників єдиного податку у загальній їх кількості за регіонами України коливається в межах 70-80%, зокрема у Дніпропетровській області – 77,7%, Донецькій – 77,7%, Луганській – 77,8%, Миколаївській – 76,4%, Одеській – 79,6%, Полтавській – 75,8 %, Сумській – 74,3%, Харківській – 75,7%, Херсонській – 74,4%, Чернівецькій – 78,1%, Чернігівській – 75,2%¹⁴⁰.

Таблиця 2.1.

Розподіл сільськогосподарських підприємств Кіровоградської області залежно від системи оподаткування у 2012–2016 рр.¹⁴¹

Показники	2012 р.	2013 р.	2014 р.	2015 р.	2016 р.
Кількість сільськогосподарських товаровиробників в області, одиниць	2944	3071	3026	3084	3096
Кількість сільськогосподарських товаровиробників, що знаходяться на спеціальній системі оподаткування:					
- одиниць	2758	3005	2894	2840	2871
- у % до загальної кількості	93,68	97,85	95,64	92,09	92,73
Кількість сільськогосподарських товаровиробників, що знаходяться на загальній системі оподаткування:					
- одиниць	186	66	132	244	225
- у % до загальної кількості	6,32	2,15	4,36	7,91	7,27

Загальна кількість сільськогосподарських підприємств області у 2012 році становила 2944 одиниці, з них 186 (6,32 %) перебували на загальній системі оподаткування, а 2758 (93,68%) – на спеціальній системі оподаткування (платники ФСП). У 2016 році спеціальній системі оподаткування надали перевагу 92,73% сільськогосподарських підприємств

¹³⁹ Магопєць О. А. Оптимізація податкового навантаження сільськогосподарських товаровиробників в умовах застосування спрощеної системи оподаткування / О. А. Магопєць // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки: [зб. наук. пр.] – Кропивницький : ЦНТУ. – 2017. – Вип. 31. – С. 160 – 171 (с. 161)

¹⁴⁰ Босенко А.В. Організаційно-економічний механізм управління оподаткуванням сільськогосподарських товаровиробників в умовах поглиблення інтеграційних процесів: дис. ... канд. екон. наук : 08.00.03 / Босенко Анатолій Віталійович. – Кіровоград, 2016. – 271 с.

¹⁴¹ Розраховано на основі офіційних даних Головного управління статистики у Кіровоградській області (за даними ф. 4 с-г) та Головного управління ДФС у Кіровоградській області.

(2871 суб'єктів підприємницької діяльності) і 7,27 % (225 суб'єктів підприємницької діяльності) – загальній системі оподаткування. Отже, більшість сільськогосподарських підприємств регіону впродовж тривалого періоду часу обирають спеціальну систему оподаткування, що справляється нині у вигляді єдиного податку.

Наведені дані свідчать, що у 2016 році, порівняно з 2013 р., відбулося зниження кількості сільськогосподарських підприємств (на 134 підприємства), які перебували на спеціальній системі оподаткування та їх незначне загальне зростання, на 25 суб'єктів господарювання, порівняно з 2013 р. Зміну цих показників можна пояснити насамперед тим, що новоутворені сільськогосподарські товаровиробники (кількість сільськогосподарських підприємств області починаючи з 2012 р. збільшувалась) можуть бути платниками єдиного податку лише з наступного року й тільки за умови відповідності встановленим критеріям платника єдиного податку четвертої групи та втратою права на застосування спрощеної систем оподаткування унаслідок невідповідності таким критеріям.

Отже, впродовж 2015 р. та 2016 р. кількість платників єдиного податку 4-ї групи по Кіровоградській області становила відповідно 92,09% та 92,73% від загальної кількості сільськогосподарських товаровиробників області (за даними ф. 4-сг «Посівні площі сільськогосподарських культур під урожай 2015 року» та «Посівні площі сільськогосподарських культур під урожай 2016 року» кількість діючих сільськогосподарських підприємств Кіровоградської області станом на 01.01.2016 р. складала 3084 одиниць, а станом на 01.01.2017 р. – 3096 одиниць). Однак, враховуючи, що у складі інформаційної бази дослідження, яку вдалося отримати під час його проведення, найбільш інформативною, в аспекті вирішення поставлених завдань дослідження, є ф. 50-сг «Основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств: обласні дані», під час проведення більшості розрахунків нами використовувалися дані саме ф. 50-сг.

Згідно даних ф. 50-сг кількість сільськогосподарських підприємств, що здійснювали діяльність у 2015 році становила 516 одиниць. Логічно припустивши, що, якщо із загальної кількості сільськогосподарських товаровиробників області близько 92% є платниками єдиного податку 4-ї групи, ця тенденція зберігається й для тих 516-ти підприємств, що представлені у ф. 50-сг. (тобто як мінімум 475 з представлених підприємств є платниками єдиного податку 4-ї групи). Враховуючи той факт, що переважна більшість сільськогосподарських товаровиробників застосовує спрощену систему оподаткування (до кінця 2014 р. – ФСП), проаналізуємо, який вплив ця система оподаткування має на фінансові показники їх діяльності та податкове навантаження.

Незначною, з точки зору фіскального навантаження, була величина ФСП, а нині величина єдиного податку четвертої групи з 1 га сільськогосподарських угідь, яка у різні роки досліджуваного періоду знаходилась на рівні 7,38 – 137,71 грн./га, а рівень податкового навантаження коливався від 0,35 % у 2014 р. до 2,11 % у 2015 р. (табл. 2.2).

Таблиця 2.2

**Розрахунок тенденції зміни рівня податкового навантаження на
сільськогосподарських товаровиробників по Кіровоградській області
(за даними ф. 50 с-г)**

Показники	2010 р.	2011 р.	2012 р.	2013 р.	2014 р.	2015 р.
Кількість сільськогосподарських підприємств, що здійснювали діяльність у звітному році, од	511	526	512	505	511	516
Площа сільськогосподарських угідь - всього, тис. га	1016,7	1034,2	1019,5	999,7	991,9	991,9
Чистий дохід (виручка) від реалізації сільськогосподарської продукції, тис. грн.	4161279,2	5064573,9	6484514,7	6071520,6	8238062,1	16832689,1
- в розрахунку на 1 підприємство, тис. грн.	8143,40	9628,47	12665,07	12022,81	16121,45	32621,49
- в розрахунку на 1 га сільськогосподарських угідь, грн.	4092,93	4897,09	6360,49	6073,34	8305,33	16970,15
Прибуток від реалізації сільськогосподарської продукції до оподаткування, тис. грн.	1197329,3	1494203,5	1621887,3	808565,5	2193765,5	6460399,1
- в розрахунку на 1 підприємство, тис. грн.	2343,11	2840,69	3167,75	1601,12	4293,08	12520,15
- в розрахунку на 1 га сільськогосподарських угідь, грн.	1177,66	1444,79	1590,87	808,81	2211,68	6513,16
ФСП (Єдиний податок) з 1 га сільськогосподарських угідь, грн.	7,41	7,38	7,47	7,63	7,76	137,71
Податкове навантаження на 1 га сільськогосподарських угідь, %	0,62	0,51	0,47	0,94	0,35	2,11

Наприкінці 2015 р. відбувся черговий етап реформування податкової системи України, що позначився підвищенням податкового навантаження на сільськогосподарських товаровиробників, оскільки розмір єдиного податку у 2016 р. зріс у середньому до 240 грн./га, за рахунок підвищення ставок податку. Серед головних рис реалізованого етапу реформи слід відзначити

розвиток вітчизняної системи оподаткування в європейському тренді, перенесення податкового навантаження з мобільних факторів виробництва – праці та капіталу – на споживання, передусім за рахунок ПДВ та акцизу.

Відповідно до європейських стандартів в Україні є можливості розширення фіскального потенціалу екологічного оподаткування у середньостроковій перспективі.

Враховуючи, що сільське господарство визнано на державному рівні найпріоритетнішою галуззю національної економіки, постає необхідність створення сприятливих умов, у тому числі й у сфері оподаткування, для розвитку суб'єктів малого та середнього підприємництва. Адже досвід розвинених країн світу переконує у тому, що стабільна економічна ситуація можлива лише у випадку, коли частка малого і середнього підприємництва в економіці становить не менше 50 %.

2.2. Методика розрахунку ставки єдиного податку з урахуванням впливу рентних відносин, бонітарної оцінки землі, фактичної урожайності та нормативних показників

Земельна рента є економічною формою реалізації власності на землю. Всі рентні доходи розподіляються між державою, земельними власниками й тими, хто користується землею (фермери, селянські господарства, селянські спілки, кооперативи тощо). Методи, форми й частки розподілу визначаються пануючими відносинами власності в аграрному секторі.

В сучасній Україні користування землею є платним. Землекористувачі щорічно вносять єдиний податок четвертої групи, механізм нарахування та сплати якого регламентується Податковим кодексом України. Єдиний податок четвертої групи - це податок, який справляється з одиниці земельної площі, і орендна плата. В єдиному податку й орендній платі міститься частина рентного доходу. Рентні відносини, які склалися тепер в Україні базуються на приватній власності на землю, мають перехідний характер. До цього часу абсолютно не вирішене питання про реалізацію власності на землю в повному обсязі. Тому економічні відносини, які виникають в аграрному секторі, є тимчасовими, нестійкими й чекають свого законодавчого врегулювання. Невизначеність у відносинах власності впливає й на ефективність сільськогосподарського виробництва, підриваючи його матеріальну основу.

Приватна власність на землю, по-перше, породжуючи монополію приватної власності на землю, веде до утворення абсолютної земельної ренти, тобто до стягнення додаткового податку на користь земельних

власників з усіх споживачів продукції землеробства в зв'язку з тим, що ціни на цю продукцію на ринку формуються не на основі середніх (суспільно необхідних) затрат, а на основі затрат індивідуальних, так як приватна власність на землю перешкоджає вільному переливу капіталу. По-друге, диференціальна рента I, потрапляючи в приватні руки, вилучається з суспільного використання й стає джерелом збагачення окремих осіб (власників землі), а не суспільства в цілому. По-третє, диференціальна рента II через механізм переукладання орендних договорів максимально вилучається в тих, хто її створив, на користь земельних власників, що веде до втрати стимулів у користувачів землею робити додаткові капіталовкладення, пов'язані з підвищенням родючості землі й ефективністю сільськогосподарського виробництва в цілому.

Таким чином у сільському господарстві розрізняють три види ренти: диференційну, абсолютну, монопольну. Причини, умови та джерела їх виникнення різні.

Абсолютна рента є економічною формою реалізації монополії приватної власності на землю.

Диференційна земельна рента як економічна категорія відображає відносини між власником землі та користувачем з приводу розподілу і використання надлишкового додаткового продукту, що створюється внаслідок відмінностей в родючості та місці розташування земель. Диференційна земельна рента існує у формі диференціальної ренти I і II.

Диференціальна рента I виникає внаслідок обмеженості земель кращої та середньої якості, що змушує залучати до сільськогосподарського обороту гірші за якістю ділянки землі. Аналогічно складається ситуація з ділянками, розташованими на різних відстанях від ринку. За цих умов на середніх і кращих землях утворюється додатковий чистий дохід, який є надлишком над середнім прибутком і набув форми диференціальної ренти I. Отже, умовою виникнення цієї форми ренти є відмінність в родючості та місцерозташуванні земель. Джерело диференціальної ренти I - праця сільськогосподарських найманих працівників або фермерів.

Диференціальна рента II утворюється внаслідок інтенсивного ведення господарства, тобто використання кращих сільськогосподарських машин, насіння, поліпшення культури землеробства і тваринництва, за рахунок додаткових капіталовкладень. Це дає змогу підвищувати продуктивність праці й отримувати більше продукції з кожного гектара землі. Отже, природна родючість землі доповнюється і все більше замінюється економічною родючістю. Цю ренту привласнює фермер або орендар землі впродовж дії орендного договору.

Монопольна рента - це особлива форма земельної ренти, її сплачують споживачі рідкісних за якістю сільськогосподарських товарів, що виробляються на землях з винятковими природними умовами. Цей вид ренти нехарактерний для сільськогосподарського виробництва Кіровоградщини.



Рис. 2.3. Види ренти у сфері сільськогосподарського виробництва, які впливають на розрахунок ставки єдиного податку

Враховуючи рентні відносини в сільському господарстві, необхідність забезпечення стимулюючого характеру податку пропонується варіант розрахунку ставки фіксованого сільськогосподарського податку для господарства.

Розрахункова ставка (C_p) єдиного податку формується як середньозважена ставка (по площі) кожного поля сільськогосподарських товаровиробників з урахуванням бонітарної оцінки землі, культури, фактичної урожайності, нормативних показників:

$$p = \sum_{i=1}^n C_p \cdot f_i \cdot P_{li} / \sum P_{li}$$

де: n – номенклатура культур господарства;
 $Пл_i$ – площа, зайнята кожною культурою з номенклатури господарства;
 $С р.ф_i$ – розрахункова ставка єдиного податку з одного гектара сільськогосподарських угідь, зайнятих i -ю культурою, яка встановлюється у відсотках до їх грошової оцінки і визначається наступним чином:

$$Ср.ф_i = С р.ф.н. * (Оз.ф_i / Оз.н_i) * (Уф_i / Ун_i),$$

де: $Оз.ф_i$ – бали бонітету землі, яка фактично зайнята під i -ю культурою;
 $Оз.н_i$ – бали бонітету землі нормативні (середні по району);
 $Ун_i$ – урожайність i -ї культури нормативна (середня по району);
 $Уф_i$ – урожайність i -ї культури фактична.

Розрахунок пропонується вести в програмі Microsoft Excel (табл. 2.3).

Таблиця 2.3

**Пропозиції щодо розрахунку ставки єдиного податку для
сільськогосподарського товаровиробника**

№ з/п	Поле					Нормативи			Ср.ф.і
	Номер	Площа, га	Культура	Бали бонітету	Урожайність фактична, ц/га	Бали бонітету нормативні	Урожайність нормативна, ц/га	Ср.ф.н	
1	1	112	Соя	60	25,2	60	23,3	0,5	0,462302
2	2	340	Пшениця озима	66,1	50,3	60	40,2	0,5	0,440229
3	3	420	Соняшник	57	18	60	19,3	0,5	0,509306
4	4	150	Горох	59	16,00	60	20,1	0,5	0,617656
	Разом	1022							
	Середня ставка єдиного податку четвертої групи по підприємству Площа, відповідно до якої проведено розрахунок, га								0,497077 1022

2.3. Удосконалення механізму справляння єдиного податку четвертої групи

В рамках удосконалення економічних інструментів організаційно-економічного механізму управління оподаткуванням сільськогосподарських товаровиробників розроблено пропозиції щодо удосконалення спеціальної системи оподаткування, що функціонує у вигляді єдиного податку.

Новації податкового законодавства, які набрали чинності з 1 січня 2015 року відповідно до Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи» від 28.12.2014 р. № 71-VIII¹⁴², як вже зазначалося, змінили порядок застосування спеціального податкового режиму у вигляді фіксованого сільськогосподарського податку для оподаткування доходів сільськогосподарських товаровиробників, виключивши Главу 2 «Фіксований сільськогосподарський податок» з ПКУ. Натомість, для колишніх платників ФСП виділено окрему групу платників єдиного податку – четверту, з використанням можливості застосування спрощеної системи оподаткування. Відповідно до ст. 291.4 ПКУ, четверта група суб'єктів господарювання, які застосовують спрощену систему оподаткування, обліку та звітності - сільськогосподарські товаровиробники, у яких частка сільськогосподарського товаровиробництва за попередній податковий (звітний) рік дорівнює або перевищує 75 %. Відтак, колишні платники ФСП з 01.01.2015 р. отримали статус платників єдиного податку четвертої групи, зі спеціальними умовами його справляння, майже ідентичними за умовами справляння до ФСП.

Суттєвими новаціями, окрім врегулювання питань щодо узгодження тлумачення та розуміння окремих норм, понять, термінів, які регламентували порядок справляння ФСП, можна визнати необхідність індексації бази оподаткування та зміну підходу до визначення бази оподаткування, шляхом відміни її прив'язки до показника нормативної грошової оцінки 1 га угідь станом на 1 липня 1995 року й узгодження тим самим з базою оподаткування земельним податком, що забезпечить принаймні мінімальну реалізацію фіскальної функції трансформованого ФСП. Однак, на нашу думку, таке зростання величини податку не можна назвати невиправданим, бо ті мізерні суми, які сплачувались останніми роками, спотворювали саму сутність податку, як такого та звели нанівець його «стимулюючий ефект». Разом з тим, податкові нововведення 2015 року не забезпечують реалізацію завдань регулюючого характеру спеціального режиму оподаткування сільськогосподарських товаровиробників, а тому вимагають подальшого корегування та удосконалення.

За аналогією до загального механізму застосування спрощеної системи оподаткування у вигляді єдиного податку, для якого передбачено групування платників за критеріями річного обсягу доходу та кількості найманих працівників (1-3 групи), вважаємо за доцільне застосовувати диференційований підхід до оподаткування діяльності сільськогосподарських товаровиробників, сутність якого полягає у наступному.

Вбачається можливим для оподаткування єдиним податком

¹⁴² Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи» від 28.12.2014 року № 71-VIII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/71-19>.

сільськогосподарських товаровиробників поділити на три групи (А, Б, В), залежно від розмірів сільськогосподарських угідь, які ними використовуються в процесі діяльності та річного доходу, передбачивши граничний розмір сільськогосподарських угідь й обсяг доходу, при досягненні яких сільськогосподарський товаровиробник втрачає право на застосування спрощеної системи оподаткування у вигляді єдиного податку.

Такий підхід є обґрунтованим з наступних позицій.

Сільськогосподарські товаровиробники, за статистичними даними 2016 р., представлені наступними підприємствами: господарськими товариствами (11,2 % від загальної кількості підприємств, зайнятих у сільському господарстві); приватними підприємствами (6,52 %); кооперативами (0,61 %); фермерськими господарствами (80,04 %); державними підприємствами (0,98 %) та підприємствами інших форм господарювання (0,71 %) (табл. 2.4).

При цьому згідно даних статистичного бюлетеня «Основні економічні показники виробництва продукції сільського господарства в сільськогосподарських підприємствах» (розміщеного на офіційному сайті Державної служби статистики України (ukrstat.org/uk/druk/publicat/kat_u/publ7_u.htm)) визначено, що частка великих і середніх сільськогосподарських підприємств становить 20,07% від загальної їх кількості, а частка малих сільськогосподарських підприємств – 79,93 % від загальної кількості підприємств, зайнятих у сільськогосподарському виробництві (в цілому по Україні).

Найбільшу питому вагу у загальній кількості сільськогосподарських підприємств займають фермерські господарства, які здебільшого, за загальноприйнятими критеріями визнання малого підприємництва, відносяться до суб'єктів малого підприємництва та суб'єктів мікропідприємництва (83,5 % з числа суб'єктів малого підприємництва).

Якщо брати до уваги розподіл діючих сільськогосподарських підприємств за розміром сільськогосподарських угідь в цілому по Україні, то 71% діючих сільськогосподарських підприємств мають у своєму розпорядженні сільськогосподарські угіддя площею від менше ніж 5 га до 500 га, а це лише 12,6% від загальної площі угідь, які використовуються у аграрному виробництві. 29,1% загальної площі сільськогосподарських угідь належить сільськогосподарським товаровиробникам (6,8% від загальної кількості сільськогосподарських підприємств), які мають у своєму використанні угіддя площею від 1000,1 до 3000,0 га. Натомість, 20,7% загальної площі сільськогосподарських угідь використовуються сільськогосподарськими товаровиробниками (0,4% від загальної кількості сільськогосподарських товаровиробників), які мають у своєму володінні більше 10000,0 га, а це в основному великі агрохолдингові компанії, які спеціалізуються на виробництві найбільш високотехнологічних і високодохідних, експортоорієнтованих видів продукції (табл. 2.5).

Таблиця 2.4

Кількість діючих сільськогосподарських підприємств у сільському господарстві Кіровоградської області

(ф. № 4–сг)

Діючі сільськогосподарські підприємства за формами господарювання	2010 р.		2011 р.		2012 р.		2013 р.		2014 р.		2015 р.		2016 р.	
	Кількість підприємств	у % до загальної кількості	Кількість підприємств	у % до загальної кількості	Кількість підприємств	у % до загальної кількості	Кількість підприємств	у % до загальної кількості	Кількість підприємств	у % до загальної кількості	Кількість підприємств	у % до загальної кількості	Кількість підприємств	у % до загальної кількості
Всього, одиниць	Всього, одиниць	у % до загальної кількості	Всього, одиниць	у % до загальної кількості	Всього, одиниць	у % до загальної кількості	Всього, одиниць	у % до загальної кількості	Всього, одиниць	у % до загальної кількості	Всього, одиниць	у % до загальної кількості	Всього, одиниць	у % до загальної кількості
Усього	2993	100	2947	100	2944	100	3011	100	3026	100	3084	100	3096	100
Господарські товариства	318	10,62	325	11,03	326	11,07	330	10,96	335	11,07	340	11,02	347	11,20
Приватні підприємства	219	7,32	212	7,19	209	7,10	210	6,97	202	6,68	200	6,49	202	6,52
Фермерські господарства	2340	78,18	2325	78,89	2332	79,21	2397	79,61	2416	79,84	2471	80,12	2478	80,04
Сільгоспкооперативи	22	0,74	23	0,78	21	0,71	19	0,63	18	0,59	18	0,58	19	0,61
Інші підприємства (включаючи міжгоспи)	32	1,07	24	0,81	21	0,71	20	0,66	22	0,73	23	0,75	22	0,71
Державні підприємства	62	2,07	38	1,3	35	1,2	35	1,17	33	1,09	32	1,04	28	0,98

Таблиця 2.5.

Розподіл діючих сільськогосподарських підприємств за кількістю та розміром сільськогосподарських угідь (за даними статистичного збірника «Сільське господарство України» (2014 рік)

Розміри сільськогосподарських угідь	Кількість підприємств		Площа сільськогосподарських угідь	
	одиниць	у % до загальної кількості	тис. га	у % до загальної площі сільськогосподарських угідь
Підприємства, що мали сільськогосподарські угіддя	44968	85,6	21529,8	100,0
у т.ч. площею, га				
до 5,0	4500	8,6	14,3	0,1
5,1–10,0	3419	6,5	26,8	0,1
10,1–20,0	4471	8,5	69,1	0,3
20,1–50,0	12594	24,0	477,5	2,2
50,1–100,0	5280	9,9	385,2	1,8
100,1–500,0	7111	13,5	1742,0	8,1
Всього	37375	71,0	2714,9	12,6
500,1–1000,0	2533	4,8	1813,8	8,4
1000,1–2000,0	2415	4,6	3466,6	16,1
2000,1–3000,0	1151	2,2	2808,1	13,0
Всього	3566	11,6	8088,5	29,1
3000,1–4000,0	564	1,1	1949,5	9,1
4000,1–5000,0	291	0,6	1293,4	6,0
5000,1–7000,0	301	0,6	1754,9	8,2
7000,1–10000,0	154	0,3	1278,9	5,9
Всього	1310	2,6	6276,7	29,2
більше 10000,0	184	0,4	4449,7	20,7

Переважна кількість фермерських господарств (40,6 %), мають у своєму розпорядженні угіддя площею 10,1 – 50,0 га, але це лише 11,2 % від загальної площі сільськогосподарських угідь, яка ними використовується. Близько 65,2 % від загальної кількості сільськогосподарських угідь, що використовуються фермерськими господарствами належить господарствам (27,6 % від загальної їх кількості) з площею сільськогосподарських угідь від 50,1 до 2000,0 га. І лише 0,2 % фермерських господарств, від загальної їх кількості, мають у своєму використанні землі, що за площею більші від 4000,0 га, а це лише 9,5 % земельного фонду фермерських господарств.

Що стосується відповідних даних по Кіровоградській області, то тенденція щодо переважаючої кількості суб'єктів малого підприємництва і незначних обсягів сільськогосподарських угідь, які знаходяться у їх використанні, підтверджує загальну тенденцію по Україні (83,33% сільськогосподарських підприємств мають у своєму розпорядженні менше ніж 200,0 га земельних угідь, що у сукупності становить 23,54% загальної площі сільськогосподарських угідь області), проте дещо відмінними є середні значення показників площі сільськогосподарських угідь, які знаходяться у використанні суб'єктів середнього і великого бізнесу (табл. 2.6).

Враховуючи наявні відмінності у зазначених показниках вважаємо за можливе визначити дещо відмінні критерії розмежування платників єдиного податку 4-ї групи на відповідні підгрупи для України та для Кіровоградської області (табл. 2.7).

Отже, використання площі сільськогосподарських угідь в якості критерію розмежування платників єдиного податку 4-ї групи на відповідні підгрупи забезпечується відносно рівномірним їх розподілом на такі підгрупи з точки зору кількості сільськогосподарських товаровиробників та питомої ваги площі сільськогосподарських угідь, яка знаходиться у використанні таких сільськогосподарських товаровиробників¹⁴³.

Наступний критерій, який покладено в основу диференційованого підходу до оподаткування діяльності сільськогосподарських товаровиробників – це розмір річного доходу.

Згідно статистичних даних, 95,2% підприємств галузі сільського господарства Кіровоградської області у 2015 р. працювали прибутково, одержавши чистого прибутку в середньому близько 13230 тис. грн., і лише 4,8 % підприємств працювати збитково.

Однак й ті господарства, які за підсумками 2015 р. фактично одержали збитки (переважно за рахунок девальвації національної валюти, втрати традиційних ринків збуту в межах митного союзу, військових дій на сході України, боргових навантажень), за результатами операційної діяльності мали досить високі показники рентабельності операційної діяльності (в межах 62,3%).

¹⁴³ Магопєць О. А. Удосконалення механізму справляння єдиного податку для сільськогосподарських товаровиробників / О. А. Магопєць, А. В. Босєнко // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки: [зб. наук. пр.] – Кіровоград : КНТУ. – 2015. – Вип. 28. – С. 87 – 99 (с. 93)

Таблиця 2.6.

**Розподіл діючих сільськогосподарських підприємств за кількістю та
розміром сільськогосподарських угідь
(дані по Кіровоградській області за 2010-2015 рр.)**

Показники	2012 р.	2011 р.	2012 р.	2013 р.	2014 р.	2015 р.
Кількість діючих сільськогосподарських підприємств, одиниць,	2993	2947	2944	3011	3084	3096
у % до загальної кількості	100	100	100	100	100	100
Площа сільськогосподарських угідь, тис. га,	1331,0	1325,4	1323,8	1312,1	1298,7	1267,2
у % до загальної площі сільськогосподарських угідь	100	100	100	100	100	100
Обсяги сільськогосподарських угідь у розрахунку на 1 сільськогосподарське підприємство, га	444,7	449,7	449,7	435,8	421,1	409,3
<i>З них суб'єкти середнього і великого підприємництва</i>						
Кількість діючих сільськогосподарських підприємств, одиниць,	511	526	512	505	511	516
у % до загальної кількості	17,04	17,85	17,39	16,77	16,57	16,67
Площа сільськогосподарських угідь, тис. га,	1016,7	1034,2	1019,5	999,7	991,9	991,9
у % до загальної площі сільськогосподарських угідь	76,39	78,03	77,01	76,19	76,38	76,46
Обсяги сільськогосподарських угідь у розрахунку на 1 сільськогосподарське підприємство, га	1989,6	1966,2	1991,2	1979,6	1941,1	1922,2
<i>З них суб'єкти малого підприємництва</i>						
Кількість діючих сільськогосподарських підприємств, одиниць,	2482	2421	2432	2506	2573	2580
у % до загальної кількості	82,93	82,15	82,61	82,23	83,43	83,33
Площа сільськогосподарських угідь, тис. га,	314,3	291,2	304,3	312,4	306,8	275,3
у % до загальної площі сільськогосподарських угідь	23,61	21,97	22,99	23,81	23,62	23,54
Обсяги сільськогосподарських угідь у розрахунку на 1 сільськогосподарське підприємство, га	126,6	120,3	125,1	124,6	119,2	107,0

Таблиця 2.7.

**Розмежування сільськогосподарських товаровиробників – платників
єдиного податку 4-ї групи на підгрупи за критерієм площі
сільськогосподарських угідь, яка знаходиться у їх використанні**

Підгрупи платників єдиного податку 4-ї групи	Розмежування сільськогосподарських товаровиробників за площею сільськогосподарських угідь, яка знаходиться у їх використанні, по Україні	Розмежування сільськогосподарських товаровиробників за площею сільськогосподарських угідь, яка знаходиться у їх використанні, для Кіровоградської області
А	до 1000,0 га	до 200,0 га
Б	від 1000,1 – 3000,0 га	від 200,1 – 1000,0 га
В	від 3000,1 – 10000,0 га	від 1000,1 – 3000,0 га
Не відповідає критерію платника єдиного податку	більше 10000,01 га	більше 3000,01 га

Оцінюючи фінансові результати діяльності сільськогосподарських підприємств в розрізі їх класифікації на суб'єкти великого, середнього та малого бізнесу, слід вказати на відсутність тенденцій системних змін відповідних показників, як у розрізі досліджуваних періодів, так і означеної класифікації підприємств. Питома вага суб'єктів господарювання, які за результатами господарської діяльності отримують прибуток, коливається за роками досліджуваного періоду не однозначно.

На основні даних статистичного бюлетеня «Основні економічні показники виробництва продукції сільського господарства в сільськогосподарських підприємствах за 2014 рік» табл. 1.2. «Загальні характеристики і результати роботи сільськогосподарських підприємств, включаючи фермерські господарства, за 2014 рік» (с. 8), яка сформована на основі даних форм № 50-сг та №2 – ферм (тобто дані характеризують діяльність усіх підприємств у цілому – великих, середніх та малих) й табл. 2.1. «Основні характеристики сільськогосподарських підприємств за 2014 рік» (с. 11), яка ґрунтується на даних форми 50-сг (тобто характеризує діяльність великих і середніх сільськогосподарських підприємств), який розміщений на офіційному сайті Державної служби статистики України (ukrstat.org/uk/druk/publicat/kat_u/publ7_u.htm), а також наданої нам інформації Головним управлінням статистики в Кіровоградській області за

формами № 50-сг «Основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств, обласні дані», № 4-сг «Посівні площі сільськогосподарських культур під урожай 2014 року» і № 29 – сг «Посівні площі та валовий збір урожаю сільськогосподарських культур на всіх землях, обласні дані» за 2014 рік було встановлено, що розраховані показники за даними в цілому по Україні та ті, що були розраховані за даними Кіровоградської області (у межах наявної вихідної інформації) є між собою співставними (табл. 2.8), між ними спостерігаються лише незначні відхилення, які не можуть суттєво вплинути на викривлення інформації під час проекції «загальноукраїнських» показників на регіональний рівень (в силу обмеженості вихідних даних для проведення розрахунків по Кіровоградській області).

Таблиця 2.8.

**Загальні характеристики та показники діяльності
сільськогосподарських підприємств за 2014 рік***

Назва показника	Україна	Кіровоградська область
1	2	3
<i>У розрізі сільськогосподарських підприємств, які згідно статистичних критеріїв відносяться до великих і середніх</i>		
Питома вага сільськогосподарських підприємств у загальній їх кількості, %	20,07	16,7
Питома вага сільськогосподарських угідь, у загальній їх площі, %	86,65	78,27
Середня площа сільськогосподарських угідь у розрахунку на 1 підприємство, га	2112,24	1922,30
Чистий дохід (виручка) від реалізації сільськогосподарської продукції та послуг, у розрахунку на одне підприємство, грн.	19709177,00	16121450,00
Чистий дохід (виручка) від реалізації сільськогосподарської продукції та послуг, у розрахунку на 1 га угідь, грн.	9331,00	8305,33
Прибуток від реалізації сільськогосподарської продукції та послуг у розрахунку на одне підприємство, грн.	4099234,00	4293080,00
Прибуток від реалізації сільськогосподарської продукції та послуг у розрахунку на 1 га угідь, грн.	1941,00	2211,68
Податкове навантаження єдиним податком 4-ї групи (ФСП у 2014 р.) на 1 га угідь, %	1,59	1,45
<i>У розрізі сільськогосподарських підприємств, які згідно статистичних критеріїв відносяться до малих</i>		
Питома вага сільськогосподарських підприємств у загальній їх кількості, %	79,93	83,3
Питома вага сільськогосподарських угідь, у загальній їх площі, %	13,35	21,73

Продовження табл. 2.8

1	2	3
Середня площа сільськогосподарських угідь у розрахунку на 1 підприємство, га	81,62	107,0
Чистий дохід (виручка) від реалізації сільськогосподарської продукції та послуг, у розрахунку на одне підприємство, грн.	397795,00	інформація для проведення розрахунку показника відсутня
Чистий дохід (виручка) від реалізації сільськогосподарської продукції та послуг, у розрахунку на 1 га угідь, грн.	4870,00	інформація для проведення розрахунку показника відсутня
Прибуток від реалізації сільськогосподарської продукції та послуг, у розрахунку на одне підприємство, грн.	86158,00	інформація для проведення розрахунку показника відсутня
Прибуток від реалізації сільськогосподарської продукції та послуг, у розрахунку на 1 га угідь, грн.	1055,00	інформація для проведення розрахунку показника відсутня
Податкове навантаження єдиним податком 4-ї групи (ФСП у 2014 р.) на 1 га угідь, %	2,93	інформація для проведення розрахунку показника відсутня

* Показники розраховані за даними 2014 р. із-за відсутності необхідної співставної вихідної інформації за період 2015-2016 рр.

Отже, враховуючи незначні відхилення за розрахованими показниками в розрізі великих і середніх підприємств між «загальноукраїнськими» і регіональними даними можемо припустити, що аналогічна тенденція зберігається й для малих підприємств.

Як свідчать проведені розрахунки, величина прибутку від реалізації сільськогосподарської продукції у розрахунку на 1 га угідь у великих і середніх підприємств в 1,8 раза більша порівняно з малими сільськогосподарськими підприємствами, відповідно, рівень податкового навантаження у малих сільськогосподарських підприємств на 1 га угідь вищий, аніж у великих і середніх підприємств. З великою ймовірністю така тенденція збережеться й надалі, якщо залишаться незмінними підходи щодо оподаткування сільськогосподарських підприємств єдиним податком 4-ї групи.

Отже, в основу диференційованого підходу щодо оподаткування діяльності сільськогосподарських товаровиробників єдиним податком 4-ї групи, крім площі сільськогосподарських угідь, має бути покладений розмір річного доходу.

Для визначення максимально можливого розміру річного доходу для кожної з підгруп платників єдиного податку, які ми виокремили за критеріями площі сільськогосподарських угідь, яка знаходиться у їх

використанні (група А, група Б, група В), будемо виходити з даних щодо структури сільськогосподарських угідь, структури посівних площ, урожайності основних сільськогосподарських культур та середніх цін реалізації відповідних культур (для розрахунків використано показники статистичних даних за 2014 р.).

Враховуючи структуру сільськогосподарських угідь та структуру посівних площ основних сільськогосподарських культур й запропоновану градацію сільськогосподарських підприємств за підгрупами платників єдиного податку 4-ї групи був здійснений розподіл площі земельних угідь, які використовуються в сільськогосподарському виробництві (тобто із розрахунку 1000 га : 939 га – рілля, 32 га – пасовища, 19 га – сіножаті, 1 га – перелоги, 9 га – багаторічні насадження), у тому числі під посів основних сільськогосподарських культур (тобто, наприклад, під посів зернових та зернобобових використовується 54,3% площі, що із розрахунку 939 га ріллі становить 510 га, зайнятих під посів зернових та зернобобових (табл. 2.9).

Таблиця 2.9

Розподіл площі земельних угідь, які використовуються в сільськогосподарському виробництві, у тому числі під посів основних сільськогосподарських культур, у розрізі визначених підгруп платників єдиного податку 4-ї групи, га

Види сільськогосподарських Угідь	Площа земельних угідь, у тому числі під посівами відповідних сільськогосподарських культур, га		
	Підгрупа А	Підгрупа Б	Підгрупа В
Рілля <i>у тому числі під посівами сільськогосподарських культур</i>	939	2817	9390
Зернові та зернобобові	510	1530	5099
Цукрові буряки (фабричні)	12	37	122
Соняшник	182	544	1813
Соя	64	192	639
Ріпак	34	102	338
Картопля	47	141	470
Овочі	19	56	188
Інші культури (технічні)	71	27	90
Пасовища	32	96	320
Сіножаті	19	57	190
Перелоги	1	3	10
Багаторічні насадження	9	27	90
Всього	1000	3000	10000

З урахуванням фактичних статистичних даних по урожайності відповідних культур, розраховано валовий збір основних сільськогосподарських культур у розрізі визначених підгруп платників єдиного податку 4-ї групи (табл. 2.10).

Таблиця 2.10

**Валовий збір основних сільськогосподарських культур у 2014 р.
(у розрізі визначених підгруп платників єдиного податку 4-ї групи), ц**

Види основних сільськогосподарських культур	Валовий збір, ц		
	Підгрупа А	Підгрупа Б	Підгрупа В
Зернові та зернобобові	22287	66861	222826
Цукрові буряки (фабричні)	5718	17631	58133
Соняшник	3531	10554	35172
Соя	1382	4147	13802
Ріпак	864	2591	8585
Картопля	8291	24872	82908
Овочі	3948	11637	39066
Плоди і ягоди	857	2570	8568

Зазначені розрахунки були покладені в основу визначення можливого річного доходу сільськогосподарських товаровиробників за відповідними підгрупами платників єдиного податку 4-ї групи. Встановлено, що середній розмір можливого річного доходу з 1 га сільськогосподарських угідь становить 10 000 грн. (табл. 2.11).

Як свідчать результати проведених розрахунків, при наявній у використанні площі сільськогосподарських угідь, в межах означених підгруп, для сільськогосподарських товаровиробників, які знаходяться в межах підгрупи А максимально можливим є отримання доходу в межах 10 млн. грн., для сільськогосподарських товаровиробників, які знаходяться в межах підгрупи Б максимально можливим є отримання доходу в межах 30 млн. грн., а для сільськогосподарських товаровиробників, які знаходяться в межах підгрупи В – 100 млн. грн.

При перевищенні зазначеного розміру доходу для сільськогосподарських товаровиробників не доцільно, з точки зору фіскальної ефективності, надавати можливість використання спрощеної системи оподаткування у вигляді єдиного податку.

Виходячи з вище означеного вважаємо за доцільне використання диференційованого підходу щодо оподаткування діяльності сільськогосподарських товаровиробників у межах єдиного податку 4-ї групи, виділивши три підгрупи платників (А, Б, В) з градацією ставок податку в межах виділених підгруп у розрізі категорій (типів) земельних угідь та їх місцезростання (табл. 2.12).

Таблиця 2.11

Розрахунок можливого розміру річного доходу за відповідними підгрупами платників єдиного податку 4-ї групи (за обробленими статистичними даними 2014 року)

Види сільськогосподарської продукції	Підгрупи платників єдиного податку 4-ї групи									
	Підгрупа А			Підгрупа Б			Підгрупа В			
	Валовий збір, ц	Середня ціна реалізації, грн. у розрахунку на 1 ц продукції	Можливий розмір річного доходу, грн.	Валовий збір, ц	Середня ціна реалізації, грн. у розрахунку на 1 ц продукції	Можливий розмір річного доходу, грн.	Валовий збір, ц	Середня ціна реалізації, грн. у розрахунку на 1 ц продукції	Можливий розмір річного доходу, грн.	
Зернові та зернобобові культури	22287	181,3	4040633	66861	181,3	12121899	222826	181,3	40398353	
Цукрові буряки	5718	49,7	284185	17631	49,7	876261	58133	49,7	2889210	
Соняшник	3531	384,7	1358376	10554	384,7	4060124	35172	384,7	13530668	
Соя	1382	466,5	644703	4147	466,5	1934576	13802	466,5	6438633	
Ріпак	864	418,8	361843	2591	418,8	1085111	8585	418,8	3595398	
Картопля	8291	214,7	1780078	24872	214,7	5340018	82908	214,7	17800347	
Овочі	3948	274,6	1084121	11637	274,6	3195520	39066	274,6	10727523	
Плоди і ягоди	857	234,8	201224	2570	234,8	603436	8568	234,8	2011766	
Всього	-	-	9755163 ≈ 10 000 000	-	-	29216945 ≈ 30 000 000	-	-	97391898 ≈ 100 000 000	
Середній розмір можливого річного доходу з 1 га сільськогосподарських угідь становить 10 000 грн.										

Таблиця 2.12

Пропозиції щодо зміни ставок єдиного податку 4-ї групи, диференційованих за критеріями площі сільськогосподарських угідь та річного доходу

№ з/п	Підгрупи 4-ї групи платників ЄП	Критерії платників ЄП 4-ї групи (виключно юридичні особи, незалежно від організаційно-правової форми господарювання)				Особливості діяльності	Категорії (типи) земельних угідь	Місце розташування земельних угідь			Ставки єдиного податку (у % від нормативної грошової оцінки 1 га сільськогосподарських угідь)
		По Україні		Для Кіровоградської області				типові зони та території	у гірських зонах та на поліських територіях	на закри-тому ґрунті	
		Площа сільськогос-подарських угідь, що перебуває у власності та/або у користуванні	Річний дохід	Площа сільськогос-подарських угідь, що перебуває у власності та/або у користуванні	Річний дохід						
1	A	до 1000,0 га	не перевищує 10 000 000 грн.	до 200,0 га	не перевищує 2 000 000 грн.	Здійснюють виробництво сільськогосподарської продукції та/або займаються розведенням, вирощуванням й виловом риби у внутрішніх водоймах (озерах, ставках та водосховищах), її переробкою на власних чи орендованих потужностях, у тому числі власновиробленої сировини на давальницьких умовах та здійснюють операції з її постачання (частка сільськогосподарського товаровиробництва за попередній податковий (звітний) рік повинна дорівнювати або перевищувати 75 відсотків)	Рілля, сіножаті, пасовища	0,45	0,27	3,0	
2	Б	1000,1 – 3000,0 га	не перевищує 30 000 000 грн.	200,1 – 1000,0 га	не перевищує 10 000 000 грн.		Багаторічні насадження	0,27	0,09	-	
							Землі водного фонду	1,35	-	-	
3	В	3000,1 – 10000,0 га	не перевищує 100 000 000 грн.	1000,1 – 3000,0 га	не перевищує 30 000 000 грн.		Рілля, сіножаті, пасовища	0,83	0,40	4,0	
							Багаторічні насадження	0,40	0,12	-	
							Землі водного фонду	1,8	-	-	
							Рілля, сіножаті, пасовища	0,95	0,57	6,33	
							Багаторічні насадження	0,57	0,19	-	
							Землі водного фонду	2,43	-	-	

При перевищенні граничних значень хоча б одного з визначених критеріїв платників єдиного податку 4-ї групи, тобто площі сільськогосподарських угідь, що перебуває у власності та/або у користуванні понад 10000,01 га (для Кіровоградської області 3000,01) та річного доходу понад 100 000 000 грн. (для Кіровоградської області 30 000 000 грн.) сільськогосподарський товаровиробник втрачає право на застосування спрощеної системи оподаткування у вигляді єдиного податку та оподатковується на загальних підставах

Необхідність запровадження дифенційованого підходу до оподаткування сільськогосподарських товаровиробників обумовлена також тим, що впродовж останніх років (2015-2017 рр.), коли відбувалася зміна ставок єдиного податку 4-ї групи й нормативної грошової оцінки земельних угідь, змінювався й розмір єдиного податку з 1 га сільськогосподарських угідь та величина податкового навантаження. Однак, з'ясовано, що при однаковому розмірі єдиного податку 4-ї групи з 1 га сільськогосподарських угідь для всіх сільськогосподарських товаровиробників (у 2015 р. – 111,31 грн., у 2016 р. – 240,44 грн., у 2017 р. – 282,07 грн.), податкове навантаження на суб'єктів малого підприємництва (виділених у підгрупу А) у 1,84 рази перевищувало податкове навантаження на суб'єктів середнього і великого агробізнесу (виділених у підгрупи Б і В) – табл. 2.13, табл. 2.14. Запропонований підхід до зміни діючих ставок єдиного податку 4-ї групи не змінює його фіскальної ефективності (оскільки близько 80% земельних угідь : 71,0% - по Україні та 83,33% - по Кіровоградській області зосереджено у сільськогосподарських підприємствах, які відносяться до суб'єктів середнього і великого бізнесу), проте забезпечує справедливе, рівномірне податкове навантаження на сільськогосподарських товаровиробників, шляхом його зменшення для суб'єктів малого підприємництва (підгрупа А) з 26,73% до 12,66% (у 2,1 рази) та для середніх підприємств на 1,87%, що забезпечує дію регулюючої та стимулюючої функцій єдиного податку для сільськогосподарських товаровиробників (табл. 2.14).

Доцільність здійснення корегування умов оподаткування сільськогосподарських товаровиробників в напрямі диференційованого підходу до визначення категорій платників єдиного податку в межах четвертої групи за площею сільськогосподарських угідь та обсягом річного доходу, обґрунтована необхідністю удосконалення механізму справляння податку в напрямі забезпечення рівності умов оподаткування та стимулювання ефективного розвитку агроформувань малого бізнесу, поєднанням інтересів держави й сільськогосподарських товаровиробників¹⁴⁴.

Враховуючи, що базою оподаткування сільськогосподарських підприємств є нормативна грошова оцінка одного гектара сільськогосподарських угідь, із урахуванням коефіцієнта індексації, визначеного станом на 1 січня базового податкового (звітного) року, слід вказати на те, що індексація бази оподаткування не враховує, наскільки ефективно, чи навпаки неефективно використовуються сільськогосподарські угіддя в процесі провадження виробничої діяльності, а відтак базу оподаткування не можна вважати в повній мірі достовірною. Означене свідчить про доцільність врахування якісних показників земельних угідь у процесі здійснення їх економічної оцінки.

¹⁴⁴ Магопєць О. А. Оптимізація податкового навантаження сільськогосподарських товаровиробників в умовах застосування спрощеної системи оподаткування / О. А. Магопєць // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки: [зб. наук. пр.] – Кропивницький : ЦНТУ. – 2017. – Вип. 31. – С. 160 – 171 (с. 168)

Таблиця 2.13

Розрахунок Єдиного податку за фактичними показниками наявних земельних угідь у 2014 р. за визначеними підгрупами платників податку 4-ї групи згідно діючих за відповідний податковий період ставок та внесених пропозицій щодо їх зміни

Категорії земельних угідь	Площа земельних угідь за показниками 2014 р. (S)	НГО земельних угідь станом на 01.01.2015 р.	Ставка податку у 2015 р. (C)	НГО земельних угідь станом на 01.01.2016 р	Ставка податку у 2016 р. (C)	НГО земельних угідь станом на 01.01.2017 р	Ставка податку у 2017 р. (C)	Запропоновані ставки податку (C)	Сума ЄП (розрахунково, згідно діючих ставок на 2016 р)	Сума ЄП (розрахунково, згідно діючих ставок на 2017 р)	Сума ЄП (розрахунково з урахуванням запропонованих змін ставок)	
Підгрупа А												
Рілля	939	25773,14	0,45	30927,77	0,81	30937,85	0,95	0,45	108904,4	235233,52	275981,08	130727,88
Пасовища	32	4722,62	0,45	5667,14	0,81	5667,17	0,95	0,45	680,05	1468,92	1722,82	816,07
Сножаті	19	6032,72	0,45	7239,26	0,81	7239,26	0,95	0,45	515,80	1114,12	1306,69	618,96
Перелоти	1	25773,14	0,45	30927,77	0,81	30937,85	0,95	0,45	115,98	250,51	293,91	139,22
Багаторічні насадження	9	44884,3	0,27	53861,40	0,49	53861,39	0,57	0,27	1090,69	2375,29	2763,09	1308,83
Всього	1000	-	-	-	-	-	-	-	111306,92	240442,36	282067,59	133610,96
Єдиний податок у розрахунку на 1 га земельних угідь												
Підгрупа Б												
Рілля	2817	25773,14	0,45	30927,77	0,81	30937,85	0,95	0,83	326713,2	705700,57	827943,26	723360,96
Пасовища	96	4722,62	0,45	5667,14	0,81	5667,17	0,95	0,83	2040,01	4406,77	5168,46	4515,60
Сножаті	57	6032,72	0,45	7239,26	0,81	7239,26	0,95	0,83	1547,39	3342,37	3920,06	3424,89
Перелоти	3	25773,14	0,45	30927,77	0,81	30937,85	0,95	0,83	347,94	751,54	881,73	770,35
Багаторічні насадження	27	44884,3	0,27	53861,40	0,49	53861,39	0,57	0,4	3272,07	7125,86	8289,27	65,44,16
Всього	3000	-	-	-	-	-	-	-	333920,6	721327,11	846202,78	737888,83
Єдиний податок у розрахунку на 1 га земельних угідь												
Підгрупа В												
Рілля	9390	25773,14	0,45	30927,77	0,81	30937,85	0,95	0,95	1089044,1	2352335,21	2759810,9	2759810,9
Пасовища	320	4722,62	0,45	5667,14	0,81	5667,17	0,95	0,95	6800,53	14689,20	17228,20	17228,20
Сножаті	190	6032,72	0,45	7239,26	0,81	7239,26	0,95	0,95	5158,02	11141,23	13066,86	13066,86
Перелоти	10	25773,14	0,45	30927,77	0,81	30937,85	0,95	0,95	1159,80	2505,14	2939,10	2939,10
Багаторічні насадження	90	44884,3	0,27	53861,40	0,49	53861,39	0,57	0,57	10906,94	23752,94	27630,89	27630,89
Всього	10000	-	-	-	-	-	-	-	1113069,29	2404423,62	2820675,8	2820675,8
Єдиний податок у розрахунку на 1 га земельних угідь												
Річна сума податку = (НГО×S×C) / 100												
Підгрупа В												
Рілля	9390	25773,14	0,45	30927,77	0,81	30937,85	0,95	0,95	1089044,1	2352335,21	2759810,9	2759810,9
Пасовища	320	4722,62	0,45	5667,14	0,81	5667,17	0,95	0,95	6800,53	14689,20	17228,20	17228,20
Сножаті	190	6032,72	0,45	7239,26	0,81	7239,26	0,95	0,95	5158,02	11141,23	13066,86	13066,86
Перелоти	10	25773,14	0,45	30927,77	0,81	30937,85	0,95	0,95	1159,80	2505,14	2939,10	2939,10
Багаторічні насадження	90	44884,3	0,27	53861,40	0,49	53861,39	0,57	0,57	10906,94	23752,94	27630,89	27630,89
Всього	10000	-	-	-	-	-	-	-	1113069,29	2404423,62	2820675,8	2820675,8
Єдиний податок у розрахунку на 1 га земельних угідь												
Річна сума податку = (НГО×S×C) / 100												
Підгрупа В												
Рілля	9390	25773,14	0,45	30927,77	0,81	30937,85	0,95	0,95	1089044,1	2352335,21	2759810,9	2759810,9
Пасовища	320	4722,62	0,45	5667,14	0,81	5667,17	0,95	0,95	6800,53	14689,20	17228,20	17228,20
Сножаті	190	6032,72	0,45	7239,26	0,81	7239,26	0,95	0,95	5158,02	11141,23	13066,86	13066,86
Перелоти	10	25773,14	0,45	30927,77	0,81	30937,85	0,95	0,95	1159,80	2505,14	2939,10	2939,10
Багаторічні насадження	90	44884,3	0,27	53861,40	0,49	53861,39	0,57	0,57	10906,94	23752,94	27630,89	27630,89
Всього	10000	-	-	-	-	-	-	-	1113069,29	2404423,62	2820675,8	2820675,8
Єдиний податок у розрахунку на 1 га земельних угідь												
Річна сума податку = (НГО×S×C) / 100												

Таблиця 2.14

**Показники податкового навантаження сільськогосподарських
товаровиробників**

Показники	Всі сільськогоспо- дарські товаровиробники	Визначені підгрупи платників єдиного податку 4-ї групи		
		Підгрупа А	Підгрупа Б	Підгрупа В
1. Прибуток від реалізації сільськогосподарської продукції та послуг, у розрахунку на 1 га угідь, грн.	1822,00	1055,00	1941,00	1941,00
2. Середній розмір єдиного податку з 1 га сільськогосподарських угідь (розраховано згідно ставок, визначених у ПКУ) :				
у 2015 р. (розрахунково) грн.	111,31	111,31	111,31	111,31
у 2016 р. (розрахунково) грн.	240,44	240,44	240,44	240,44
у 2017 р. (розрахунково) грн.	282,07	282,07	282,07	282,07
3. Податкове навантаження на 1 га сільськогосподарських угідь за діючими ставками єдиного податку і фактичними показниками виробничо-фінансової діяльності у 2014 р.:				
у 2015 р. (розрахунково), %	6,1	10,6	5,7	5,7
у 2016 р. (розрахунково), %	13,20	22,79	12,39	12,39
у 2017 р. (розрахунково), %	15,48	26,73	14,53	14,53
4. Середній розмір єдиного податку з 1 га сільськогосподарських угідь (розрахунково) з урахуванням запропонованих розмірів ставок єдиного податку 4-ї групи, грн.	197,94	133,61	245,96	282,07
6. Розрахунковий рівень податкового навантаження на 1 га сільськогосподарських угідь з урахуванням запропонованих ставок єдиного податку та фактичних показників виробничо-фінансової діяльності у 2014 р.,%	10,86	12,66	12,66	14,53

Наразі можемо засвідчити недосконалість методики економічної оцінки земель (є основою для визначення нормативної грошової оцінки земель сільськогосподарського призначення, що виступає базою оподаткування не тільки для єдиного податку четвертої групи, але й земельного податку, державного мита при здійсненні операцій міні, спадкування, дарування земельних ділянок), що аргументується наступним. Метод бальної оцінки, який лежить в основі методики економічної оцінки земель може призвести до неточностей в оцінці земель. При розробці бонітувальних шкал, наприклад, бонітувальні ознаки оцінюються за вагомим впливом як рівнозначні. Тобто, якщо прийняти ваговий вплив усіх чинників за 1,00 то при рівній ваговій оцінці на кожен чинник окремо припадає при чотирьох чинниках по 0,25, при п'яти – 0,20 і так далі. Це не завжди виправдано. Можна припустити, наприклад, що ваговий вплив вмісту гумусу в ґрунті сильніший, ніж рН, і оцінюється, відповідно, в 0,40 і 0,10. У цьому випадку сукупна оцінка властивостей буде вже іншою. Для точнішого бонітування ґрунтів потрібна зважена оцінка властивостей. Отже, необхідно в розрахунках використовувати методи, що дозволяють отримувати достовірніші дані.

В якості методичного інструментарію проведення економічної оцінки сільськогосподарських угідь вважаємо за доцільне застосування методів парних порівнянь і розстановки пріоритетів, що сприятиме підвищенню якості податкового аналізу діяльності підприємств АПК; обґрунтування доцільності застосування в практичній аналітичній роботі податкових органів і АПК методики моделювання та прогнозування обсягу податкових надходжень, в основі якої лежить багатофакторний кореляційно-регресійний аналіз; визначення основних напрямів удосконалення організації механізму управління оподаткуванням сільськогосподарських товаровиробників.

Вирішення організаційно-економічних завдань часто здійснюється при повній або частковій відсутності необхідної вихідної (початкової) інформації, що зумовлює використання експертних оцінок. За допомогою методу розстановки пріоритетів можуть вирішуватися різні земельно-оціночні завдання, як за недостатності початкової інформації, так й при повній її відсутності. Дуже перспективним, на наш погляд, слід вважати застосування методу розстановки пріоритетів при внутрішньогосподарській оцінці земель сільськогосподарського підприємства. Проте практичні результати такої оцінки ще недостатньо розповсюджені. Потрібна подальша розробка моделей розв'язання земельно-оціночних завдань, а також поширення наявного досвіду.

Процедура проведення експертизи заснована на використанні методу парних порівнянь, згідно з яким усі ознаки попарно порівнюються між собою, причому кожна наступна оцінка не пов'язана з попередньою; усі парні оцінки складають матрицю парних переваг, при обробці якої отримують вагові коефіцієнти показників.

Попарна оцінка здійснюється за допомогою знаків: $>$ – краще; $\geq$ – краще або однаково; $=$ – однаково; $\leq$ – гірше або однаково; $<$ – гірше.

У завданні розстановки пріоритетів, як метод висловлювання суджень експертами, нами використано метод парних порівнянь з метою виявити переваги експертів «у чистому вигляді». Інші види оцінок, наприклад, бальна, вимагають транзитивності – логічності переваг (якщо ділянка А краща за ділянку В, а В краща за С, то і А краща за С). Попарне порівняння такої транзитивності не допускає, що, на наш погляд, є істотною перевагою даного методу. Нетранзитивність (порушення логічності) системи парних порівнянь може зустрічатися досить часто. По-перше, дуже поширена ситуація, коли експерт недостатньо ознайомлений з об'єктами, що підлягають оцінюванню й під час оцінки деяких з них може допустити неточність. По-друге, при досить великому числі об'єктів, їх оцінювання за тою самою ознакою можуть здійснювати декілька експертів, причому кожен з них оцінює тільки частину об'єктів, що може викликати деякі протиріччя. По-третє, у експерта, що оцінює усі об'єкти, може бути неоднаковий поріг розрізнення під час оцінки різних об'єктів. Наприклад, три робочі ділянки 1, 2, 3 можуть дещо відрізнятися за певними показниками оцінки. Експерт не досить точно відчуває різницю за показником між ділянками 1 і 2, й своє судження вирадить як $1 = 2$, проте відмінності між 1 і 3, 2 і 3 для нього очевидні, і його судження будуть такими: $1 > 3$ і $2 < 3$, що призводить до нетранзитивної системи стосунків: $1 > 3$, $2 < 3$, $2 = 3$. І нарешті, по-четверте, навіть якщо при індивідуальній оцінці декількома експертами одних і тих самих об'єктів за заданою ознакою отримані транзитивні системи порівнянь, то при зведенні їх до групової оцінки за правилом більшості, можливе порушення транзитивності.

Через це результат попарного порівняння найточніше відображає суб'єктивну перевагу, так як на вибір експерта у даному випадку накладаються найменші обмеження й метод не нав'язує експертові апріорних умов.

Результати одночасного оцінювання об'єктів іншими експертами завжди можна представити як результати парного оцінювання. Більше того, в теорії вимірів є дослідження, які показують, що психологічний механізм будь-якого оцінювання має у своїй основі парні порівняння. У зв'язку з цим експертові легше висловлювати свої судження у вигляді попарного зіставлення і якість таких суджень значно вища.

Відтак, вважаємо, що під час проведення економічної оцінки сільськогосподарських угідь доцільно використовувати методи парних порівнянь і розстановки пріоритетів, які найбільш точно дозволяють диференціювати урожайність зернових культур на основі визначення генезису, властивостей ґрунтової породи, поживного режиму, фізико-хімічних показників та умов залягання ґрунту, є основними оціночними показниками під час проведення економічної оцінки земель й лежать в основі розрахунку диференціального рентного доходу з орних земель та нормативної грошової оцінки земель, тобто бази оподаткування для єдиного податку четвертої групи, земельного податку, державного мита.

2.4. Реалізація компетенції органів місцевого самоврядування в сфері справляння єдиного податку четвертої групи

Прийняття Податкового кодексу України суттєво змінило порядок формування місцевих бюджетів органів місцевого самоврядування. Розпочата податкова реформа в 2011 році, яка мала своє продовження і в 2015 р., і в 2016 р. істотно вплинула не лише на кількість нормативно-правових документів, що регламентують справляння місцевих податків та зборів, але і значно скоротила їх перелік.

К.В. Гарькавенко наводить аргументи на користь необґрунтованості віднесення плати за землю до загальнодержавних податків, оскільки за своєю суттю вона відноситься до податків місцевих¹⁴⁵. Ці аргументи в повній мірі стосувалися і спрощеної системи оподаткування для сільськогосподарських товаровиробників у вигляді фіксованого сільськогосподарського податку. Як вже підкреслювалося, ситуація була виправлена в цьому питанні, адже єдиний податок є місцевим, але, на наш погляд, без чіткого усвідомлення наслідків такого переміщення.

В більшості країн ЄС органи місцевого самоврядування розглядають земельний податок як найбільш ефективний з огляду на можливість розширення бази оподаткування та впливу на ставки, важливість його ролі як регулюючого та стимулюючого податку.

При визначенні суб'єктів регулювання та механізму розрахунку єдиного податку IV групи для сільськогосподарських товаровиробників доцільно використовувати основні принципи формування фінансових ресурсів місцевих та регіональних органів самоврядування, визначених у рекомендаціях Ради Європи¹⁴⁶, що зокрема, передбачають:

1) віднесення до місцевих тих податків та зборів, що є локалізованими, прив'язаними до конкретної території, сплати яких важко уникнути;

2) наділення органів місцевого самоврядування правом встановлювати розміри ставок в певних, але суттєвих межах, достатніх для забезпечення фінансування місцевих програм;

3) визначення пільг та звільнень щодо місцевих податків та зборів виключно рішеннями представницьких органів місцевого самоврядування, а не законом;

4) наявність бази оподаткування для більшості адміністративно-територіальних одиниць відповідного рівня.

¹⁴⁵ Гарькавенко К. В. Концептуальні засади та принципи розвитку власної доходної бази місцевого самоврядування / К. В. Гарькавенко // Зовнішня торгівля : право, економіка, фінанси. – 2013. – № 2. – С. 115-122.

¹⁴⁶ Recommendation Rec (2005) 1 of the Committee of Ministers to member states on the financial resources of local and regional authorities [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://wcd.coe.int/ViewDoc.jsp?id=812131>

К.В. Гарькавенко детально аналізує моделі системи місцевого оподаткування в залежності від компетенції органів місцевого самоврядування по запровадженню та стягненню місцевих податків і зборів¹⁴⁷, а саме: модель повної автономії (місцеві органи влади мають право на свій розсуд вводити податки та збори, причому їх перелік законодавчо не визначається), та модель, при якій місцеві органи влади можуть запроваджувати податки і збори у відповідності до переліку, який визначається центральною владою. В межах другої моделі виділяються такі різновиди: 1) у законодавчому порядку повністю регламентуються всі питання, щодо стягнення місцевих податків і зборів; 2) у переліку вказується база оподаткування та граничні ставки, все інше визначається місцевою владою; 3) у законодавчому порядку визначається тільки перелік податків і зборів, які можуть встановлюватися місцевою владою, а база оподаткування, ставки податків, термін сплати та інше, визначається органами місцевого самоврядування.

Фактично на Україні застосовується змішаний різновид другої моделі, що визначається такими вимогами Податкового кодексу України:

1) передбачено чіткий перелік місцевих податків і зборів, а установлення місцевих податків та зборів, не передбачених ПКУ, забороняється;

2) передбачено, що місцеві ради обов'язково установлюють єдиний податок та податок на майно (в частині транспортного податку та плати за землю) й вирішують питання щодо встановлення податку на майно (в частині податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки) та збору за місця для паркування транспортних засобів, туристичного збору;

3) до повноважень сільських, селищних, міських рад щодо податків та зборів, зокрема, належить встановлення ставок місцевих податків та зборів у межах ставок, визначених Податковим кодексом;

4) для справляння єдиного податку з юридичних осіб (платники III та IV груп) рішення місцевих рад не потрібні, оскільки ставки податку визначено ПКУ.

Повноваження органів місцевого самоврядування визначаються двома факторами: по-перше, законодавчим закріпленням; по-друге, спроможністю територіальних громад їх реалізовувати. Закон України «Про місцеве самоврядування»¹⁴⁸ в складі повноважень сільських, селищних та міських рад передбачає загальні положення: встановлення місцевих податків і зборів відповідно до Податкового кодексу України, прийняття рішень щодо надання згідно чинного законодавства пільг по місцевих податках і зборах, а також земельному податку.

¹⁴⁷ Гарькавенко К. В. Концептуальні засади та принципи розвитку власної доходної бази місцевого самоврядування / К. В. Гарькавенко // Зовнішня торгівля : право, економіка, фінанси. – 2013. – № 2. – С. 115-122.

¹⁴⁸ Закон України «Про місцеве самоврядування» від 21.05.1997 р. № 280/97-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/280/97-вр>

Отже, місцевим органам самоврядування забороняється самостійно встановлювати власні податки і збори, що, серед інших причин, призводить до низького рівня фінансової автономії на місцевому рівні, відсутності конкуренції між різними територіальним громадами. Разом з тим, місцеві органи самоврядування позбавлені права впливу на елементи єдиного податку IV групи для сільськогосподарських товаровиробників, який входить до групи місцевих податків і зборів, на відміну від фіксованого сільськогосподарського податку, який належав до загальнодержавних податків, які включалися до доходів місцевих бюджетів. Відсутність у органів місцевого самоврядування можливості впливати на визначення пільг та ставок даного податку не забезпечує зростання надходжень до місцевих бюджетів та використання потенціалу земельних ресурсів. З урахуванням вище зазначеного доцільно визнати обґрунтованими пропозиції¹⁴⁹ щодо розширення компетенції й можливостей органів місцевого самоврядування відносно встановлення елементів єдиного податку четвертої групи для сільськогосподарських товаровиробників (табл. 2.15).

Таблиця 2.15

Пропозиції щодо введення розширення можливостей органів місцевого самоврядування при встановленні елементів єдиного податку четвертої групи для сільськогосподарських товаровиробників

Рівень регулювання	Зміст	Суб'єкт регулювання	Нормативний документ
<i>I рівень</i>	Закріплення обов'язковості сплати єдиного податку IV групи, затвердження мінімальних обов'язкових елементів податку (платники податку, об'єкт оподаткування, база оподаткування, ставка податку, порядок обчислення податку, податковий період, строк та порядок сплати податку, строк та порядок подання звітності про обчислення і сплату податку)	Органи законодавчого регулювання державного рівня	Податковий кодекс України
<i>II рівень</i>	Передбачення можливості корегування (збільшення) органами місцевого самоврядування таких елементів податків, як об'єкт оподаткування, ставка податку, база оподаткування, платники податку, строки та порядок сплати. Встановлення критеріїв (кількісних та якісних) корегування елементів податку. Встановлення обмежень (кількісних та якісних) для корегування елементів податку.	Органи законодавчого регулювання державного рівня	Податковий кодекс України
<i>III рівень</i>	Встановлення критеріїв коригування таких елементів податку, як платники податку, об'єкт оподаткування, база оподаткування, ставка податку з метою збільшення податкових надходжень до місцевих бюджетів шляхом врахування якісних та кількісних характеристик, зокрема, обсягу площ, якості земельних угідь, умов провадження фінансово-господарської діяльності	Органи місцевого самоврядування	Рішення органів місцевого самоврядування

¹⁴⁹ Босенко А.В. Організаційно-економічний механізм управління оподаткуванням сільськогосподарських товаровиробників в умовах поглиблення інтеграційних процесів: дис. ... канд. екон. наук : 08.00.03 / Босенко Анатолій Віталійович . – Кіровоград, 2016. – 271 с. (с. 215)

Враховуючи те, що єдиний податок входить до групи місцевих податків і зборів, пропозиції щодо удосконалення оцінки земель доцільно покласти в основу при встановленні граничних ставок, передбачених Податковим кодексом, встановивши водночас диференційовані критерії, що визначають можливості коригування елементів єдиного податку для органів місцевого самоврядування з метою максимально ефективного використання податкового потенціалу сільськогосподарських товаровиробників певного місцевого бюджету та охоплюють такі елементи, як: платники податків, обсяг площ, якість земельних угідь.

Висновки до розділу 2

1. У сільському господарстві розрізняють три види ренти: диференціальну, абсолютну, монопольну. Абсолютна рента є економічною формою реалізації монополії приватної власності на землю. Диференційна земельна рента як економічна категорія відображає відносини між власником землі та користувачем з приводу розподілу і використання надлишкового додаткового продукту, що створюється внаслідок різниці в родючості та місця розташування земель. Диференційна рента I виникає внаслідок обмеженості земель кращої та середньої якості, що змушує залучати до сільськогосподарського обороту гірші за якістю ділянки землі. Диференційна рента II утворюється внаслідок інтенсивного ведення господарства, тобто використання кращих сільськогосподарських машин, насіння, поліпшення культури землеробства і тваринництва, за рахунок додаткових капіталовкладень. Монопольна рента - це особлива форма земельної ренти, яку сплачують споживачі рідкісних за якістю сільськогосподарських товарів, що виробляються на землях з винятковими природними умовами. Цей вид ренти не є характерним для сільськогосподарського виробництва Кіровоградщини.

2. По-перше, приватна власність на землю, породжуючи монополію приватної власності на землю, веде до утворення абсолютної земельної ренти, тобто до стягнення додаткового податку на користь земельних власників з усіх споживачів продукції землеробства у зв'язку з тим, що ціни на цю продукцію на ринку формуються не на основі середніх (суспільно необхідних) затрат, а на основі затрат індивідуальних, так як приватна власність на землю перешкоджає вільному переливу капіталу. По-друге, диференціальна рента I, потрапляючи в приватні руки, вилучається з суспільного використання й стає джерелом збагачення окремих осіб (власників землі), а не суспільства в цілому. По-третє, диференціальна рента II через механізм переукладання орендних договорів максимально вилучається в тих, хто її створив, на користь земельних власників, що веде до

втрати стимулів у користувачів землею робити додаткові капіталовкладення, пов'язані з підвищенням родючості землі й ефективністю сільськогосподарського виробництва в цілому.

3. На основі оцінки показників розподілу діючих сільськогосподарських підприємств за їх кількістю та розміром сільськогосподарських угідь встановлено, що переважна більшість сільськогосподарських підприємств по Україні (71,8%) мають у своєму розпорядженні земельні угіддя площею до 500,0 га, що у сукупності становить лише 12,8% загальної площі сільськогосподарських угідь України. Дослідження аналогічних показників по Кіровоградській області засвідчило, що 83,33% сільськогосподарських підприємств мають у своєму розпорядженні менше ніж 200,0 га земельних угідь, що у сукупності становить 23,54% загальної площі сільськогосподарських угідь області.

4. На основі визначеної структури сільськогосподарських угідь за їх видами, здійснено розподіл площі земельних угідь, які використовуються в сільськогосподарському виробництві, у тому числі під посів основних сільськогосподарських культур (у розрізі визначених підгруп платників єдиного податку 4-ї групи), що з урахуванням фактичних даних по урожайності відповідних культур дало можливість розрахувати валовий збір основних сільськогосподарських культур (у розрізі визначених підгруп платників єдиного податку 4-ї групи). Зазначені розрахунки були покладені в основу визначення можливого річного доходу сільськогосподарських товаровиробників за відповідними підгрупами платників єдиного податку 4-ї групи. Встановлено, що середній розмір можливого річного доходу з 1 га сільськогосподарських угідь становить 10 000 грн.

5. Встановлено, що зміна ставок єдиного податку 4-ї групи й нормативної грошової оцінки земельних угідь впродовж 2015-2017 рр. сприяли зміні розміру єдиного податку з 1 га сільськогосподарських угідь та податкового навантаження. З'ясовано, що при однаковому розмірі єдиного податку 4-ї групи з 1 га сільськогосподарських угідь для всіх сільськогосподарських товаровиробників (у 2015 р. – 111,31 грн., у 2016 р. – 240,44 грн., у 2017 р. – 282,07 грн.), податкове навантаження на суб'єктів малого підприємництва (виділених у підгрупу А) у 1,84 рази перевищувало податкове навантаження на суб'єктів середнього і великого агробізнесу (виділених у підгрупи Б і В).

6. Запропоновано застосовувати диференційований підхід до оподаткування діяльності сільськогосподарських товаровиробників у межах єдиного податку 4-ї групи, виділивши три підгрупи платників (А, Б, В) та градацію ставок податку в межах виділених підгруп у розрізі категорій (типів) земельних угідь та їх місцезосташування. В основу диференціації ставок й визначення підгруп платників єдиного податку 4-ї групи має бути покладено розмежування сільськогосподарських товаровиробників за площею сільськогосподарських угідь, яка знаходиться у їх використанні та розмірами отримуваного доходу, при досягненні яких сільськогосподарський товаровиробник переходить до категорії платника іншої підгрупи або втрачає

право на застосування спрощеної системи оподаткування у вигляді єдиного податку 4-ї групи.

7. Запропонований підхід до зміни діючих ставок єдиного податку 4-ї групи не змінює його фіскальної ефективності (оскільки близько 80% земельних угідь : 71,0% - по Україні та 83,33% - по Кіровоградській області зосереджено у сільськогосподарських підприємств, які відносяться до суб'єктів великого і середнього бізнесу), проте забезпечує справедливе, рівномірне податкове навантаження на сільськогосподарських товаровиробників, шляхом його зменшення для суб'єктів малого підприємництва (підгрупа А) з 26,73% до 12,66% (у 2,1 рази) та для середніх підприємств на 1,87%, що забезпечує дію регулюючої функції єдиного податку для сільськогосподарських товаровиробників.

8. Враховуючи належність єдиного податку до місцевих податків та зборів, побудовано трирівневу систему встановлення та коригування елементів єдиного податку 4-ї групи, що визначають можливості органів місцевого самоврядування коригування таких елементів податку, як: платники податку, об'єкт оподаткування, база оподаткування, ставка податку з метою збільшення податкових надходжень до місцевих бюджетів шляхом врахування певних якісних та кількісних характеристик, зокрема, обсягу площ, якості земельних угідь, умов провадження фінансово-господарської діяльності.

9. Враховуючи рентні відносини в сільському господарстві, необхідність забезпечення стимулюючого характеру податку, пропонується варіант розрахунку диференційованих ставок єдиного податку 4-ї групи на основі таких показників, як: площа, зайнята кожною культурою з номенклатури господарства, бали бонітету землі, фактично зайнятою певною культурою, нормативні бали бонітету земель, урожайність нормативна (середня по району) і фактична. Запропонований підхід до диференціації діючих ставок податку не змінює його фіскальної ефективності, забезпечує справедливе, рівномірне податкове навантаження на сільськогосподарських товаровиробників в залежності від об'єктивних умов господарювання.

РОЗДІЛ 3
ОЦІНКА ДІЄВОСТІ ЗАСТОСУВАННЯ ПДВ В СФЕРІ
СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОГО ВИРОБНИЦТВА
3.1. Економічна сутність та тенденції формування доданої вартості

Податок на додану вартість (ПДВ) є найбільш поширеною формою універсального акцизу та складовою надходжень до державного бюджету. Це непрямий податок, який включається в ціну товарів (робіт, послуг) та сплачується покупцем, проте його перерахування здійснює продавець (податковий агент).

Розрізняють три форми ПДВ, якісні відмінності між якими впливають із дохідних та видаткових компонентів системи національних рахунків: на виробництво, дохід та споживання. Найбільш наближеним до доданої вартості є об'єкт оподаткування в продуктивній формі, тоді як споживча форма ПДВ значною мірою сприяє інвестиціям в основні засоби та поширена у міжнародній практиці.

В Україні податок на додану вартість був введений в дію 1 січня 1992 р. Законом «Про податок на додану вартість» від 20.12.1991 р. Закон діяв до червня 1993 року, і був замінений декретом Кабінету Міністрів України «Про податок на додану вартість» від 26 грудня 1992 року. 3 квітня 1997 року було прийнято Закон України «Про податок на додану вартість», який набув чинності 1 липня 1997 року. Цей закон втратив чинність на підставі Податкового кодексу України від 02.12.2010 року.

У відповідності зі статтею 185 Податкового кодексу України, об'єктом оподаткування податком на додану вартість є операції платників податку з: постачання товарів та послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України; ввезення товарів на митну територію України; вивезення товарів за межі митної території України¹⁵⁰.

База оподаткування операцій з постачання товарів/послуг визначається виходячи з їх договірної вартості з урахуванням загальнодержавних податків та зборів. При цьому база оподаткування операцій з постачання товарів/послуг не може бути нижче ціни придбання таких товарів/послуг, база оподаткування операцій з постачання самостійно виготовлених товарів/послуг не може бути нижче звичайних цін за винятком товарів (послуг), ціни на які підлягають державному регулюванню. Основна ставка податку встановлена у розмірі 20% від бази оподаткування.

Сума ПДВ, яку платник перераховує до бюджету, є різницею між податковим зобов'язанням та податковим кредитом. Податкове зобов'язання являє собою загальну суму податку, нараховану платником у звітному

¹⁵⁰ Податковий кодекс України / Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI (редакція від 01.04.2017 р.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

періоді у складі вартості реалізованих, або оплачених покупцем товарів, робіт, послуг. Податковий кредит – це сума ПДВ, сплачена суб'єктом господарювання у складі вартості товарів, робіт, послуг, придбаних в іншого платника ПДВ, або сплачена на кордоні митним органам.

З економічної точки зору, додана вартість формується при здійсненні виробництва та характеризує реальний внесок товаровиробника у створення вартості конкретного продукту. У словнику фінансово-правових термінів додана вартість визначена як «різниця між вартістю продукції (послуг), створеної і реалізованої даним підприємством, і вартістю затрат на придбання і переробку сировини і матеріалів. Це та вартість, що прирощена на даному підприємстві – приріст вартості блага (товару, продукту, послуг тощо), який виник унаслідок процесу виробництва; різниця між чистим ви торгом підприємства і вартістю матеріалів, енергії та зовнішніх послуг»¹⁵¹.

Додана вартість включає заробітну плату з нарахуваннями та прибуток. Вартість спожитих матеріалів, які придбавалися в постачальників і у створенні яких суб'єкти господарювання не брали участі, в додану вартість виробленого продукту не включається. Вважаємо, що не є обґрунтованим включення до складу доданої вартості й відрахувань на амортизацію, адже в такий спосіб здійснюється поступове списання частини вартості основних засобів, які були попередньо придбані у постачальників і до створення яких суб'єкти господарювання не мають відношення.

Аграрний сектор економіки України має надвисокий потенціал, для реалізації якого вкрай необхідні дієві заходи державної підтримки у вигляді сприятливої податкової політики, важливе значення в сукупності яких тривалий час відводилося застосуванню спеціального режиму оподаткування сільгоспвиробників податком на додану вартість.

Скрутне становище аграрних підприємств у середині 90-х років стало поштовхом для запровадження починаючи з 1998 року спеціального режиму оподаткування податком на додану вартість, який дозволяв акумулювати кошти з ПДВ на спеціальних рахунках для подальшого спрямування їх на власні цільові потреби сільськогосподарських товаровиробників. Зазначені заходи дозволили додатково інвестувати значну суму коштів у сільськогосподарське виробництво. Так, завдяки спеціальним режимам ПДВ у сільськогосподарське виробництво країни у 2014 році було інвестовано 19,8 млрд. грн., у 2015 році – 28 млрд. грн.¹⁵²

При розробці та впровадженні заходів щодо удосконалення підходів в оподаткуванні сільськогосподарських товаровиробників податком на додану вартість ключова увага має спрямовуватися на розвиток потужних регіонів аграрного спрямування, серед яких важлива роль належить Кіровоградській області.

¹⁵¹ Словник фінансово-правових термінів / [за заг. ред. д.ю.н., проф. Л.К. Воронової]. – 2-ге вид., переробл. і доповн. – К.: Алерта, 2011. – 558 с. (с. 181).

¹⁵² Павленко О. Спецрежим ПДВ: врятувати сільське господарство і догодити МВФ / О. Павленко // Економічна правда [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://www.epravda.com.ua/columns/2016/03/22/586322>.

Процес формування доданої вартості у сільськогосподарському виробництві Кіровоградської області у розрізі суб'єктів господарювання різних організаційно-правових форм відображено в табл. 3.1.

Таблиця 3.1

Формування доданої вартості у сільськогосподарському виробництві Кіровоградської області у розрізі суб'єктів господарювання різних організаційно-правових форм у 2010-2015 рр., тис. грн.

№ з/п	Складові доданої вартості	Організаційно-правові форми господарювання						
		Сільськогосподарські підприємства - разом	з них:					
			Недержавні підприємства					Державні підприємства
			Господарські товариства	Приватні підприємства (включаючи фермерські)	з них селянські (фермерські) господарства	Сільгоспкооперативи (виробничі)	Інші підприємства (включаючи міжгоспи)	
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1.	2010 р. ¹⁵³							
	Додана вартість, тис. грн.	1528316,4	898684,8	556608,9	208919,5	48977,0	14541,0	9504,7
	у тому числі:							
	- витрати на оплату праці	263157,0	147833,5	84820,9	29704,1	23838,4	1926,1	4738,1
	- відрахування на соціальні заходи	93850,8	52523,5	30306,3	10833,4	8559,7	686,0	1775,3
	- прибуток	1171308,6	698327,8	441481,7	168382,0	16578,9	11928,9	2991,3
2.	2011 р. ¹⁵⁴							
	Додана вартість, тис. грн.	1941023,9	1132990,1	724866,2	260169,6	50087,6	15956,3	17123,7
	у тому числі:							
	- витрати на оплату праці	348022,8	203049,2	110416,5	39608,0	24870,2	3447,9	6239,0
	- відрахування на соціальні заходи	128678,5	75187,4	40398,5	14842,3	9479,0	1267,4	2346,2
	- прибуток	1464322,6	854753,5	574051,2	205719,3	15738,4	11241,0	8538,5
3.	2012 р. ¹⁵⁵							
	Додана вартість, тис. грн.	2126774,3	1342069,4	708412,7	253517,8	42243,6	15526,5	18522,1

¹⁵³ Основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств (обласні дані за 2010 р.) / Відповідальний за випуск Чернігова Н.В. – Кіровоград: Головне управління статистики у Кіровоградській області, 2011 р. – 112 с. (с. 24, 75-76).

¹⁵⁴ Основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств (обласні дані за 2011 р.) / Відповідальний за випуск Чернігова Н.В. – Кіровоград: Головне управління статистики у Кіровоградській області, 2012 р. – 114 с. (с. 26, 79-80).

¹⁵⁵ Основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств (обласні дані за 2012 р.) / Відповідальний за випуск Чернігова Н.В. – Кіровоград: Головне управління статистики у Кіровоградській області, 2013 р. – 115 с. (с. 25, 78-79).

Продовження табл. 3.1

1	2	3	4	5	6	7	8	9
	у тому числі:							
	- витрати на оплату праці	391743,3	235745,4	120796,1	40219,4	23366,4	4135,7	7699,7
	- відрахування на соціальні заходи	141535,1	84016,3	44491,4	14939,1	8727,1	1559,6	2740,7
	- прибуток	1593495,9	1022307,7	543125,2	198359,3	10150,1	9831,2	8081,7
4.	2013 р. ¹⁵⁶							
	Додана вартість, тис. грн.	1336205,0	591878,1	430823,8	157036,8	45232,9	14154,1	20881,3
	у тому числі:							
	- витрати на оплату праці	407332,5	233234,8	132569,8	46081,3	25037,2	6202,3	10288,4
	- відрахування на соціальні заходи	151354,9	86863,9	48977,7	17318,3	9272,6	2399,0	3841,7
	- прибуток	777517,6	505014,2	249276,3	93637,2	10923,1	5552,8	6751,2
5.	2014 р. ¹⁵⁷							
	Додана вартість, тис. грн.	2727018,7	1715994,8	940936,9	352635,9	20456,9	12198,0	17204,9
	у тому числі:							
	- витрати на оплату праці	431207,5	254567,0	139292,3	51172,3	20227,2	8188,4	8932,6
	- відрахування на соціальні заходи	162545,7	96062,1	52038,3	19065,2	7619,9	3436,9	3388,5
	- прибуток	2133265,5	1365365,7	749606,3	282398,4	12837,0	572,7	4883,8
6.	2015 р. ¹⁵⁸							
	Додана вартість, тис. грн.	7031645,0	4733325,9	2101290,0	799168,3	127720,8	26386,8	42921,5
	у тому числі:							
	- витрати на оплату праці	531254,4	320091,0	165802,1	58106,2	25021,4	8629,6	11710,3
	- відрахування на соціальні заходи	188349,9	113630,0	58839,8	20377,1	8286,8	3168,5	4424,8
	- прибуток	6312040,7	4299604,9	1876648,1	720685,0	94412,6	14588,7	26786,4

Динаміка сукупної доданої вартості, створеної сільськогосподарськими підприємствами усіх форм власності та господарювання Кіровоградської області за 2010-2015 рр., відображена на рис. 3.1.

¹⁵⁶ Основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств (обласні дані за 2013 р.) / Відповідальний за випуск Чернігова Н.В. – Кіровоград: Головне управління статистики у Кіровоградській області, 2014 р. – 112 с. (с. 25, 77-78).

¹⁵⁷ Основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств (обласні дані за 2014 р.) / Відповідальний за випуск Чернігова Н.В. – Кіровоград: Головне управління статистики у Кіровоградській області, 2015 р. – 116 с. (с. 25, 76-77).

¹⁵⁸ Основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств (обласні дані за 2015 р.) / Відповідальний за випуск Чернігова Н.В. – Кіровоград: Головне управління статистики у Кіровоградській області, 2016 р. – 113 с. (с. 25, 77-78).

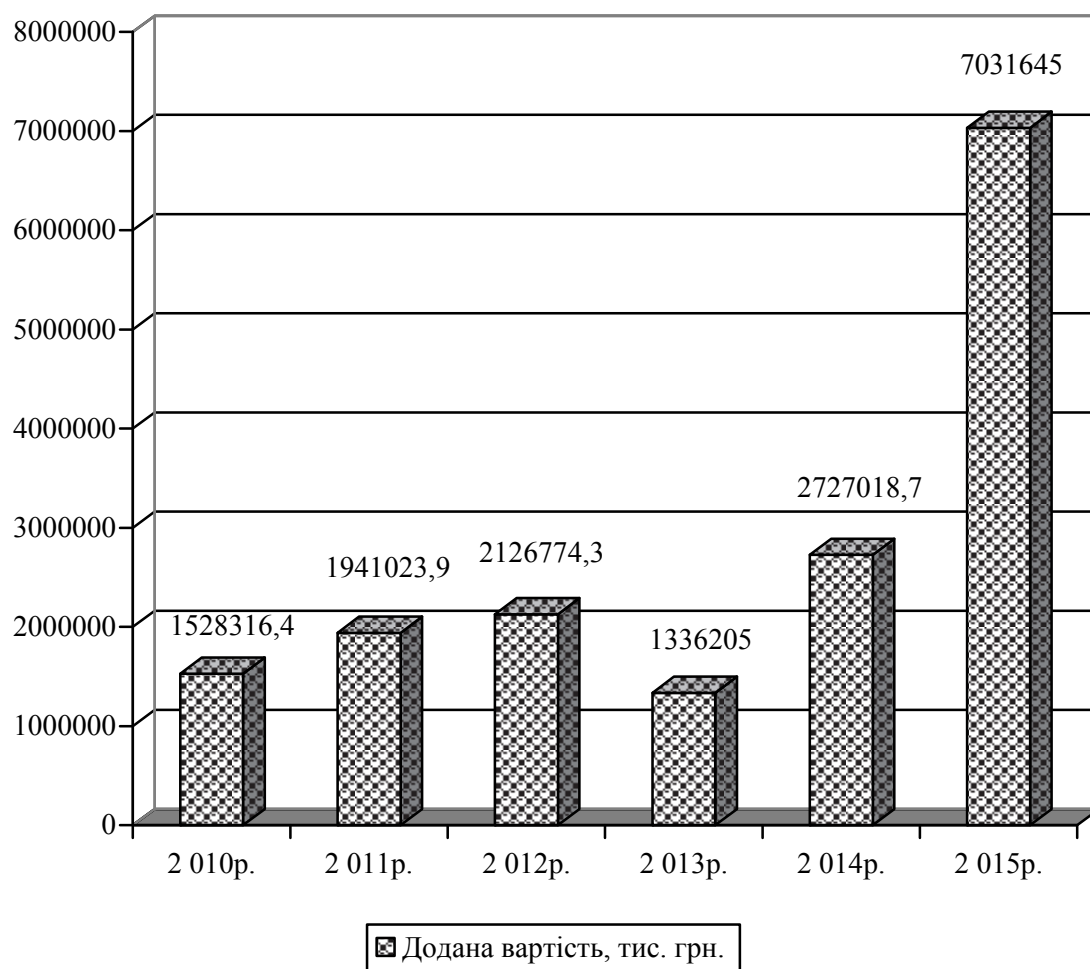


Рис. 3.1. Сукупна додана вартість, створена сільськогосподарськими підприємствами усіх форм власності та господарювання Кіровоградської області за 2010-2015 рр.

Так, у 2015 р. порівняно з 2010 р. сукупна додана вартість, створена сільськогосподарськими підприємствами усіх форм власності та господарювання Кіровоградської області збільшилася в 4,60 рази, а порівняно з 2014 р. – в 2,58 рази.

Розглянемо у динаміці зміну доданої вартості, створеної сільськогосподарськими підприємствами Кіровоградської області у розрізі організаційно-правових форм господарювання (рис. 3.2).

Як видно з рис. 3.2, вагомою складовою сукупної доданої вартості, створеної сільськогосподарськими підприємствами Кіровоградської області у 2010-2015 рр. є додана вартість, створена господарськими товариствами та приватними сільськогосподарськими підприємствами (з урахуванням фермерських господарств).

Сукупна додана вартість у сільському господарстві створюється за рахунок рослинницької та тваринницької галузей.

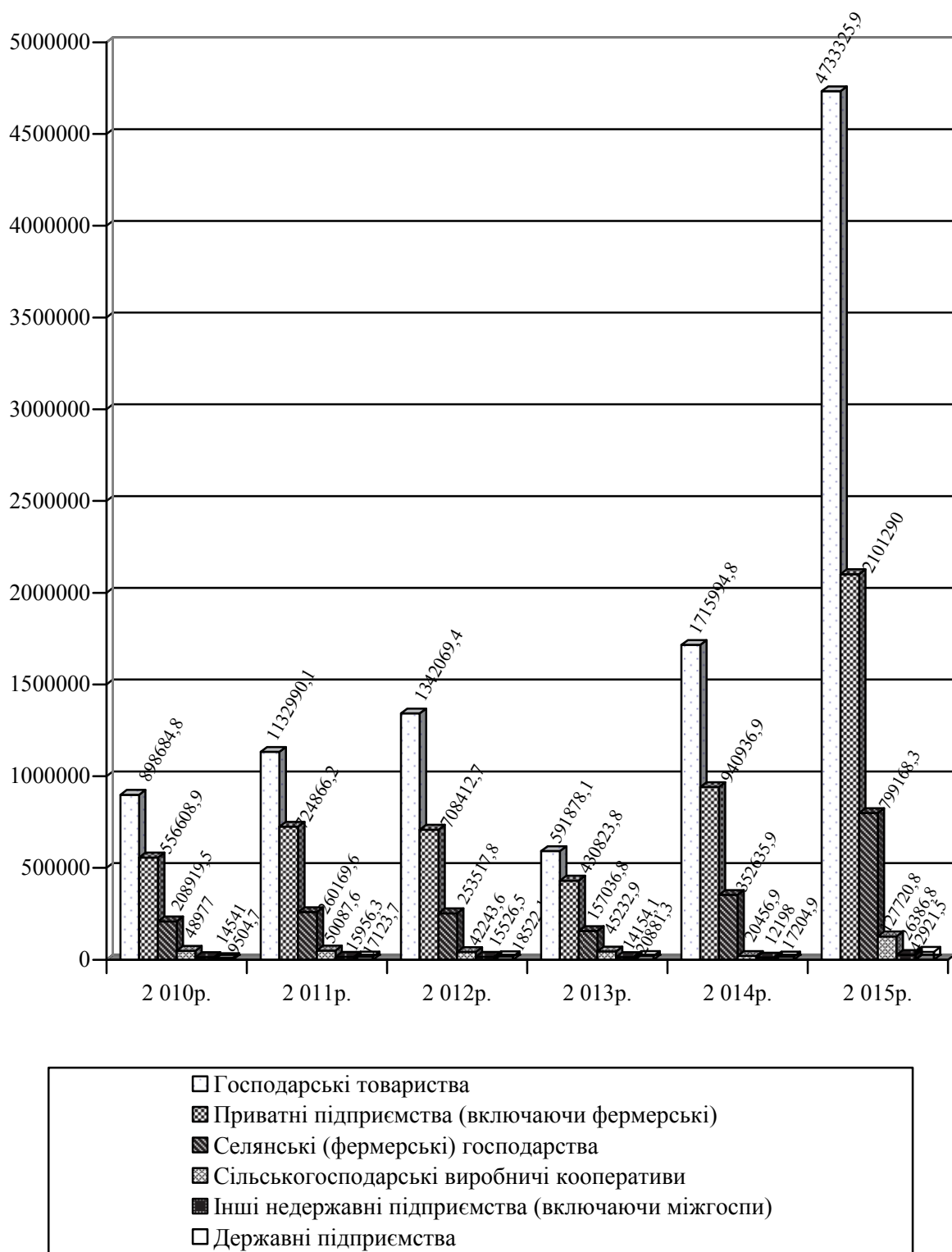


Рис. 3.2. Додана вартість, створена сільськогосподарськими підприємствами Кіровоградської області у розрізі організаційно-правових форм господарювання за 2010-2015 рр., тис. грн.

Відслідковуємо процес формування доданої вартості у галузі рослинництва у розрізі суб'єктів господарювання різних організаційно-правових форм Кіровоградської області (табл. 3.2).

Таблиця 3.2

Формування доданої вартості у галузі рослинництва у розрізі суб'єктів господарювання різних організаційно-правових форм Кіровоградської області у 2010-2015 рр., тис. грн.

№ з/п	Складові доданої вартості	Організаційно-правові форми господарювання						
		Сільськогосподарські підприємства - разом	З них:					
			Недержавні підприємства					Державні підприємства
			Господарські товариства	Приватні підприємства (включаючи фермерські)	з них селянські (фермерські) господарства	Сільгоспкооперативи (виробничі)	Інші підприємства (включаючи міжгосп)	
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1.	2010 р. ¹⁵⁹							
	Додана вартість, тис. грн.	1499698,7	880423,9	548316,8	206659,8	48444,6	14601,8	7911,6
	у тому числі:							
	- витрати на оплату праці	213865,6	125284,3	70046,7	26307,6	14602,7	1847,1	2084,8
	- відрахування на соціальні заходи	76078,7	44462,5	24997,4	9604,4	5199,5	658,2	761,1
	- прибуток	1209754,4	710677,1	453272,7	170747,8	28642,4	12096,5	5065,7
2.	2011 р. ¹⁶⁰							
	Додана вартість, тис. грн.	1873938,8	1077423,7	713753,7	256812,0	49107,1	15433,8	18220,5
	у тому числі:							
	- витрати на оплату праці	286148,3	168916,4	93848,5	35296,2	17059,1	2483,6	3840,7
	- відрахування на соціальні заходи	105685,6	62550,3	34278,0	13243,2	6489,2	920,8	1447,3
	- прибуток	1482104,9	845957,0	585627,2	208272,6	25558,8	12029,4	12932,5
3.	2012 р. ¹⁶¹							
	Додана вартість, тис. грн.	2018649,1	1246558,5	696755,3	249733,3	45342,0	13675,7	16317,6
	у тому числі:							

¹⁵⁹ Основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств (обласні дані за 2010 р.) / Відповідальний за випуск Чернігова Н.В. – Кіровоград: Головне управління статистики у Кіровоградській області, 2011 р. – 112 с. (с. 25, 79-80).

¹⁶⁰ Основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств (обласні дані за 2011 р.) / Відповідальний за випуск Чернігова Н.В. – Кіровоград: Головне управління статистики у Кіровоградській області, 2012 р. – 114 с. (с. 27, 81-82).

¹⁶¹ Основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств (обласні дані за 2012 р.) / Відповідальний за випуск Чернігова Н.В. – Кіровоград: Головне управління статистики у Кіровоградській області, 2013 р. – 115 с. (с. 26, 80-81).

Продовження табл. 3.2

1	2	3	4	5	6	7	8	9
	- витрати на оплату праці	325663,8	199856,1	102275,2	35675,5	15679,6	2625,8	5227,1
	- відрахування на соціальні заходи	117447,7	70988,9	37604,9	13253,6	6003,7	998,4	1851,8
	- прибуток	1575537,6	975713,5	556875,2	200804,2	23658,7	10051,5	9238,7
4.	2013 р. ¹⁶²							
	Додана вартість, тис. грн.	1252418,9	747087,5	426753,6	154064,9	50666,5	8697,9	19213,4
	у тому числі:							
	- витрати на оплату праці	339952,6	198736,4	113523,0	39740,0	18577,2	2899,8	6216,2
	- відрахування на соціальні заходи	126428,8	74277,8	41882,3	14910,6	6874,0	1094,9	2299,8
	- прибуток	786037,5	474073,3	271348,3	99414,3	25215,3	4703,2	10697,4
5.	2014 р. ¹⁶³							
	Додана вартість, тис. грн.	2677623,6	1655669,3	930215,7	348042,2	59183,7	15220,1	17334,8
	у тому числі:							
	- витрати на оплату праці	366376,0	221063,0	120869,1	44973,6	15075,2	2942,9	6425,8
	- відрахування на соціальні заходи	137640,7	83251,8	45171,3	16755,7	5651,9	1147,2	2418,5
	- прибуток	2173606,9	1351354,5	764175,3	286312,9	38456,6	11130,0	8490,5
6.	2015 р. ¹⁶⁴							
	Додана вартість, тис. грн.	6931879,2	4673329,0	2072926,8	794897,2	129819,9	15328,6	40474,9
	у тому числі:							
	- витрати на оплату праці	457659,5	280996,4	146223,9	51566,6	19803,2	2125,0	8511,0
	- відрахування на соціальні заходи	161918,2	99882,8	51672,1	18031,8	6380,2	759,5	3223,6
	- прибуток	6312301,5	4292449,8	1875030,8	725298,8	103636,5	12444,1	28740,3

¹⁶² Основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств (обласні дані за 2013 р.) / Відповідальний за випуск Чернігова Н.В. – Кіровоград: Головне управління статистики у Кіровоградській області, 2014 р. – 112 с. (с. 26, 78-79).

¹⁶³ Основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств (обласні дані за 2014 р.) / Відповідальний за випуск Чернігова Н.В. – Кіровоград: Головне управління статистики у Кіровоградській області, 2015 р. – 116 с. (с. 26, 78-81).

¹⁶⁴ Основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств (обласні дані за 2015 р.) / Відповідальний за випуск Чернігова Н.В. – Кіровоград: Головне управління статистики у Кіровоградській області, 2016 р. – 113 с. (с. 26, 79-80).

Динаміка доданої вартості, створеної сільськогосподарськими підприємствами усіх форм власності та господарювання Кіровоградської області у галузі рослинництва за 2010-2015 рр., відображена на рис. 3.3.

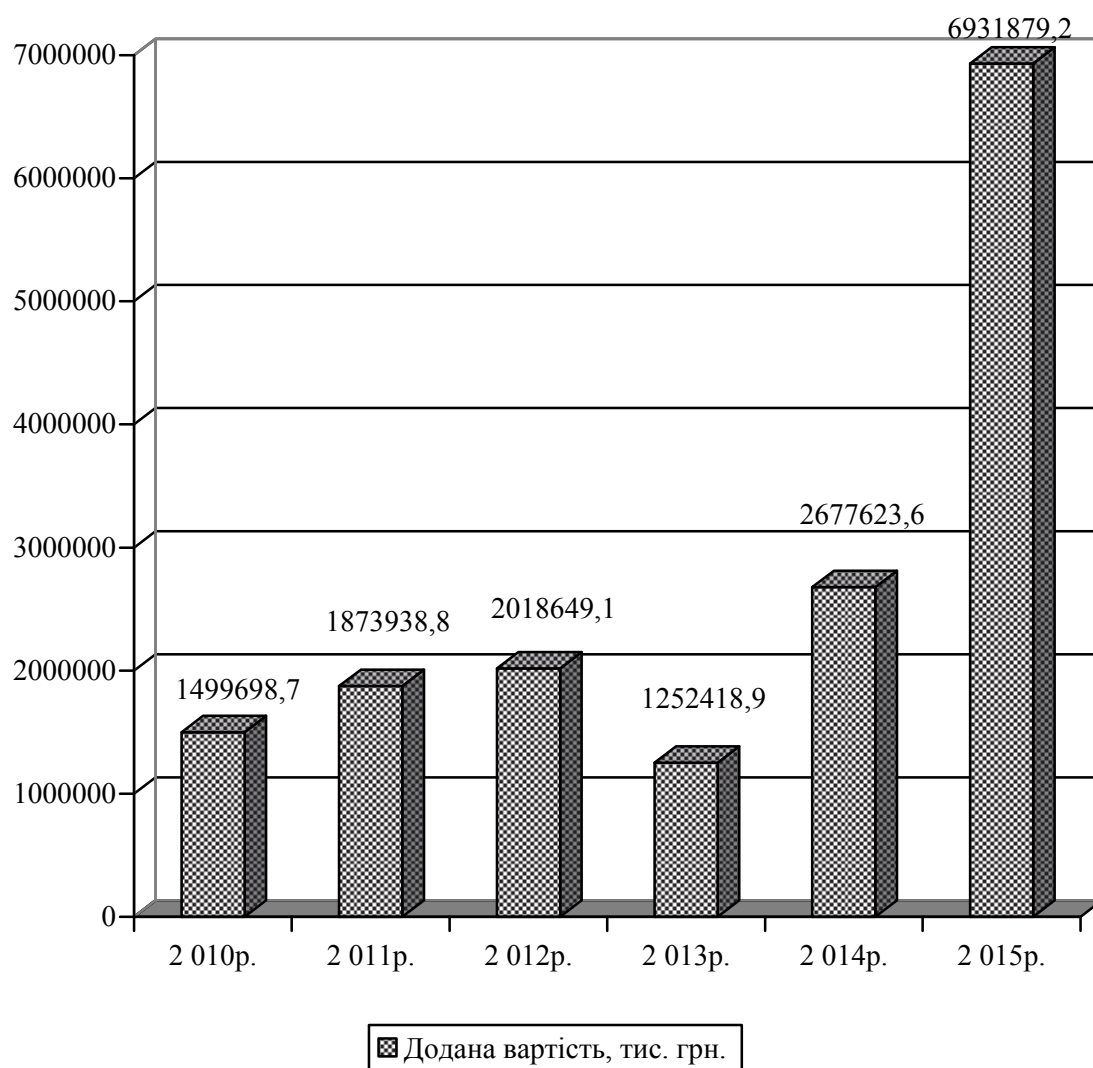


Рис. 3.3. Додана вартість, створена сільськогосподарськими підприємствами усіх форм власності та господарювання Кіровоградської області у галузі рослинництва за 2010-2015 рр.

Додана вартість, створена сільськогосподарськими підприємствами усіх форм власності та господарювання Кіровоградської області у галузі рослинництва протягом 2010-2012 рр. збільшувалася, проте у 2013 р. її обсяг був найнижчим, і становив 2018649,1 тис. грн. У 2015 р. додана вартість рослинницької галузі збільшилася порівняно з 2010 р. в 4,62 рази, а порівняно з 2014 р. – в 2,59 рази.

Динаміку змін доданої вартості, створеної сільськогосподарськими підприємствами Кіровоградської області у розрізі організаційно-правових форм господарювання у галузі рослинництва, відображено на рис. 3.4.

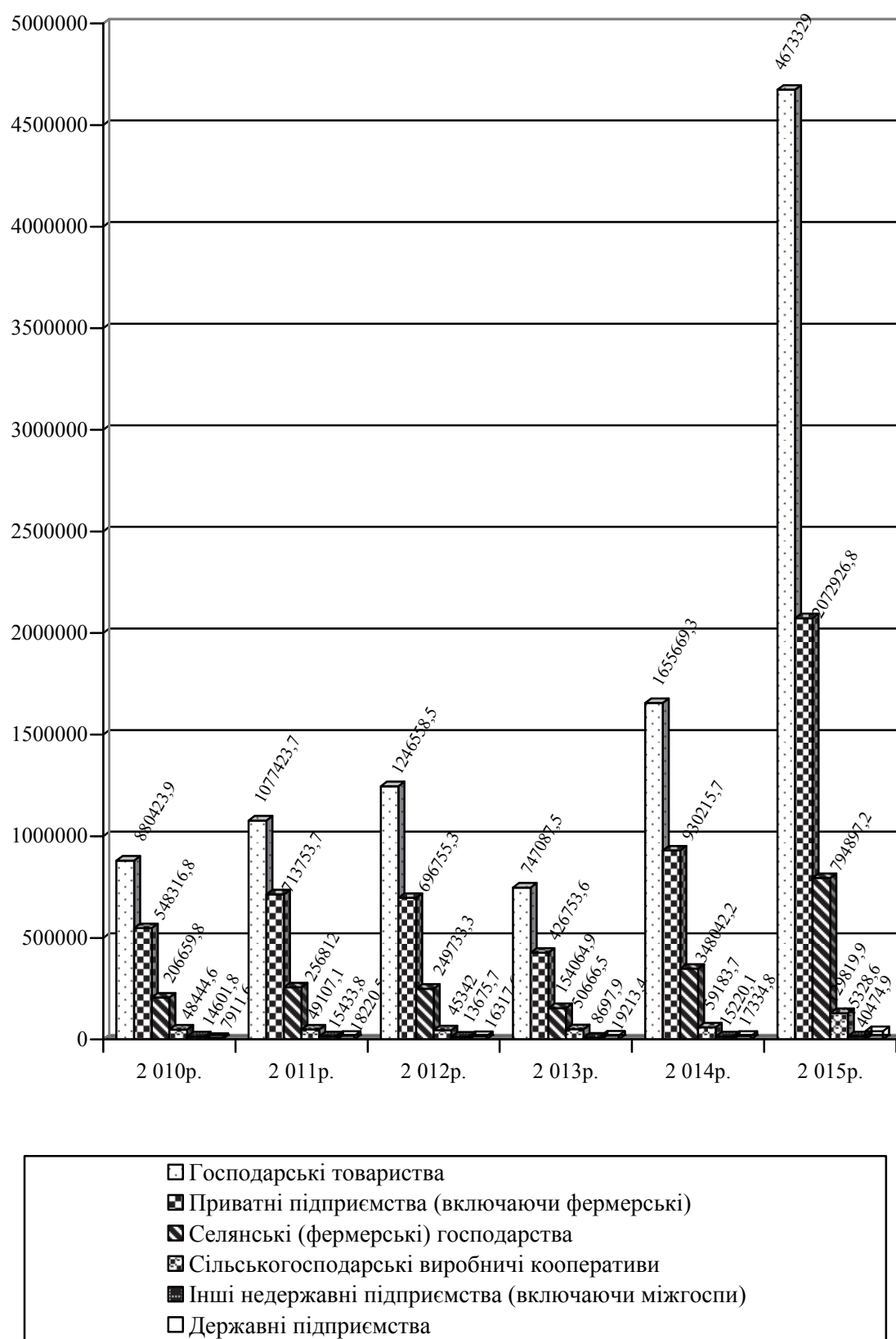


Рис. 3.4. Додана вартість, створена сільськогосподарськими підприємствами Кіровоградської області у розрізі організаційно-правових форм господарювання у галузі рослинництва за 2010-2015 рр., тис. грн.

Процес формування доданої вартості у галузі тваринництва у розрізі суб'єктів господарювання різних організаційно-правових форм Кіровоградської області відображено в табл. 3. 3.

Таблиця 3.3

Формування доданої вартості у галузі тваринництва у розрізі суб'єктів господарювання різних організаційно-правових форм Кіровоградської області у 2010-2015 рр., тис. грн.

№ з/п	Складові доданої вартості	Організаційно-правові форми господарювання						
		Сільськогосподарські підприємства - разом	з них:					
			Недержавні підприємства					Державні підприємства
			Господарські товариства	Приватні підприємства (включаючи фермерські)	з них селянські (фермерські) господарства	Сільгоспкооперативи (виробничі)	Інші підприємства (включаючи міжгоспи)	
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1.	2010 р. ¹⁶⁵							
	Додана вартість, тис. грн.	28617,7	18260,9	8292,1	2259,7	532,4	-60,8	1593,1
	у тому числі:							
	- витрати на оплату праці	49291,4	22549,2	14774,2	3396,5	9235,7	79,0	2653,3
	- відрахування на соціальні заходи	17772,1	8061,0	5308,9	1229,0	3360,2	27,8	1014,2
	- прибуток (збиток)	-38445,8	-12349,3	-11791,0	-2365,8	-12063,5	-167,6	-2074,4
2.	2011 р. ¹⁶⁶							
	Додана вартість, тис. грн.	67085,1	55566,4	11112,5	3357,6	980,5	522,5	-1096,8
	у тому числі:							
	- витрати на оплату праці	61874,5	34132,8	16568,0	4311,8	7811,1	964,3	2398,3
	- відрахування на соціальні заходи	22992,9	12637,1	6120,5	1599,1	2989,8	346,6	898,9
	- прибуток (збиток)	-17782,3	8796,5	-11576,0	-2553,3	-9820,4	-788,4	-4394,0

¹⁶⁵ Основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств (обласні дані за 2010 р.) / Відповідальний за випуск Чернігова Н.В. – Кіровоград: Головне управління статистики у Кіровоградській області, 2011 р. – 112 с. (с. 25, 81-82).

¹⁶⁶ Основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств (обласні дані за 2011 р.) / Відповідальний за випуск Чернігова Н.В. – Кіровоград: Головне управління статистики у Кіровоградській області, 2012 р. – 114 с. (с. 27, 83-84).

Продовження табл. 3.3

1	2	3	4	5	6	7	8	9
3.	2012 р. ¹⁶⁷							
	Додана вартість, тис. грн.	108125,2	95510,9	11657,4	3784,5	-3098,4	1850,8	2204,5
	у тому числі:							
	- витрати на оплату праці	66079,5	35889,3	18520,9	4543,9	7686,8	1509,9	2472,6
	- відрахування на соціальні заходи	24087,4	13027,4	6886,5	1685,5	2723,4	561,2	888,9
	- прибуток (збиток)	17958,3	46594,2	-13750,0	-2444,9	-13508,6	-220,3	-1157,0
4.	2013 р. ¹⁶⁸							
	Додана вартість, тис. грн.	83786,1	78025,4	4070,2	2971,9	-5433,6	5456,2	1667,9
	у тому числі:							
	- витрати на оплату праці	67379,9	34498,4	19046,8	6341,3	6460,0	3302,5	4072,2
	- відрахування на соціальні заходи	24926,1	12586,1	7095,4	2407,7	2398,6	1304,1	1541,9
	- прибуток (збиток)	-8519,9	30940,9	-22072,0	-5777,1	-14292,2	849,6	-3946,2
5.	2014 р. ¹⁶⁹							
	Додана вартість, тис. грн.	49395,1	60325,5	10721,2	4593,7	-18499,6	-3022,1	-129,9
	у тому числі:							
	- витрати на оплату праці	64831,5	33504,0	18423,2	6198,7	5152,0	5245,5	2506,8
	- відрахування на соціальні заходи	24905,0	12810,3	6867,0	2309,5	1968,0	2289,7	970,0
	- прибуток (збиток)	-40341,4	14011,2	-14569,0	-3914,5	-25619,6	-10557,3	-3606,7
6.	2015 р. ¹⁷⁰							
	Додана вартість, тис. грн.	99765,8	59996,9	28363,2	4271,1	-2099,1	11058,2	2446,6
	у тому числі:							
	- витрати на оплату праці	73594,9	39094,6	19578,2	6539,6	5218,2	6504,6	3199,3
	- відрахування на соціальні заходи	26431,7	13747,2	7167,7	2345,3	1906,6	2409,0	1201,2
	- прибуток (збиток)	-260,8	7155,1	1617,3	-4613,8	-9223,9	2144,6	-1953,9

¹⁶⁷ Основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств (обласні дані за 2012 р.) / Відповідальний за випуск Чернігова Н.В. – Кіровоград: Головне управління статистики у Кіровоградській області, 2013 р. – 115 с. (с. 26, 82-83).

¹⁶⁸ Основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств (обласні дані за 2013 р.) / Відповідальний за випуск Чернігова Н.В. – Кіровоград: Головне управління статистики у Кіровоградській області, 2014 р. – 112 с. (с. 26, 78-81).

¹⁶⁹ Основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств (обласні дані за 2014 р.) / Відповідальний за випуск Чернігова Н.В. – Кіровоград: Головне управління статистики у Кіровоградській області, 2015 р. – 116 с. (с. 26, 80-81).

¹⁷⁰ Основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств (обласні дані за 2015 р.) / Відповідальний за випуск Чернігова Н.В. – Кіровоград: Головне управління статистики у Кіровоградській області, 2016 р. – 113 с. (с. 26, 81-82).

Додана вартість, створена сільськогосподарськими підприємствами усіх форм власності та господарювання Кіровоградської області у галузі тваринництва за 2010-2015 рр., відображена на рис. 3.5.

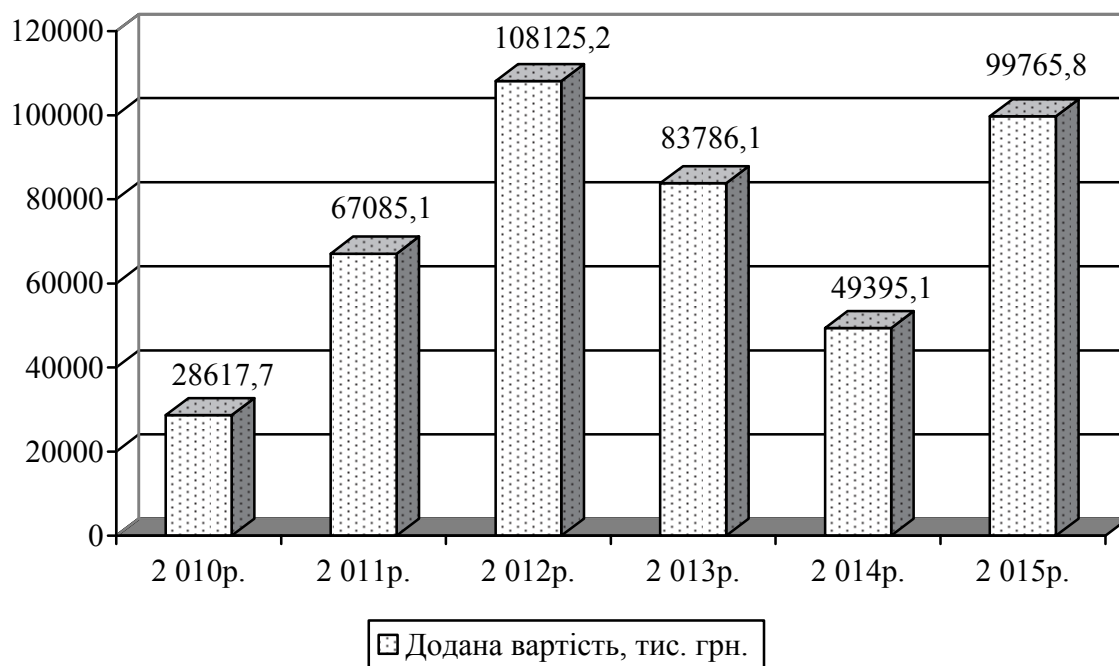


Рис. 3.5. Додана вартість, створена сільськогосподарськими підприємствами усіх форм власності та господарювання Кіровоградської області у галузі тваринництва за 2010-2015 рр.

Упродовж 2010-2015 рр. найбільший обсяг доданої вартості, створеної сільськогосподарськими підприємствами усіх форм власності та господарювання Кіровоградської області у галузі тваринництва, спостерігався у 2012 р. і становив 108125,2 тис. грн. У 2015 р. порівняно з 2010 р. показник збільшився в 3,49 рази, а порівняно з 2014 р. – в 2,02 рази.

У 2015 р. темпи зростання доданої вартості, створеної сільськогосподарськими підприємствами усіх форм власності та господарювання у галузі рослинництва, перевищили темпи зростання доданої вартості, сформованої у галузі тваринництва порівняно з 2010 р. в 1,32 рази. Таке співвідношення показників свідчить, що галузь рослинництва має значно кращі тенденції розвитку, ніж тваринницька галузь.

Слід зазначити, що виробництво продукції тваринництва в державних сільськогосподарських підприємствах, фермерських господарствах та сільськогосподарських виробничих кооперативах у 2010-2015 рр. було збитковим. За окремими категоріями господарств різних форм господарювання додана вартість взагалі не формувалася внаслідок високого рівня збитковості тваринницьких галузей. Про це свідчать від’ємні значення розрахункової величини доданої вартості (рис. 3.6).

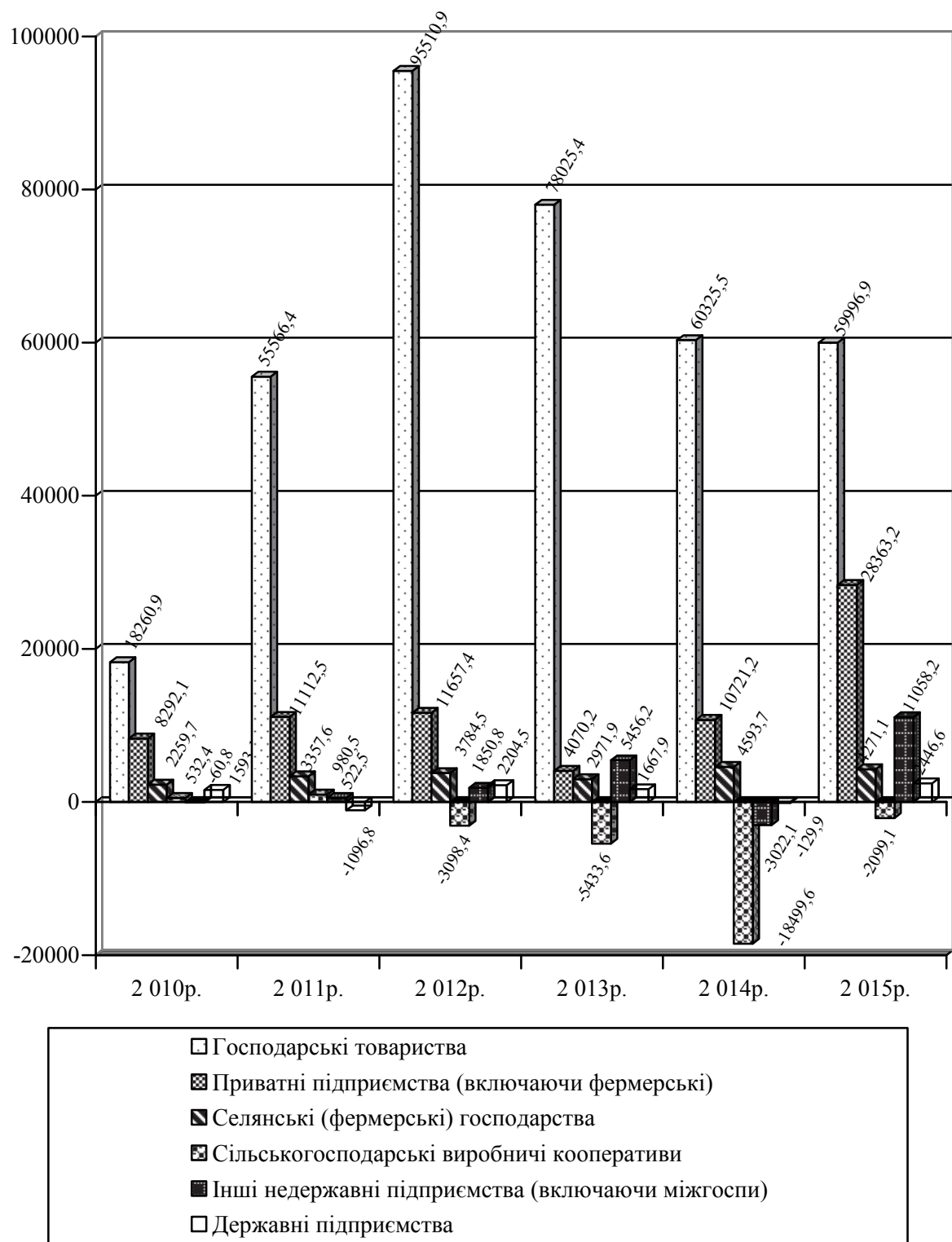


Рис. 3.6. Додана вартість, створена сільськогосподарськими підприємствами Кіровоградської області у розрізі організаційно-правових форм господарювання у галузі тваринництва за 2010-2015 рр., тис. грн.

Як видно з рис. 3.6, з 2012 по 2015 рр. додана вартість по тваринницьких галузях не була сформована у сільськогосподарських виробничих кооперативах внаслідок значного переважання величини отриманих збитків над сумою витрат з оплати праці та відрахувань на соціальні заходи. У 2010 та 2014 рр. подібна ситуація проявилася в інших сільськогосподарських підприємствах (з урахуванням міжгоспів), в 2011 та 2014 рр. – у державних сільськогосподарських підприємствах.

У 2015 р. порівняно з 2014 р. темпи зростання доданої вартості, створеної сільськогосподарськими підприємствами усіх форм власності та господарювання Кіровоградської області у галузі рослинництва перевищили ідентичний показник по тваринницькій галузі в 1,28 рази. У 2014 р. порівняно з 2013 р. темп зростання доданої вартості, сформованої сільськогосподарськими підприємствами області у галузі рослинництва становив 214%, а додана вартість, створена у галузі тваринництва, скоротилася на 41% (тобто співвідношення індексів динаміки доданої вартості склало 3,63 пункта). Внаслідок цього загалом по області відбулося поступове зростання сукупної доданої вартості сільського господарства: з 1336205,0 тис. грн. у 2013 р. до 2727018,7 тис. грн. у 2014 р. та 7031645,0 тис. грн. у 2015 р.

3.2. Оцінка податкового навантаження податку на додану вартість на мезо- та мікрорівні

Для розрахунку сукупності узагальнюючих показників навантаження на сільськогосподарських товаровиробників області податку на додану вартість необхідно одночасно залучати інформацію, надану Головним управлінням ДФС та Головним управлінням статистики у Кіровоградській області. У той же час дані, узагальнені у різних формах статистичних спостережень, та у формах, складених органами ДФС, враховуючи розрізненість ознак групування, відрізняються. При здійсненні розрахунку показників податкового навантаження на сільськогосподарських товаровиробників Кіровоградської області податку на додану вартість забезпечення принципів зіставності показників базувалося на урахуванні наступних моментів:

1) до 01.01.2017 р. діяв спеціальний режим оподаткування діяльності у сфері сільського та лісового господарства, а також рибальства. Зокрема, у 2013-2015 рр. суб'єкти господарювання відображали податковий кредит та податкові зобов'язання у розрізі сільськогосподарських та інших господарських операцій у різних деклараціях (відповідно, спеціальній та загальній). Обсяги пільг по ПДВ спрямовувалися сільськогосподарськими товаровиробниками на підтримку базових галузей аграрного виробництва, а

до бюджету сплачувалися лише суми ПДВ, визначені за загальною декларацією;

2) діяльність дрібних товаровиробників є виключно сільськогосподарською, у той час як діяльність середніх та великих за розмірами підприємств аграрного спрямування, у переважній більшості випадків, на 80-90% сільськогосподарська, а решту (10-20%) становлять інші господарські операції, за якими, зокрема, у 2013-2015 рр. й сплачувався ПДВ;

3) великі та середні за розмірами сільськогосподарські підприємства відображають основні економічні показники господарської діяльності у формі статистичної звітності №50-сг, тоді як дрібні фермерські господарства складають форму №2-ферм.

Отже, доречним та обґрунтованим є включення у розрахунок саме кількості суб'єктів господарювання, відображених в узагальненні по формі №50-сг, адже саме ці товаровиробники сплачували ПДВ до бюджету за загальною декларацією упродовж досліджуваного періоду (2013-2015 рр.).

За інформацією, наданою Головним управлінням ДФС у Кіровоградській області, у 2013-2015 рр. спостерігалось нарощування обсягів надходження сум податку на додану вартість від сільськогосподарських товаровиробників до державного бюджету (рис. 3.7).

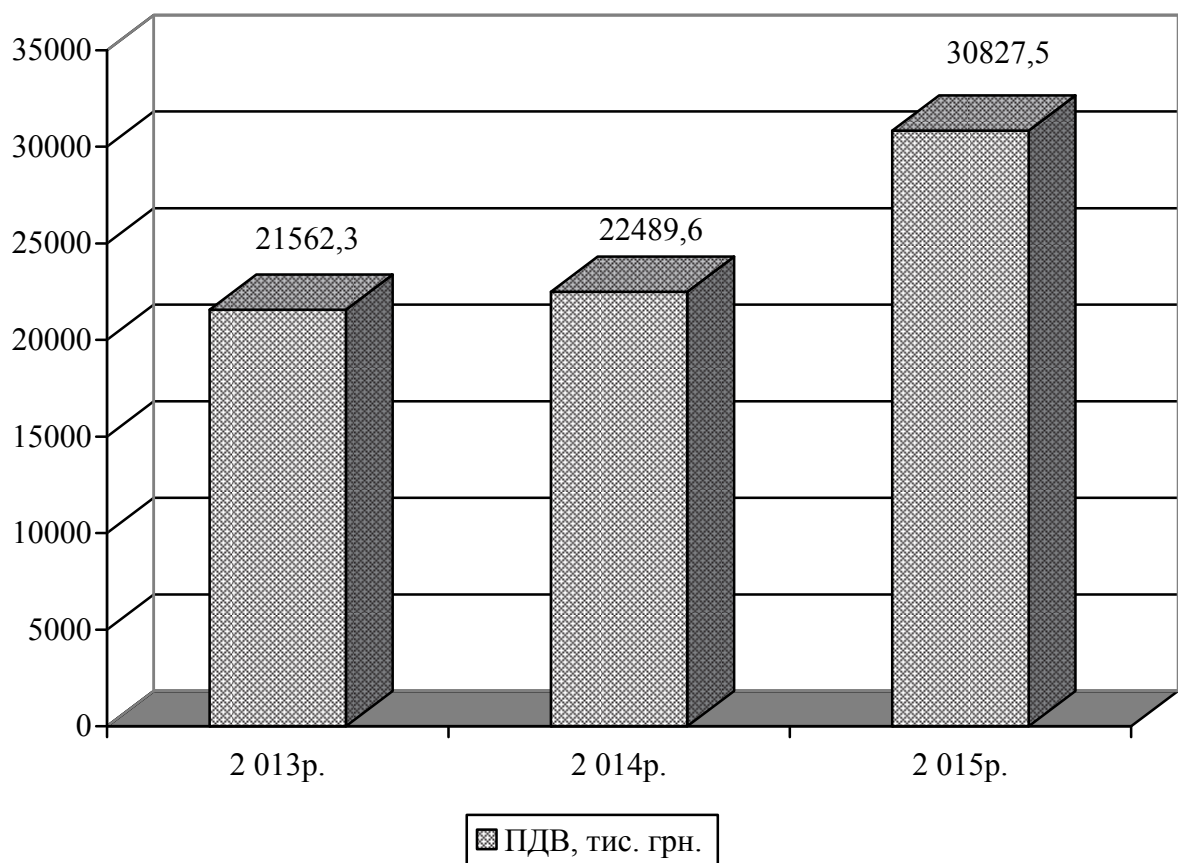


Рис. 3.7. Надходження сум податку на додану вартість від сільськогосподарських товаровиробників Кіровоградської області до державного бюджету за 2013-2015 рр.

Так, у 2015 р. порівняно з 2013 р. надходження сум податку на додану вартість від сільськогосподарських товаровиробників Кіровоградської області до державного бюджету збільшилися в 1,43 рази, порівняно з 2014 р. – в 1,37 рази.

З використанням інформації, згрупованої в табл. 3.4, здійснюємо розрахунок показників навантаження податку на додану вартість на важливі складові діяльності агроформувань.

Таблиця 3.4

Розрахунок показників навантаження податку на додану вартість на важливі складові діяльності агроформувань Кіровоградської області, 2013-2015 рр.

№ з/п	Показник	2013 р. ¹⁷¹	2014 р. ¹⁷²	2015 р. ¹⁷³
1.	<i>Вихідні дані для розрахунку:</i>			
1.1.	Надходження сум ПДВ від сільськогосподарських товаровиробників до державного бюджету, тис. грн.	21562,3	22489,6	30827,5
1.2.	Кількість сільськогосподарських підприємств (з урахуванням фермерських господарств), од.	505	511	516
1.3.	Площа сільськогосподарських угідь, тис. га	999,7	991,9	991,9
	у т.ч. рілля, тис. га	988,2	982,4	980,4
1.4.	Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції сільського господарства, тис. грн.	5888227,6	8010828,0	16391048,9
1.5.	Прибуток від реалізації продукції сільського господарства, тис. грн.	777517,6	2133265,5	6312040,7
2.	<i>Показники навантаження податку на додану вартість на важливі складові діяльності агроформувань:</i>			
	- на одне сільськогосподарське підприємство (з урахуванням фермерських господарств), тис. грн./од.	42,70	44,01	59,74
	- на 1 га сільськогосподарських угідь, грн.	21,57	22,67	31,08
	- на 1 га ріллі, грн.	21,82	22,89	31,44
	- на 1 грн. чистого доходу (виручки) від реалізації продукції сільського господарства, грн.	0,0037	0,0028	0,0019
	- на 1 грн. прибутку від реалізації продукції сільського господарства, грн.	0,0277	0,0105	0,0049

¹⁷¹ Основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств (обласні дані за 2013 р.) / Відповідальний за випуск Чернігова Н.В. – Кіровоград: Головне управління статистики у Кіровоградській області, 2014 р. – 112 с. (с. 4, 25).

¹⁷² Основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств (обласні дані за 2014 р.) / Відповідальний за випуск Чернігова Н.В. – Кіровоград: Головне управління статистики у Кіровоградській області, 2015 р. – 116 с. (с. 5, 25).

¹⁷³ Основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств (обласні дані за 2015 р.) / Відповідальний за випуск Чернігова Н.В. – Кіровоград: Головне управління статистики у Кіровоградській області, 2016 р. – 113 с. (с. 5, 25).

Упродовж 2013-2015 рр. поступово збільшувалися обсяги надходжень до бюджету сум податку на додану вартість у розрахунку на одне сільськогосподарське підприємство області (рис. 3.8).

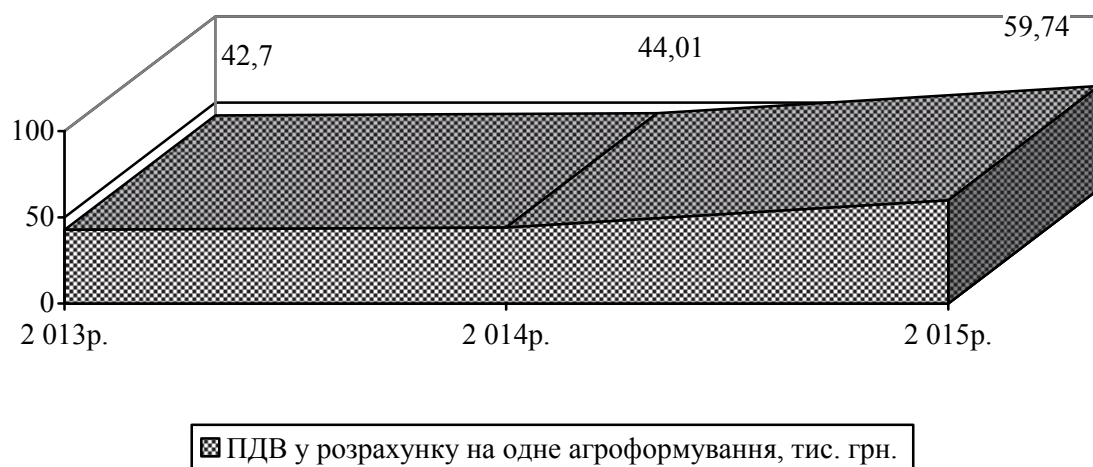


Рис. 3.8. Надходження до державного бюджету сум податку на додану вартість від сільськогосподарських товаровиробників у розрахунку на одне агроформування Кіровоградської області, 2013-2015 рр.

Збільшилися й обсяги надходжень до бюджету сум податку на додану вартість від сільськогосподарських товаровиробників області у розрахунку на 1 га сільськогосподарських угідь та на 1 га ріллі (рис. 3.9).

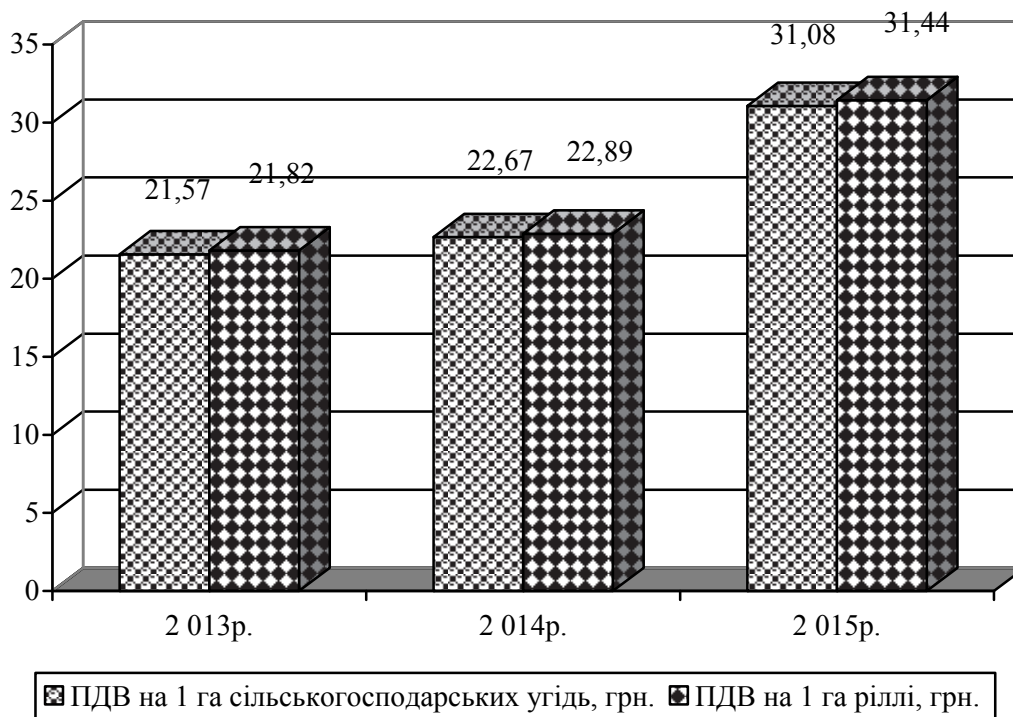


Рис. 3.9. Надходження до державного бюджету сум податку на додану вартість від сільськогосподарських товаровиробників Кіровоградської області у розрахунку на 1 га сільськогосподарських угідь та на 1 га ріллі, 2013-2015 рр.

У процесі дослідження навантаження податком на додану вартість слід приділяти особливу увагу показникам, при розрахунку яких в чисельнику та знаменнику формули застосовують результативні вартісні складові, адже в такий спосіб нівелюється вплив інфляційного чинника. Так, навантаження нарахованих сум податку на додану вартість на 1 грн. чистого доходу (виручки) від реалізації продукції сільського господарства та на 1 грн. прибутку від реалізації продукції сільського господарства протягом 2013-2015 рр. було несуттєвим і у динаміці знижувалося (рис. 3.10).

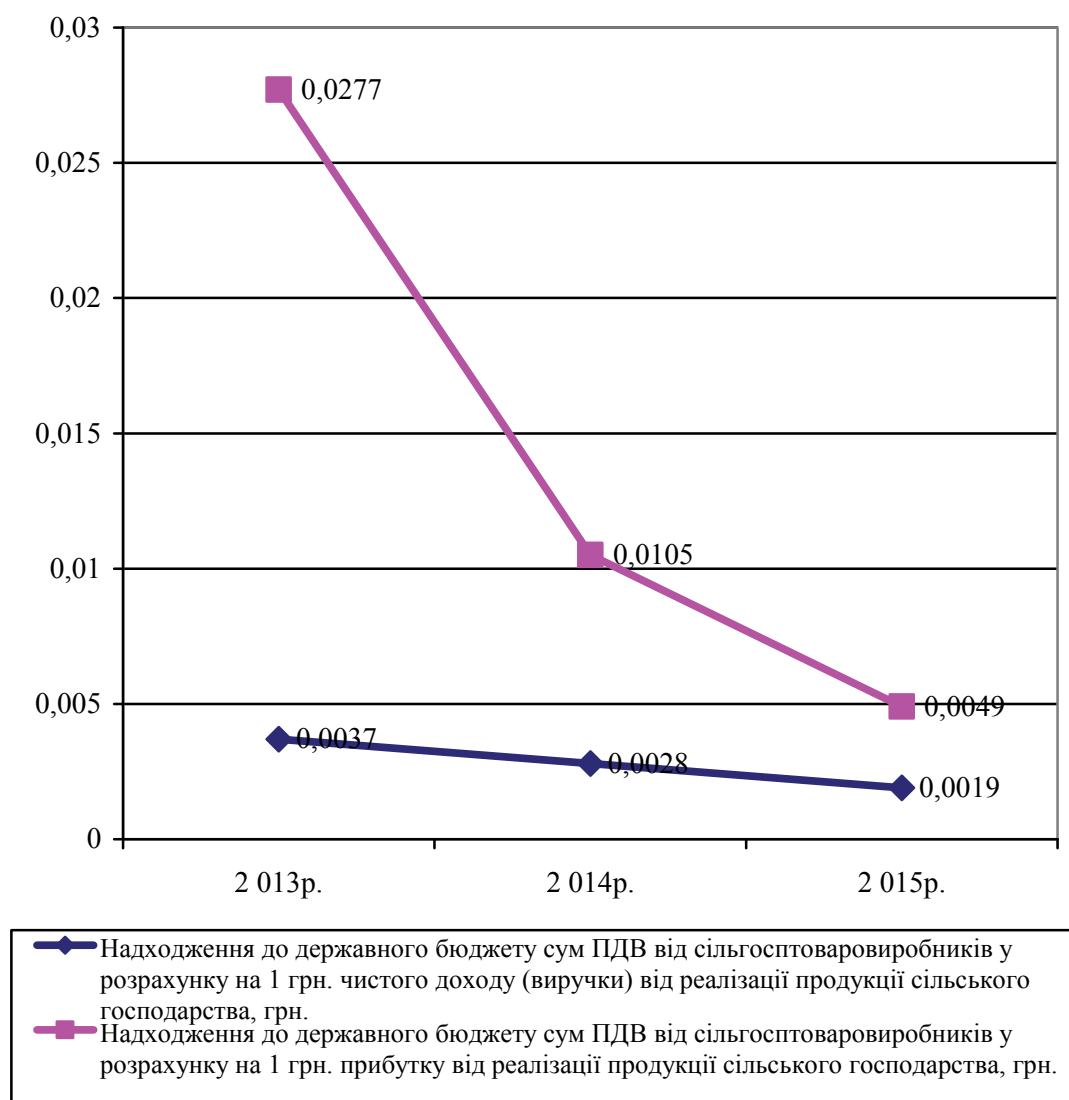


Рис. 3.10. Надходження до державного бюджету сум ПДВ від сільгосптоваровиробників Кіровоградської області у розрахунку на 1 грн. чистого доходу (виручки) від реалізації та на 1 грн. прибутку від реалізації продукції сільського господарства, 2013-2015 рр.

Слід зазначити, що у загальному обсязі податків і зборів, що надійшли до державного бюджету від сільськогосподарських товаровиробників області упродовж 2013-2015 рр., частка ПДВ поступово знижувалася (табл. 3.5).

Необхідно враховувати, що у розрізі окремих суб'єктів господарювання питома вага ПДВ у загальному обсязі сплати податків

(зборів, платежів) та показники навантаження податку на додану вартість на важливі складові діяльності можуть суттєво відрізнятися в залежності від особливостей господарювання.

Таблиця 3.5

Частка ПДВ у загальному обсязі надходжень податків і зборів від сільськогосподарських товаровиробників Кіровоградської області до державного бюджету, 2013-2015 рр.

№ з/п	Показник	2013 р.	2014 р.	2015 р.
1.	Загальний обсяг надходжень податків і зборів від сільськогосподарських товаровиробників області до державного бюджету, тис. грн.	28943,6	32846,4	165073,4
	у т.ч. податок на додану вартість, тис. грн.	21562,3	22489,6	30827,5
2.	Питома вага ПДВ у загальному обсязі надходжень податків і зборів від сільськогосподарських товаровиробників області до державного бюджету, %	74,50	68,47	18,68

Як правило, великі агроформування, окрім безпосереднього виробництва сільськогосподарської продукції, здійснюють її промислову переробку та мають розгалужену власну мережу збуту. До складу агрохолдингів входять відокремлені складові, які в частині сільськогосподарської діяльності, як правило, застосовують пільгові режими оподаткування, а в частині промислової переробки та збутової діяльності є платниками податків на загальних засадах.

Статтею 11-1 Закону України «Про управління об'єктами державної власності» від 21.09.2006 р. № 185-V (редакція від 01.01.2017 р.) встановлено, що державні унітарні підприємства та їх об'єднання зобов'язані спрямувати частину чистого прибутку (доходу) до державного бюджету України у розмірі не менше 30 відсотків у порядку, визначеному Кабінетом міністрів України¹⁷⁴. З 01 січня 2016 року урядом встановлено норматив відрахування частини чистого прибутку на рівні 75 відсотків (постанова Кабінету Міністрів України від 30.12.2015 р. №1156)¹⁷⁵.

Зазначені особливості суттєво змінюють загальну структуру платежів суб'єктів господарювання та, зокрема, частку податку на додану вартість у загальному обсязі сплати податків (зборів, платежів).

Для прикладу розглянемо динаміку змін частки ПДВ у загальному обсязі сплати податків (зборів, платежів) по Державному підприємству Дослідне господарство «Елітне» Кіровоградської державної

¹⁷⁴ Про управління об'єктами державної власності / Закон України від 21.09.2006 р. № 185-V (редакція від 01.01.2017 р.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/185-16/page2>

¹⁷⁵ Про внесення змін до пункту 1 Порядку відрахування до державного бюджету частини чистого прибутку (доходу) державними унітарними підприємствами та їх об'єднаннями / Постанова Кабінету Міністрів України від 30.12.2015 р. №1156 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1156-2015-%D0%BF>

сільськогосподарської дослідної станції Національної академії аграрних наук України (Кіровоградська область, Кіровоградський район, с. Созонівка) (рис. 3.11).

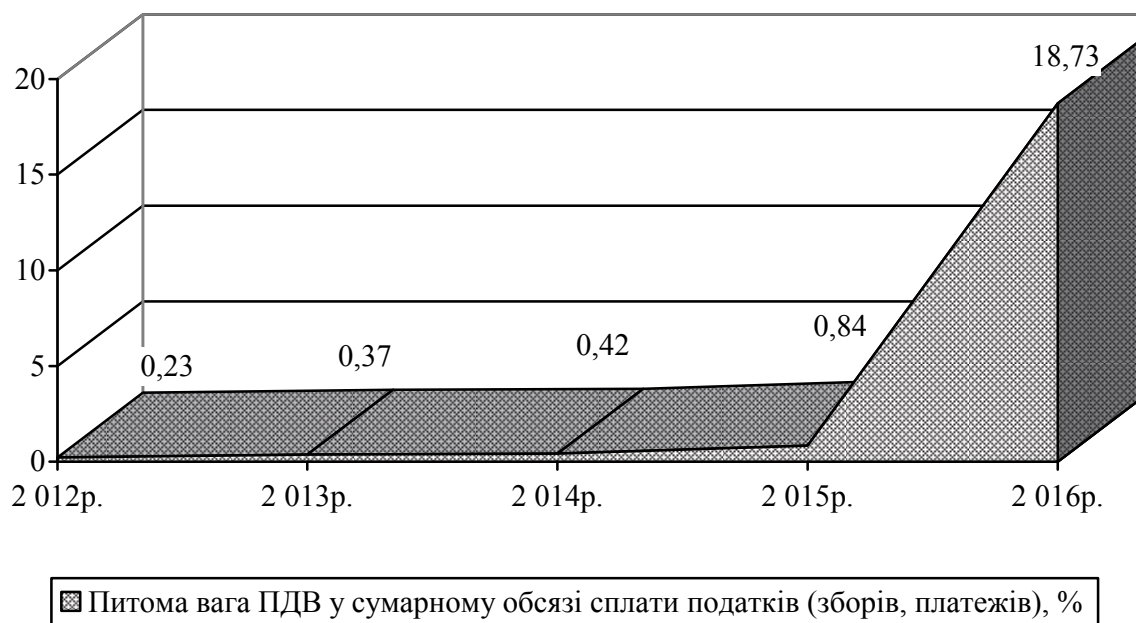


Рис. 3.11. Динаміка частки ПДВ у сумарному обсязі сплати податків (зборів, платежів) по ДП ДГ «Елітне» КДСГДС НААН, 2012-2016 рр.¹⁷⁶

В землекористуванні господарства налічується 3306,5 га сільськогосподарських угідь, у т. ч. 3225 га орної землі. Підприємство утримує близько 800 голів ВРХ, в т. ч. 280 корів молочного та м'ясного напрямків, більше 2000 голів свиней. Основними напрямками діяльності ДП ДГ «Елітне» КДСГДС НААН є вирощування і реалізація високоякісного елітного та репродукційного насіння нових перспективних районованих сортів та гібридів сільськогосподарських культур, племінного молодняка ВРХ і свиней. На базі дослідного господарства проходять випробування наукові розробки КДСГДС та інших установ мережі академії.

Динаміку змін сум сплаченого до бюджету ПДВ у розрахунку на 1 га сільськогосподарських угідь та на 1 га ріллі по ДП ДГ «Елітне» КДСГДС НААН відображено на рис. 3.12¹⁷⁷.

Як видно з рис. 3.11 та 3.12, протягом 2012-2015 рр. частка ПДВ у сумарному обсязі сплати податків (зборів, платежів) по ДП ДГ «Елітне» КДСГДС НААН, а також обсяги сплати сум податку на додану вартість у розрахунку на 1 га сільськогосподарських угідь та на 1 га ріллі поступово зростали, проте у 2016 р. ситуація кардинально змінилася у зв'язку зі змінами в законодавстві.

¹⁷⁶ За даними бухгалтерської служби ДП ДГ «Елітне» КДСГДС НААН

¹⁷⁷ За даними бухгалтерської служби ДП ДГ «Елітне» КДСГДС НААН

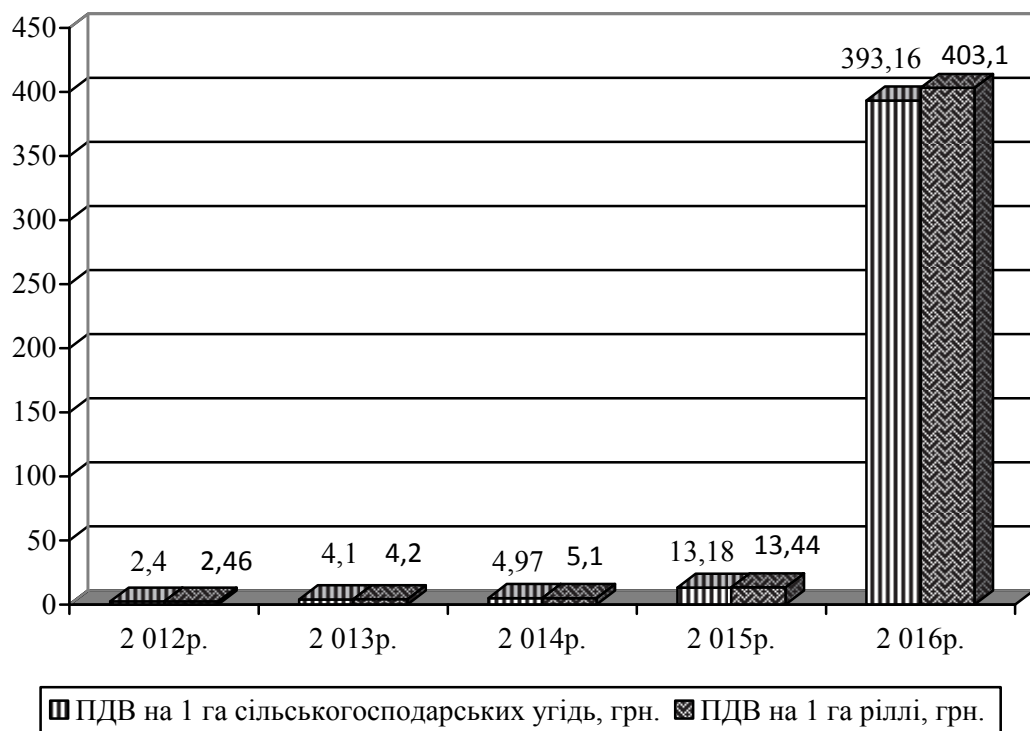


Рис. 3.12. Динаміка сплати до бюджету сум податку на додану вартість у розрахунку на 1 га сільськогосподарських угідь та на 1 га ріллі по ДП ДГ «Елітне» КДСГДС НААН, 2012-2016 рр.

До 01.01.2017 р. діяв спеціальний режим оподаткування діяльності у сфері сільського та лісового господарства, а також рибальства. Так, резидент, який провадив підприємницьку діяльність у сфері сільського і лісового господарства та рибальства і відповідав критеріям, встановленим для сільськогосподарського підприємства, міг обрати спеціальний режим оподаткування. Сільськогосподарським вважалось підприємство, основна діяльністю якого – постачання вироблених (наданих) ним сільськогосподарських товарів (послуг) на власних або орендованих основних фондах, а також на давальницьких умовах, в якій питома вага вартості сільськогосподарських товарів/послуг становила не менш як 75 відсотків вартості всіх товарів/послуг, поставлених протягом попередніх 12 послідовних звітних податкових періодів сукупно¹⁷⁸.

Тривалий час суб'єкти господарювання відображали податковий кредит та податкові зобов'язання у розрізі сільськогосподарських та інших господарських операцій у різних деклараціях.

Так, до 05.02.2013 р. діяли чотири різні форми декларації з ПДВ: податкова декларація з ПДВ, податкова декларація з ПДВ (скорочена),

¹⁷⁸ Податковий кодекс України / Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI (редакція від 01.04.2017 р.)) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

податкова декларація з ПДВ (спеціальна) та податкова декларація з ПДВ (переробного підприємства).

З 05.02.2013 р. діяла одна форма декларації, що замінила колишні чотири – податкова декларація з ПДВ. Наказом Міністерства фінансів України № 1342¹⁷⁹ було внесено зміни до Наказу № 1492¹⁸⁰, яким реквізит декларації «01» було доповнено шістьма відмітками: 0110 – загальна декларація (суму ПДВ, що підлягала сплаті до бюджету, можна було визначити тільки за цією декларацією); 0121 – спеціальний режим оподаткування діяльності у сфері сільського господарства; 0122 – спеціальний режим оподаткування діяльності у сфері лісового господарства; 0123 – спеціальний режим оподаткування діяльності у сфері рибальства; 0130 – сільськогосподарське підприємство, яке не обрало спеціальний режим оподаткування; 0140 – спеціальний режим оподаткування переробного підприємства.

Наказом Міністерства фінансів України від 23.09.2014 р. № 966 (у редакції Наказу Міністерства фінансів України від 23.01.2015 р. № 13)¹⁸¹ було затверджено Податкову декларацію з ПДВ з відмітками: 0110 – загальна декларація; 0121 – спеціальний режим оподаткування діяльності у сфері сільського господарства; 0122 – спеціальний режим оподаткування діяльності у сфері лісового господарства; 0123 – спеціальний режим оподаткування діяльності у сфері рибальства; 0130 – сільськогосподарське підприємство, яке не обрало спеціальний режим оподаткування. Зазначений Наказ втратив чинність із введенням в дію Наказу Міністерства фінансів України від 28.01.2016 № 21¹⁸², який нині діє у редакції Наказу Міністерства фінансів України від 23.02.2017 р. № 276.

У загальному обсязі податкових зобов'язань та податкового кредиту за всіма господарськими операціями сільськогосподарських підприємств, які обрали спеціальний режим оподаткування податком на додану вартість діяльності у сфері сільського господарства, вагомою була частка податкових зобов'язань та податкового кредиту саме за спецрежимом оподаткування. Так, в СВК ім. Фрунзе Олександрійського району Кіровоградської області частка податкового кредиту та податкових зобов'язань за спецрежимом перевищувала 94,9 % загального обсягу податкових зобов'язань та податкового кредиту (рис. 3.13)¹⁸³.

¹⁷⁹ Про внесення змін до наказу Міністерства фінансів України від 25 листопада 2011 року №1492 // Наказ Міністерства фінансів України від 17.12.2012 р. №1342 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0079-13>

¹⁸⁰ Про затвердження форм та Порядку заповнення і подання податкової звітності з податку на додану вартість // Наказ Міністерства фінансів України від 25.11.2011 р. № 1492 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1490-11/paran6#n6>

¹⁸¹ Про затвердження форм та Порядку заповнення і подання податкової звітності з податку на додану вартість // Наказ Міністерства фінансів України від 23.09.2014 р. № 966 (у редакції Наказу Міністерства фінансів України від 23.01.2015 р. № 13) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1267-14>

¹⁸² Про затвердження форм та Порядку заповнення і подання податкової звітності з податку на додану вартість // Наказ Міністерства фінансів України від 28.01.2016 р. № 21 (редакція від 01.03.2017 р.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0159-16/paran12#n12>

¹⁸³ За даними бухгалтерської служби СВК ім. Фрунзе Олександрійського району Кіровоградської області

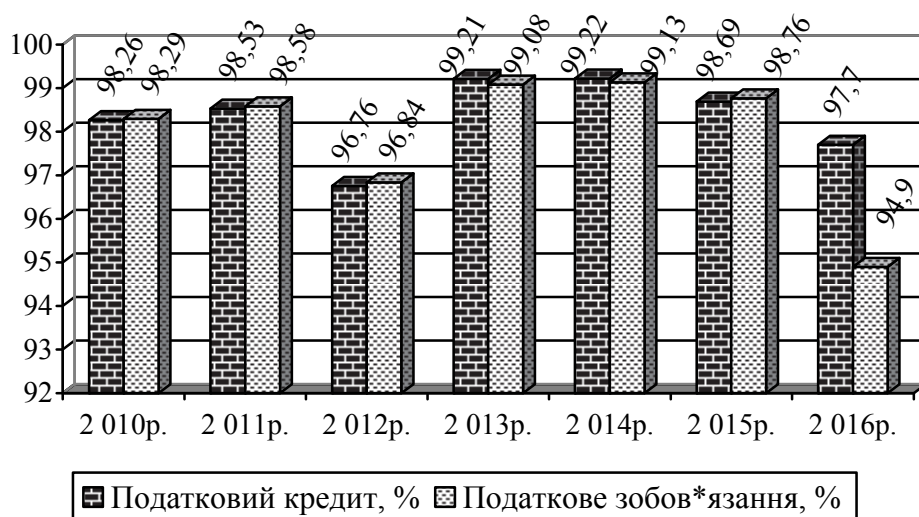


Рис. 3.13. Частка податкових зобов'язань та податкового кредиту за спецрежимом у загальному обсязі податкових зобов'язань та податкового кредиту по СВК ім. Фрунзе Олександрійського району Кіровоградської області, 2010-2016 рр.

Динаміка податкового кредиту та податкових зобов'язань за всіма операціями суб'єкта господарювання відображена на рис. 3.14¹⁸⁴.

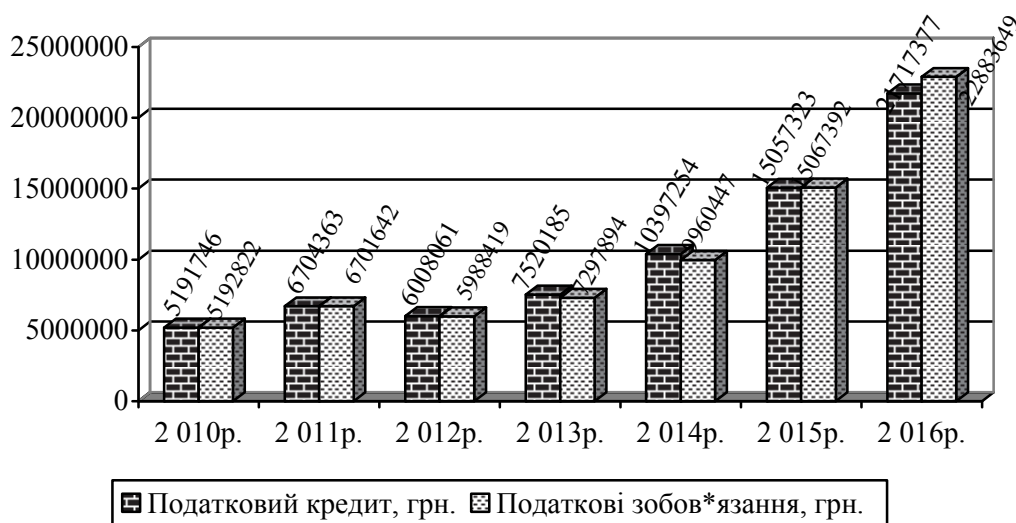


Рис. 3.14. Податковий кредит та податкові зобов'язання СВК ім. Фрунзе Олександрійського району Кіровоградської області, 2010-2016 рр.

Для оцінки податкового навантаження визначаємо співвідношення податкового кредиту та податкових зобов'язань до основних показників діяльності сільськогосподарського виробничого кооперативу (табл. 3.6)¹⁸⁵.

¹⁸⁴ За даними бухгалтерської служби СВК ім. Фрунзе Олександрійського району Кіровоградської області

¹⁸⁵ За даними бухгалтерської служби СВК ім. Фрунзе Олександрійського району Кіровоградської області

Таблиця 3.6

**Співвідношення обсягів податкового кредиту та податкових зобов'язань
до основних показників діяльності СВК ім. Фрунзе Олександрійського
району Кіровоградської області, 2010-2016 рр.**

№	Показник	2010 р.	2011 р.	2012 р.	2013 р.	2014 р.	2015 р.	2016 р.
1.	Податковий кредит, тис. грн.	5191,75	6704,36	6008,06	7520,18	10397,25	15057,32	21717,38
1.1.	Податковий кредит у розрахунку на:							
	- 1 грн. валюти балансу (середньорічне значення), грн.	0,23	0,21	0,16	0,19	0,23	0,24	0,24
	- 1 грн. власного капіталу (середньорічне значення), грн.	0,24	0,21	0,16	0,19	0,24	0,24	0,24
	- 1 грн. чистого доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), грн.	0,20	0,20	0,20	0,20	0,20	0,20	0,20
	- 1 грн. прибутку від операційної діяльності, грн.	0,63	0,55	5,18	6,57	1,02	0,53	0,78
	- 1 грн. чистого прибутку, грн.	0,66	0,57	8,22	11,09	1,14	0,54	0,80
	- 1 га с/г угідь, тис. грн.	0,74	0,95	0,85	1,07	1,44	2,13	3,03
	- 1 працівника, зайнятого у сільськогосподарському виробництві, тис. грн.	25,20	44,40	40,59	49,15	66,65	108,33	146,74
2.	Податкові зобов'язання, тис. грн.	5192,82	6701,64	5988,42	7297,89	9960,45	15067,39	22883,65
2.1.	Податкові зобов'язання у розрахунку на:							
	- 1 грн. валюти балансу (середньорічне значення), грн.	0,23	0,21	0,16	0,18	0,22	0,24	0,25
	- 1 грн. власного капіталу (середньорічне значення), грн.	0,24	0,21	0,16	0,19	0,23	0,24	0,26
	- 1 грн. чистого доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), грн.	0,20	0,20	0,20	0,20	0,20	0,20	0,20
	- 1 грн. прибутку від операційної діяльності, грн.	0,63	0,55	5,16	6,37	0,98	0,53	0,83
	- 1 грн. чистого прибутку, грн.	0,66	0,57	8,19	10,76	1,09	0,54	0,84
	- 1 га с/г угідь, тис. грн.	0,74	0,95	0,85	1,03	1,38	2,14	3,20
	- 1 працівника, зайнятого у сільськогосподарському виробництві, тис. грн.	25,21	44,38	40,46	47,70	63,85	108,40	154,62

Так, упродовж 2010-2016 рр. в СВК ім. Фрунзе Олександрійського району Кіровоградської області податковий кредит у розрахунку на 1 грн. валюти балансу коливався від 0,16 грн./грн. у 2012 р. до 0,24 грн./грн. у 2015 та 2016 рр., на 1 грн. власного капіталу – від 0,16 грн./грн. у 2012 р. до 0,24 грн./грн. у 2010, 2015 та 2016 рр., на 1 грн. прибутку від операційної діяльності – від 0,53 грн./грн. у 2015 р. до 6,57 грн./грн. у 2013 р., на 1 грн. чистого прибутку – від 0,54 грн./грн. у 2015 р. до 11,09 грн./грн. у 2013 р., на 1 га сільськогосподарських угідь – від 0,74 тис. грн./га у 2010 р. до 3,03 тис. грн./га у 2016 р., на 1 працівника, зайнятого у сільськогосподарському виробництві – від 25,20 тис. грн. / чол. у 2010 р. до 146,74 тис. грн. / чол. у 2016 р.

Податкові зобов'язання у розрахунку на 1 грн. валюти балансу коливалися від 0,16 грн./грн. у 2012 р. до 0,25 грн./грн. у 2016 р., на 1 грн. власного капіталу – від 0,16 грн./грн. у 2012 р. до 0,26 грн./грн. у 2016 р., на 1 грн. прибутку від операційної діяльності – від 0,53 грн./грн. у 2015 р. до 6,37 грн./грн. у 2013 р., на 1 грн. чистого прибутку – від 0,54 грн./грн. у 2015 р. до 10,76 грн./грн. у 2013 р., на 1 га сільськогосподарських угідь – від 0,74 тис. грн./га у 2010 р. до 3,20 тис. грн./га у 2016 р., на 1 працівника, зайнятого у сільськогосподарському виробництві – від 25,21 тис. грн. / чол. у 2010 р. до 154,62 тис. грн. / чол. у 2016 р.

Протягом 2013-2015 рр. спостерігалось поступове збільшення обсягу коштів, інвестованих у розвиток галузей сільськогосподарського спрямування завдяки спеціальним режимам ПДВ. Так, за даними Головного управління ДФС у Кіровоградській області, протягом 2013, 2014 та 2015 років сільськогосподарськими товаровиробниками було нараховане та залишене у власному розпорядженні ПДВ у сумах, відповідно, 746085,0 тис. грн., 964290,7 тис. грн. та 1602792,2 тис. грн.

Обсяги пільг по ПДВ спрямовувалися сільськогосподарськими товаровиробниками на підтримку базових галузей аграрного виробництва. Зокрема, динаміка обсягу пільг по ПДВ, спрямованих на підтримку галузі рослинництва в СВК ім. Фрунзе Олександрійського району Кіровоградської області у 2011-2016 рр. відображена на рис. 3.15¹⁸⁶.

Як видно з рис. 3.15, найбільший обсяг пільг СВК ім. Фрунзе отримало у 2015 р. У 2016 р. показник суттєво скоротився у зв'язку зі змінами у податковому законодавстві.

Разом з тим слід зазначити, що акумулювання сільськогосподарськими товаровиробниками значної суми коштів на розвиток основної діяльності у зв'язку з запровадженням спеціального режиму оподаткування податком на додану вартість позитивно позначилося на динаміці важливих показників ефективності господарювання. Так, у 2015 році в господарствах усіх категорій Кіровоградської області урожайність зернових та зернобобових культур становила 41 ц/га (у 1990 р. – 39,1, у 1995 р. – 25,2), соняшнику – 21,4 ц/га (у 1990 р. – 17,0, у 1995 р. – 14,4), цукрових буряків (фабричних) –

¹⁸⁶ За даними бухгалтерської служби СВК ім. Фрунзе Олександрійського району Кіровоградської області

356,6 ц/га (у 1990 р. – 200,0, у 1995 р. – 187,5), картоплі – 130,7 ц/га (у 1990 р. – 81,7, у 1995 р. – 89,1)^{187; 188}. При цьому слід враховувати, що у 2015 році були вкрай несприятливі погодні умови, які весною призвели до значних втрат посівів озимих зернових культур, а влітку частину врожаю було втрачено через посуху.

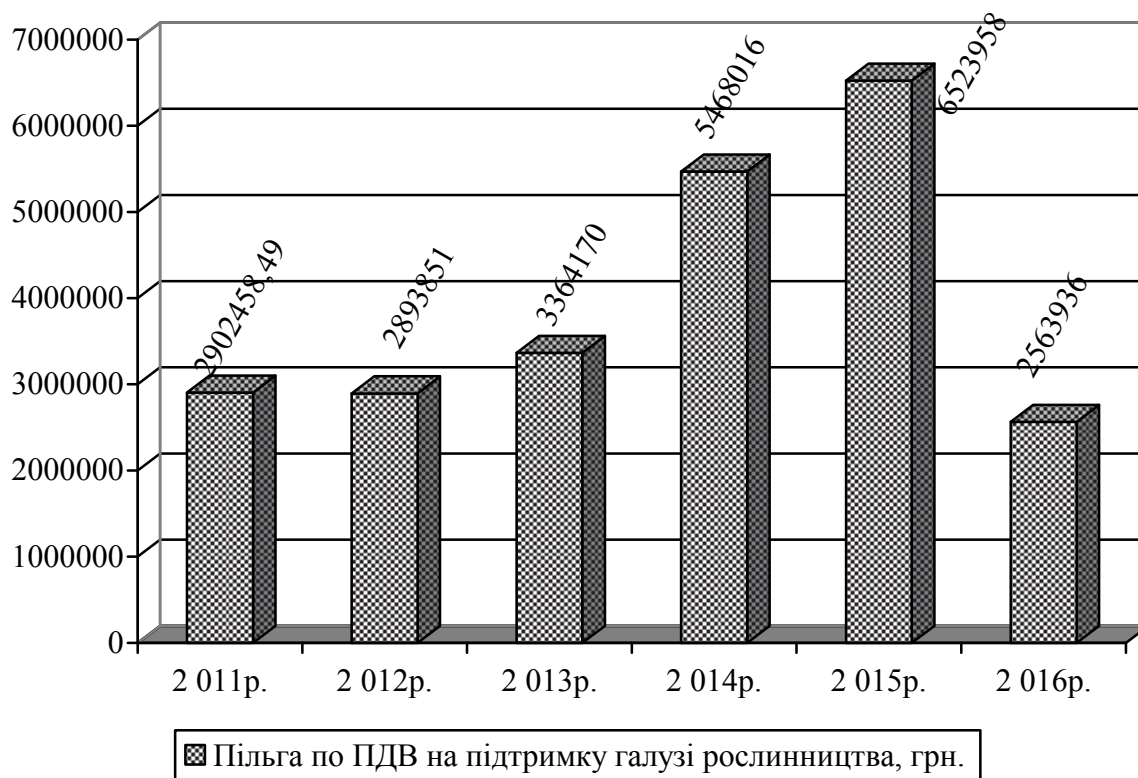


Рис. 3.15. Обсяг пільг по ПДВ, спрямованих на підтримку галузі рослинництва в СВК ім. Фрунзе Олександрійського району Кіровоградської області, 2011-2016 рр.

Більш інформативні висновки можна зробити, порівнюючи урожайність сільськогосподарських культур у розрізі суб'єктів господарювання різних організаційно-правових форм за 2013-2015 роки (табл. 3.7), з середньою урожайністю культур в господарствах усіх категорій у 1990 та 1995 роках.

Висока (порівняно з 1990 та 1995 роками) урожайність сільськогосподарських культур у 2013-2015 рр. зумовлена значною мірою економічними чинниками, важлива роль серед яких відводиться впливу дії спеціального режиму ПДВ, адже за наявності коштів для розвитку виробництва сільгоспвиробники можуть використовувати більш якісну селекцію, ефективніші засоби захисту рослин тощо. Крім того, на коливання урожайності значний вплив здійснювали кліматичні умови конкретного року.

¹⁸⁷ Рослинництво України за 2009 р. / Відповідальний за випуск О.М. Прокопенко // Статистичний збірник. – К.: Державний комітет статистики України, 2010. – 124 с. (с. 82, 94, 100, 109)

¹⁸⁸ Рослинництво України за 2015 р. / Відповідальний за випуск О.М. Прокопенко // Статистичний збірник. – К.: Державна служба статистики України, 2016. – 180 с. (с. 76, 103, 109, 118)

Таблиця 3.7

**Урожайність основних видів сільськогосподарських культур у
розрізі суб'єктів господарювання різних організаційно-правових форм по
Кіровоградській області у 2013-2015 рр., ц/га**

№ з/п	Види сільськогосподар- ських культур	Організаційно-правові форми господарювання						
		Сільськогосподарські підприємства - разом	з них:					
			Недержавні підприємства					Державні підприємства
			Господарські товариства	Приватні підприємства (включаючи фермерські)	з них селянські (фермерські) господарства	Сільгоспкооперативи (виробничі)	Інші підприємства (включаючи міжгоспи)	
2013 р. ¹⁸⁹								
1.1	Зернові та зернобобові культури	49,4	52,5	46,1	46,2	37,7	38,3	35,3
1.2	Насіння соняшнику	28,0	28,9	27,4	26,4	26,0	19,1	25,7
1.3	Цукрові буряки (фабричні)	331,9	336,6	242,9	225,3	293,8	333,4	181,9
1.4	Картопля	109,2	136,7	46,7	50,0	51,0	6,3	25,5
2014 р. ¹⁹⁰								
2.1	Зернові та зернобобові культури	47,1	49,9	43,9	42,6	39,2	43,1	36,7
2.2	Насіння соняшнику	24,4	26,3	22,8	23,4	19,9	20,7	11,2
2.3	Цукрові буряки (фабричні)	354,1	340,0	397,1	243,6	414,4	456,8	0,0
2.4	Картопля	165,3	177,5	57,5	92,5	12,0	50,0	26,0
2015 р. ¹⁹¹								
3.1	Зернові та зернобобові культури	44,1	48,0	38,8	38,4	38,0	43,7	34,5
3.2	Насіння соняшнику	23,5	25,1	21,9	21,4	24,2	25,2	14,3
3.3	Цукрові буряки (фабричні)	372,6	360,2	437,7	209,2	309,2	0,0	0,0
3.4	Картопля	146,6	155,4	82,3	100,0	12,0	60,0	0,0

¹⁸⁹ Основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств (обласні дані за 2013 р.) / Відповідальний за випуск Чернігова Н.В. – Кіровоград: Головне управління статистики у Кіровоградській області, 2014 р. – 112 с. (с. 68, 71-73)

¹⁹⁰ Основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств (обласні дані за 2014 р.) / Відповідальний за випуск Чернігова Н.В. – Кіровоград: Головне управління статистики у Кіровоградській області, 2015 р. – 116 с. (с. 67, 70-72)

¹⁹¹ Основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств (обласні дані за 2015 р.) / Відповідальний за випуск Чернігова Н.В. – Кіровоград: Головне управління статистики у Кіровоградській області, 2016 р. – 113 с. (с. 68, 71-73)

У тваринництві упродовж тривалого періоду спостерігається скорочення поголів'я сільськогосподарських тварин та птиці. Так, на кінець 2015 року поголів'я великої рогатої худоби в господарствах усіх категорій Кіровоградської області становило 103,6 тис. голів (на кінець 1990 р. – 887,8, на кінець 1995 р. – 587,2), свиней – 253,8 тис. голів (на кінець 1990 р. – 843,1, на кінець 1995 р. – 466,3), птиці – 4956,5 тис. голів (на кінець 1990 р. – 8412,1, на кінець 1995 р. – 4862,6^{192; 193}).

Значне скорочення поголів'я тварин та птиці на 01.01.2015 р. у порівнянні з показниками на 01.01.1996 р. та 01.01.2010 р. спостерігалось у сільськогосподарських підприємствах (табл. 3.8).

Таблиця 3.8

Поголів'я основних видів сільськогосподарських тварин та птиці за категоріями господарств Кіровоградської області на 1 січня, тис. голів

№ з/п	Категорії господарств	Рік						
		1996 р.	2010 р. ¹⁹⁴	2011 р.	2012 р.	2013 р.	2014 р.	2015 р. ¹⁹⁵
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1.	<i>Велика рогата худоба:</i>							
1.1	Сільськогосподарські підприємства	492,2	33,9	33,2	31,2	31,2	30,2	26,6
1.2	Фермерські господарства	0,7	4,6	4,9	4,2	4,2	4,3	3,9
1.3	Господарства населення	95,0	97,8	89,4	86,7	94,4	94,1	81,7
2.	<i>у т.ч. корови:</i>							
2.1	Сільськогосподарські підприємства	189,1	12,6	12,6	11,4	11,0	11,0	9,9
2.2	Фермерські господарства	0,4	1,6	1,6	2,0	2,1	2,1	2,0
2.3	Господарства населення	74,6	59,2	55,7	53,5	52,7	51,9	49,2
3.	<i>Свині:</i>							
3.1	Сільськогосподарські підприємства	253,9	95,0	108,5	126,5	126,2	126,1	127,3
3.2	Фермерські господарства	1,6	12,8	15,2	17,2	22,8	22,2	20,0
3.3	Господарства населення	212,4	165,3	168,2	148,2	141,4	139,6	128,3

¹⁹² Тваринництво України / Відповідальний за випуск О.М. Прокопенко // Статистичний збірник. – К.: Державний комітет статистики України, 2010. – 200 с. (с. 44, 52, 66)

¹⁹³ Тваринництво України за 2015 р. / Відповідальний за випуск О.М. Прокопенко // Статистичний збірник. – К.: Державна служба статистики України, 2016. – 211 с. (с. 45, 53, 67)

¹⁹⁴ Тваринництво України / Відповідальний за випуск О.М. Прокопенко // Статистичний збірник. – К.: Державний комітет статистики України, 2010. – 200 с. (с. 45-47, 49-51, 53-55, 67-69)

¹⁹⁵ Тваринництво України за 2015 р. / Відповідальний за випуск О.М. Прокопенко // Статистичний збірник. – К.: Державна служба статистики України, 2016. – 211 с. (с. 46-48, 50-52, 54-56; 68-70)

1	2	3	4	5	6	7	8	9
4.	<i>Птиця всіх видів:</i>							
4.1	Сільськогосподарські підприємства	797,9	769,9	900,7	944,9	1163,6	639,4	309,9
4.2	Фермерські господарства	10,9	15,5	13,6	14,7	24,1	21,0	20,2
4.3	Господарства населення	4064,7	3604,9	3673,4	3704,5	3748,9	4120,6	4344,8

Для розробки більш обґрунтованих висновків досліджуємо динаміку поголів'я та продуктивності сільськогосподарських тварин і птиці у розрізі суб'єктів господарювання різних організаційно-правових форм (табл. 3.9).

Отже, навіть за наявності спеціального режиму ПДВ відбулося скорочення поголів'я сільськогосподарських тварин та птиці. Виходячи з цього можна стверджувати, що наслідком скасування спеціального режиму ПДВ за відсутності інших заходів державної підтримки стане втрата тваринницької галузі.

До 2016 року, відповідно до статті 209 Податкового кодексу України від 02.12.2010 р. № 2755-VI, спеціальним режимом оподаткування було передбачено, що сума ПДВ, нарахована сільськогосподарським підприємством на вартість поставлених ним сільськогосподарських товарів/послуг, не підлягає сплаті до бюджету та повністю залишається в розпорядженні такого сільськогосподарського підприємства для відшкодування суми податку, сплаченої (нарахованої) на вартість виробничих факторів, за рахунок яких сформовано податковий кредит, а за наявності залишку такої суми податку – для інших виробничих цілей. Зазначені суми ПДВ акумулювались сільськогосподарськими підприємствами на спеціальних рахунках, відкритих в установах банків у порядку, затвердженому Кабінетом Міністрів України.

З 1 січня 2016 року ситуація докорінно змінилася, і для сільськогосподарських товаровиробників була запроваджена диференційована система дії спеціальних режимів оподаткування за видами господарських операцій у зв'язку з набуттям чинності Закону України від 24.12.2015 р. №909-VIII «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2016 році». Позитивна різниця між сумою податкових зобов'язань звітного (податкового) періоду та сумою податкового кредиту звітного (податкового) періоду, визначена по окремих видах сільськогосподарських операцій, перераховувалася до держбюджету та на спеціальні рахунки сільськогосподарських підприємств у різних частках залежно від виду продукції.

Таблиця 3.9

Поголів'я та продуктивність основних видів сільськогосподарських тварин і птиці у розрізі суб'єктів господарювання різних організаційно-правових форм по Кіровоградській області, 2013-2015 рр.

№ з/п	Організаційно-правові форми господарювання	Велика рогата худоба		у т.ч. корови		Свині		Птиця	
		Середньорічне поголів'я, голів	Середньодобовий приріст, гр	Поголів'я на початок року, голів	Надосно в середньому на одну корову, кг.	Середньорічне поголів'я, голів	Середньодобовий приріст, гр	Середньорічне поголів'я, голів	Середньодобовий приріст, гр
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
1.	2013 р. ¹⁹⁶								
	Сільськогосподарські підприємства - разом	19617	439	10230	4344	105783	387	663579	1
	з них:								
	* недержавні підприємства:	18831	434	9816	4298	103552	389	662029	1
	• господарські товариства	11194	486	5648	4983	33939	295	661575	1
	• приватні підприємства (включаючи фермерські)	5566	350	3054	3457	32191	380	0	0
	• з них селянські (фермерські) господарства	1928	288	927	3025	13108	532	0	0
	• сільгоспкооперативи (виробничі)	2050	381	1101	3133	5912	237	454	10
	• інші підприємства (включаючи міжгоспи)	21	170	13	2485	31510	527	0	0
	* державні підприємства	786	549	414	5441	2231	286	1550	2
2.	2014 р. ¹⁹⁷								
	Сільськогосподарські підприємства - разом	17755	468	10149	4947	112606	390	115626	3

¹⁹⁶ Основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств (обласні дані за 2013 р.) / Відповідальний за випуск Чернігова Н.В. – Кіровоград: Головне управління статистики у Кіровоградській області, 2014 р. – 112 с. (с. 75)

¹⁹⁷ Основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств (обласні дані за 2014 р.) / Відповідальний за випуск Чернігова Н.В. – Кіровоград: Головне управління статистики у Кіровоградській області, 2015 р. – 116 с. (с. 74)

Продовження табл. 3.9

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
	з них:								
	* недержавні підприємства:	16873	464	9729	4917	109712	393	112879	3
	• господарські товариства	10097	535	6207	5737	36281	308	109744	3
	• приватні підприємства (включаючи фермерські)	5188	348	2687	3507	37440	346	2956	1
	• з них селянські (фермерські) господарства	2023	279	906	2785	16581	460	0	0
	• сільгоспкооперативи (виробничі)	1568	394	825	3348	5855	222	179	12
	• інші підприємства (включаючи міжгоспи)	20	247	10	3860	30136	588	0	0
	* державні підприємства	882	547	420	5637	2894	282	2747	2
3.	2015 р. ¹⁹⁸								
	Сільськогосподарські підприємства - разом	16879	507	9262	5324	120142	396	13405	3
	з них:								
	* недержавні підприємства:	16040	503	8850	5310	117463	398	11532	3
	• господарські товариства	10271	561	5947	6059	39299	336	8815	4
	• приватні підприємства (включаючи фермерські)	4618	382	2279	3719	37164	363	2437	2
	• з них селянські (фермерські) господарства	1670	340	712	3223	16963	427	0	0
	• сільгоспкооперативи (виробничі)	1118	471	615	3973	4714	235	280	11
	• інші підприємства (включаючи міжгоспи)	33	174	9	4889	36286	523	0	0
	* державні підприємства	839	586	412	5612	2679	285	1873	2

¹⁹⁸ Основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств (обласні дані за 2015 р.) / Відповідальний за випуск Чернігова Н.В. – Кіровоград: Головне управління статистики у Кіровоградській області, 2016 р. – 113 с. (с. 75)

Так, виробники зернових і технічних культур повинні були перераховувати до державного бюджету 85% суми ПДВ, а решту (15%) – на спеціальні рахунки, відкриті суб'єктами господарювання. За операціями із продукцією тваринництва підлягало перерахуванню до держбюджету 20%, на спеціальні рахунки – 80%. За іншими сільськогосподарськими операціями податок розподілявся наступним чином: 50% аграрії сплачували до бюджету, 50% перераховували на спеціальні рахунки, відкриті в установах банків та/або в органах, які здійснювали казначейське обслуговування бюджетних коштів¹⁹⁹.

Для забезпечення розрахунків з бюджетом та перерахування коштів на спеціальні рахунки сільськогосподарським підприємствам, які станом на 01.01.2016 р. були зареєстровані суб'єктами спеціального режиму оподаткування, на доповнення до раніше відкритих рахунків відкривалися три додаткові електронні рахунки для кожного з виділених видів операцій.

Так, СВК ім. Фрунзе Олександрійського району Кіровоградської області у 2016 р. отримало повернення ПДВ на спецрахунки із Державної казначейської служби на загальну суму 2217622,85 грн., що становило лише 2,03 % обсягу чистого доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)²⁰⁰.

З 1 січня 2017 р., у зв'язку з тим, що втратили чинність норми статті 209 Податкового кодексу України, які регламентували застосування спеціального режиму ПДВ для сільськогосподарських товаровиробників (згідно з підпунктом 4 пункту 2 розділу XIX «Прикінцеві положення» Податкового кодексу України)²⁰¹, всі суб'єкти спеціального режиму оподаткування переведені на загальну систему оподаткування ПДВ. Роз'яснення особливостей процесу, пов'язаного зі скасуванням спецрежиму, ДФС надала у листі від 03.01.2017 р. № 8/7/99-99-15-03-02²⁰².

Законодавче врегулювання питання скасування спецрежиму та його заміни на державну підтримку для окремих сільськогосподарських виробників передбачено Законом України від 20.12.2016 р. №1791-VIII «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2017 році»²⁰³, який набув чинності з 1 січня 2017 року.

З урахуванням вказаних вище змін було скасовано реєстрацію суб'єктів

¹⁹⁹ Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2016 році / Закон України від 24.12.2015 р. №909-VIII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/909-19/page2>

²⁰⁰ За даними бухгалтерської служби СВК ім. Фрунзе Олександрійського району Кіровоградської області.

²⁰¹ Податковий кодекс України / Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI (редакція від 01.04.2017 р.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

²⁰² Про скасування спеціального режиму оподаткування діяльності у сфері сільського та лісового господарства, а також рибальства / Лист Державної фіскальної служби України від 03.01.2017 р. № 8/7/99-99-15-03-02-17 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/zakonodavstvo/podatkovye-zakonodavstvo/listi-dps/70807.html>

²⁰³ Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2017 році / Закон України від 20.12.2016 р. №1791-VIII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1791-19>

спецрежиму та переведено їх на загальну систему оподаткування; закрито рахунки в системі електронного адміністрування ПДВ (СЕА ПДВ), які додатково відкривалися відповідно до пункту 2001.2 статті 2001 Податкового кодексу України сільськогосподарським товаровиробникам; обмежено термін реєстрації податкових накладних, складених сільгоспвиробниками за операціями з постачання сільськогосподарських товарів/послуг в межах спецрежиму; перенесено від'ємне значення різниці між податковими зобов'язаннями та податковим кредитом, що сформувалася в результаті здійснення сільськогосподарської діяльності, до податкової декларації з податку на додану вартість, за якою здійснюються розрахунки з бюджетом.

Починаючи з податкової звітності за перший звітний період 2017 р. сільськогосподарські виробники подають до ДФС виключно податкову декларацію із позначкою «0110» (форма якої затверджена наказом Міністерства фінансів України від 28.01.2016 р. № 21 (редакція від 01.03.2017 р.)), де відображаються розрахунки з бюджетом за усіма операціями відповідного виробника.

Натомість сільськогосподарські підприємства зможуть отримувати бюджетні дотації, для чого їм потрібно подати відповідну заяву до контролюючого органу за місцем свого обліку для внесення їх до Реєстру отримувачів бюджетної дотації, відповідно до Закону «Про державну підтримку сільського господарства України» від 24.06.2004 р. № 1877-IV у редакції від 01.01.2017 р.²⁰⁴ Порядок розподілу бюджетної дотації затверджуватиметься Кабінетом Міністрів України.

3.3. Обґрунтування моделей справляння ПДВ у сфері сільськогосподарського виробництва та напрямів їх впровадження

Слід зазначити, що в умовах відсутності прямої бюджетної підтримки спеціальний режим оподаткування залишався для аграріїв ефективним інструментом державної допомоги. Відмова від податкових пільг та прямої бюджетної підтримки призведе до втрати обігових коштів, що може стати причиною розорення багатьох сільськогосподарських підприємств або змусить їх застосовувати «тіньові» схеми діяльності. Внаслідок цього спостерігатиметься зменшення кількості робочих місць, скорочення обсягів виробництва (в першу чергу менш рентабельних видів продукції), а також обсягів валютного виторгу від експорту сільськогосподарської продукції.

Водночас, зміна податкової політики в АПК є однією з ключових вимог для продовження співпраці України з Міжнародним валютним фондом та

²⁰⁴ Про державну підтримку сільського господарства України / Закон України від 24.06.2004 р. № 1877-IV у редакції від 01.01.2017 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1877-15>

отримання нових кредитних траншів. При цьому необхідно усвідомлювати відповідальність за стан вітчизняної економіки в цілому та, зокрема, її аграрного сектора, адже не є допустимими як провал посівної та коливання валютного курсу, так і відчай аграріїв внаслідок припинення будь-якої підтримки з боку держави. Тому є сенс відмовитися від апеляції до полярних позицій у вирішенні проблеми, припинити категорично наполягати лише на крайніх альтернативах – повернутися до спецрежиму оподаткування або повністю його скасувати.

Погоджуємося з думкою О. Павленка про те, що «без допомоги МВФ, яка тягне за собою кредити Світового банку і фінансові гарантії уряду США, українська економіка не має шансів на оздоровлення, а значить, приречений і її аграрний сектор. Своєю чергою, без підтримки аграрного сектора, який є рушійною силою національної економіки, постраждає весь економічний потенціал країни, і навіть зовнішні кредити не зарадять ситуації. Вийти з цього порочного кола неможливо без часткового збитку для інтересів усіх сторін»²⁰⁵.

Ситуація вкрай складна і потребує розробки компромісних рішень. Однак це не означає, що установлені на 2017 р. підходи в оподаткуванні сільськогосподарських товаровиробників податком на додану вартість не можуть бути вдосконалені. Тому доцільним є напрацювання пропозицій щодо можливого врегулювання проблеми.

Зокрема, експерт Аналітичної платформи АПК з податково-бюджетних питань, к.е.н. Л. Д. Тулуш, пропонує здійснювати аналітичну оцінку можливих результатів впровадження різних моделей реформування спецрежиму справляння ПДВ у сільському господарстві з метою узагальнення можливих наслідків реформування діючого механізму справляння ПДВ у сфері сільського господарства з урахуванням інтересів наступних економічних суб'єктів: сільськогосподарських підприємств – в частині втрат доходів (в розрізі окремих видів агробізнесу); держави – в частині бюджетних надходжень до Державного бюджету; економіки в цілому – в частині інфляційних процесів, зміни цін на продовольчі товари (інтереси споживачів), оптимізації структури агропромислового виробництва тощо. Слушними є пропозиції науковця щодо розробки висновків стосовно доцільності вибору варіантів реформування спецрежиму справляння ПДВ у сільському господарстві на основі опрацювання шести моделей²⁰⁶ (рис. 3.16).

Розрахунки Л.Д. Тулуша показують, що загалом для сільгосппідприємств найбільш прийнятними варіантами є перша (нульова) та четверта моделі. Для держави з точки зору бюджетних інтересів найбільш привабливими є друга та четверта моделі, з точки зору економічних інтересів – перша та четверта моделі (враховуючи їх антиінфляційну спрямованість).

²⁰⁵ Павленко О. Спецрежим ПДВ: врятувати сільське господарство і догодити МВФ / О. Павленко [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://www.epravda.com.ua/columns/2016/03/22/586322>

²⁰⁶ Сформовано з використанням: Тулуш Л.Д. Оцінка наслідків впровадження різних моделей реформування спецрежиму справляння ПДВ у сільському господарстві / Л.Д. Тулуш / Звіт про виконання етапу аналітичного дослідження на тему «Оцінка наслідків реформування спецрежиму справляння ПДВ у сільському господарстві» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://agroconsulting.com.ua/novyna/515>

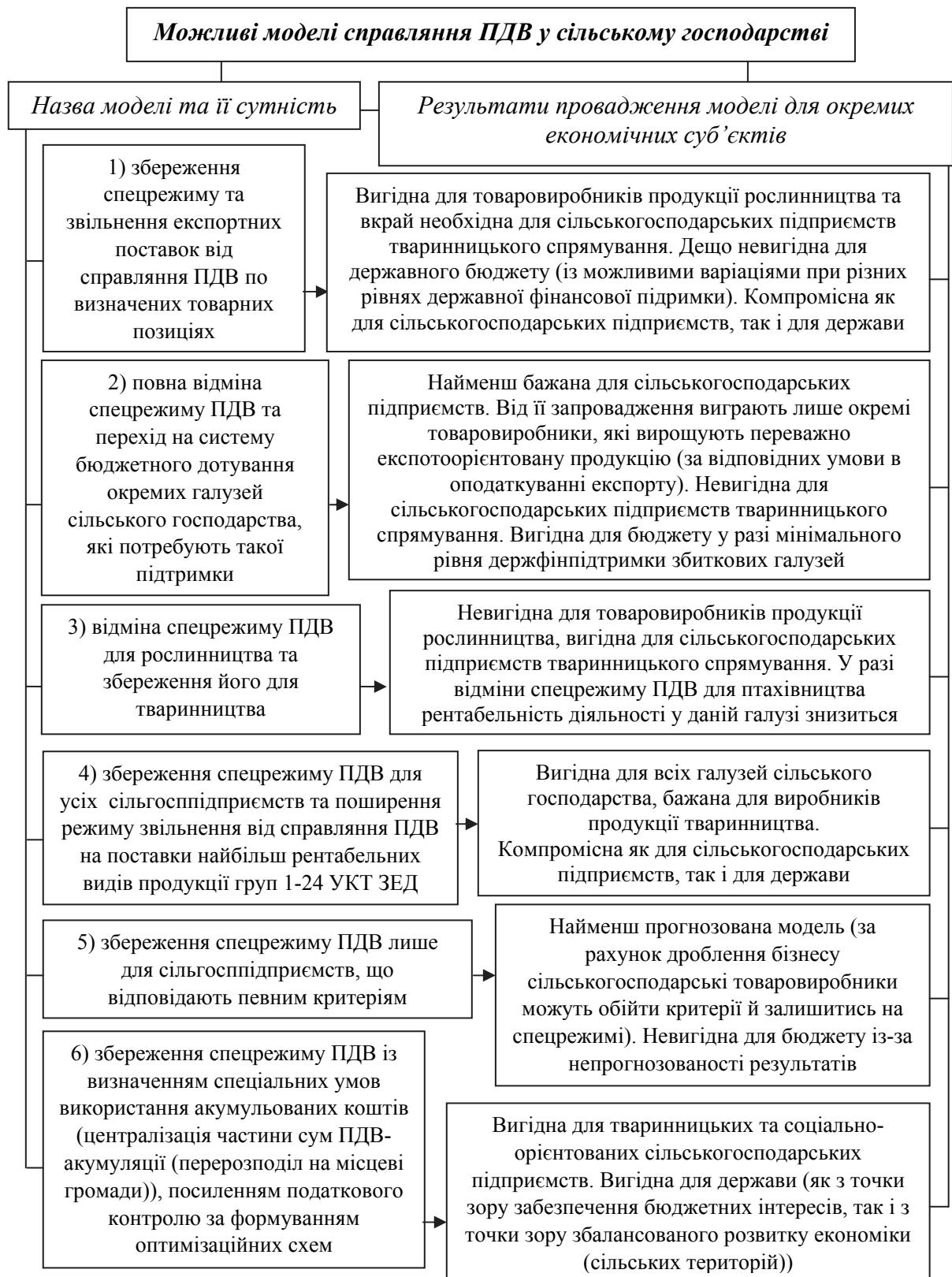


Рис. 3.16. Можливі моделі справляння ПДВ у сільському господарстві та наслідки їх впровадження

Третя модель може бути нейтральною для бюджету. Компромісною є четверта модель, яка позбавляє високорентабельні аграрні галузі подвійного стимулювання (користування спецрежимом і відшкодування ПДВ при

експорті), зберігаючи при цьому переваги спецрежиму ПДВ для усіх сільгосп підприємств та забезпечуючи приріст бюджетних надходжень²⁰⁷.

Відомо, що за інших рівних умов вища ефективність виробництва забезпечується у вузькоспеціалізованих сільськогосподарських підприємствах, тому ефект від зміни умов справляння ПДВ необхідно рахувати в розрізі окремих галузей та підгалузей. Тому при прогнозуванні наслідків застосування конкретних моделей справляння ПДВ у сільському господарстві слід окремо розглядати наступні види продукції: експортоорієнтовані сільськогосподарські культури, інші сільськогосподарські культури (неекспортоорієнтовані), тваринницьку продукцію у розрізі галузей.

Експортоорієнтованими є сільськогосподарські культури, по яким упродовж визначеного періоду запроваджуватиметься та не запроваджуватиметься ПДВ-відшкодування при експорті.

Експортоорієнтовані види сільськогосподарської продукції у регіональному розрізі визначаємо, виходячи з обсягів та структури експорту живих тварин, продукції рослинного та тваринного походження (табл. 3.10, 3.11, рис. 3.17). Динаміка експорту живих тварин, продукції рослинного та тваринного походження суб'єктами господарювання Кіровоградської області за 2012-2016 рр. відображена на рис. 3.17.

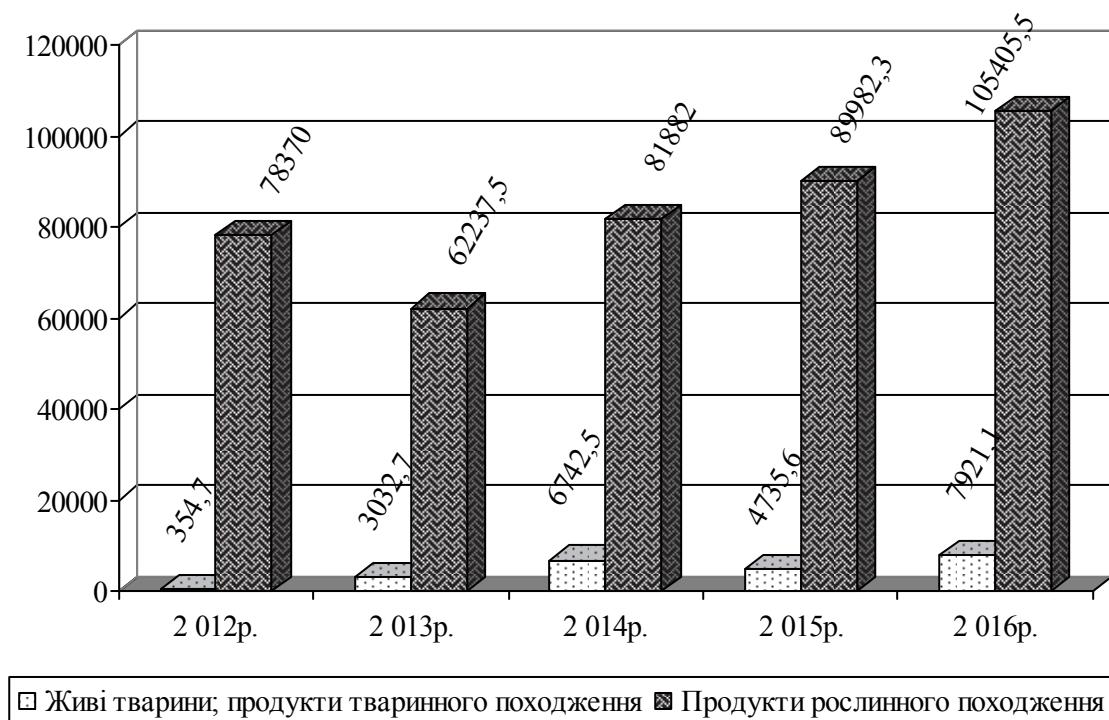


Рис. 3.17. Динаміка експорту живих тварин, продукції рослинного та тваринного походження суб'єктами господарювання Кіровоградської області за 2012-2016 рр., тис. дол. США

²⁰⁷ Тулуш Л.Д. Оцінка наслідків впровадження різних моделей реформування спецрежиму справляння ПДВ у сільському господарстві / Л.Д. Тулуш / Звіт про виконання етапу аналітичного дослідження на тему «Оцінка наслідків реформування спец режиму справляння ПДВ у сільському господарстві» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://agroconsulting.com.ua/novyna/515>

Так, обсяги експорту живих тварин, продукції рослинного та тваринного походження суб'єктами господарювання Кіровоградської області упродовж 2012-2016 рр. збільшилися на 43,9%.

Таблиця 3.10

Обсяги експорту живих тварин, продукції рослинного та тваринного походження по Кіровоградській області за 2012-2016 рр., тис. дол. США

№ з/п	Код і назва товарів згідно з УКТ ЗЕД	2012 р. ²⁰⁸	2013 р. ²⁰⁹	2014 р. ²¹⁰	2015 р. ²¹¹	2016 р. ²¹²
1.	<i>Продукція рослинного та тваринного походження</i>	78724,7	65270,2	88624,5	94717,9	113326,6
1.1.	I. Живі тварини; продукти тваринного походження	354,7	3032,7	6742,5	4735,6	7921,1
	01 живі тварини	-	72,3	66,3	71,9	1464,5
	03 риба і ракоподібні	31,8	82,6	68,9	46,7	8,8
	04 молоко та молочні продукти, яйця птиці; натуральний мед	322,9	2877,8	6607,3	4519,0	6415,3
	05 інші продукти тваринного походження	-	-	-	98,0	32,5
1.2.	II. Продукти рослинного походження	78370,0	62237,5	81882,0	89982,3	105405,5
	06 живі дерева та інші рослини	-	64,7	81,8	-	18,4
	07 овочі	774,5	767,5	110,6	968,8	4372,8
	08 їстівні плоди та горіхи	103,8	36,0	-	251,2	78,1
	09 кава, чай	34,3	5,5	-	-	-
	10 зернові культури	60990,8	41944,6	62208,5	78995,0	87465,0
	11 продукція борошномельно-круп'яної промисловості	655,6	714,2	307,8	172,1	236,4
	12 насіння і плоди олійних рослин	15811,0	10372,0	10280,8	8676,5	12966,6
	14 рослинні матеріали для виготовлення	-	8333,0	8892,5	918,7	268,2

²⁰⁸ Товарна структура зовнішньої торгівлі Кіровоградської області за 2012 рік / Зовнішньоекономічна діяльність [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.kr.ukrstat.gov.ua/arhiv/2013/01/stat_inf_oper_zed.htm#1

²⁰⁹ Товарна структура зовнішньої торгівлі Кіровоградської області за 2013 рік / Зовнішньоекономічна діяльність [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.kr.ukrstat.gov.ua/arhiv/2014/01/stat_inf_oper_zed.htm#1

²¹⁰ Товарна структура зовнішньої торгівлі Кіровоградської області за 2014 рік / Зовнішньоекономічна діяльність [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.kr.ukrstat.gov.ua/arhiv/2016/06/stat_inf_ruk_zed.htm#44

²¹¹ Товарна структура зовнішньої торгівлі Кіровоградської області за 2015 рік / Зовнішньоекономічна діяльність та платіжний баланс [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.kr.ukrstat.gov.ua/arhiv/2016/02/stat_inf_oper_zed.htm#1

²¹² Товарна структура зовнішньої торгівлі Кіровоградської області у 2016 році / Зовнішньоекономічна діяльність та платіжний баланс [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.kr.ukrstat.gov.ua/arhiv/2017/02/stat_inf_oper_zed.htm#1

Вагомою складовою експорту живих тварин, продукції рослинного та тваринного походження суб'єктами господарювання Кіровоградської області є експорт продукції рослинного походження, обсяги якого зросли з 78370 тис. дол. США у 2012 р. до 105405,5 тис. дол. США у 2016 р.

Структура експорту живих тварин, продукції рослинного та тваринного походження суб'єктами господарювання Кіровоградської області у розрізі груп товарів представлена в табл. 3.11.

Таблиця 3.11

Структура експорту живих тварин, продукції рослинного та тваринного походження по Кіровоградській області, 2015-2016 рр.

№ з/п	Код і назва товарів згідно з УКТЗЕД	2015 р. ²¹³				2016 р. ²¹⁴			
		тис. дол. США	у % до 2014р.	у % до загального обсягу експорту	у % до обсягу експорту живих тварин, продукції рослинного та тваринного походження	тис. дол. США	у % до 2015р.	у % до загального обсягу експорту	у % до обсягу експорту живих тварин, продукції рослинного та тваринного походження
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
1.	Усього	406554,3	49,5	100,0	х	425137,2	104,6	100,0	х
1.1.	<i>У т.ч. продукція рослинного та тваринного походження</i>	<i>94717,9</i>	<i>106,9</i>	<i>23,29</i>	<i>100,0</i>	<i>113326,6</i>	<i>119,6</i>	<i>26,65</i>	<i>100,0</i>
	I. Живі тварини; продукти тваринного походження	4735,6	70,2	1,16	5,00	7921,1	167,3	1,86	6,99
	01 живі тварини	71,9	108,5	0,02	0,07	1464,5	2036,9	0,34	1,29

²¹³ Товарна структура зовнішньої торгівлі Кіровоградської області за 2015 рік / Зовнішньоекономічна діяльність та платіжний баланс [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.kr.ukrstat.gov.ua/arhiv/2016/02/stat_inf_oper_zed.htm#1.

²¹⁴ Товарна структура зовнішньої торгівлі Кіровоградської області у 2016 році / Зовнішньоекономічна діяльність та платіжний баланс [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.kr.ukrstat.gov.ua/arhiv/2017/02/stat_inf_oper_zed.htm#1.

Продовження табл. 3.11

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
	03 риба і ракоподібні	46,7	67,7	0,01	0,05	8,8	18,9	0,00	0,01
	04 молоко та молочні продукти, яйця птиці; натуральний мед	4519,0	68,4	1,11	4,78	6415,3	142,0	1,51	5,66
	05 інші продукти тваринного походження	98,0	-	0,02	0,10	32,5	33,2	0,01	0,03
	II. Продукти рослинного походження	89982,3	109,9	22,13	95,00	105405,5	117,1	24,79	93,01
	06 живі дерева та інші рослини	-	-	-	-	18,4	-	0,00	0,02
	07 овочі	968,8	875,9	0,24	1,02	4372,8	451,4	1,03	3,86
	08 їстівні плоди та горіхи	251,2	-	0,06	0,27	78,1	31,1	0,02	0,07
	10 зернові культури	78995,0	127,0	19,43	83,40	87465,0	110,7	20,57	77,18
	11 продукція борошномельно-круп'яної промисловості	172,1	55,9	0,04	0,18	236,4	137,4	0,06	0,21
	12 насіння і плоди олійних рослин	8676,5	84,4	2,13	9,16	12966,6	149,4	3,05	11,43
	14 рослинні матеріали для виготовлення	918,7	10,3	0,23	0,97	268,2	29,2	0,06	0,24

Як видно з табл. 3.11, по Кіровоградській області у 2015-2016 рр. частка експорту живих тварин, продукції рослинного та тваринного походження становила 23,29-26,65 % загального обсягу експорту по усіх групах товарних позицій. У обсязі експорту живих тварин, продукції рослинного та тваринного походження вагомою була частка продуктів рослинного походження (93,01-95%) та, зокрема, зернових культур (77,18-83,40%).

Враховуючи, що у 2015 р. в загальному обсязі реалізації зернових та зернобобових культур сільськогосподарськими підприємствами області за всіма напрямками продажу 32,6% припадало на частку пшениці (0,06% - жита, 8,32% - ячменю і т. ін.),²¹⁵ доречним є розрахунок ефекту від зміни порядку справляння ПДВ по зернових культурах на прикладі пшениці (табл. 3.12).

²¹⁵ Реалізація продукції сільськогосподарськими підприємствами у 2015 р. / Відповідальний за випуск О.М. Прокопенко // Статистичний бюлетень. – К.: Державна служба статистики України, 2016. – 109 с. (с. 15, 17, 19, 21)

Таблиця 3.12

**Модель для розрахунку ефекту від зміни порядку справляння ПДВ
(на прикладі пшениці з урахуванням обсягів її збуту
сільськогосподарськими підприємствами
Кіровоградської області у 2015 р.)**

№ з/п	Показник	0-варіант		Відшкодування ПДВ при експорті			
		на 1 тонну	усього	на 1 тонну	усього	у т.ч.	
						експорт	реалізація на внут- рішньо- му ринку
1	2	3	4	5	6	7	8
1	Орієнтовна частка експорту, %	x	x	x	X	60	40
2	Обсяг поставок, тис. т. ²¹⁶	x	917,36	x	917,36	550,42	366,94
3	Зростання ціни, %	x	x	15,0	X	15,0	x
4	Експортна ціна з ПДВ, грн./т	3858,7	x	4437,5	X	4437,5	x
5	Маржа трейдера, %	2,5	x	2,5	X	2,5	x
6	Дохід трейдера, грн.	96,5	x	110,9	X	110,9	x
7	Ціна (з ПДВ) без маржі трейдера, грн.	3762,2	x	4326,6	X	x	x
8	Вартість реалізованої пшениці (з ПДВ) без маржі трейдера, млн. грн.	x	3451,3	x	X	2381,4	x
9	Частка виробника у ціні, %	90	90	90	90	90	90
10	Ціна для виробника (з ПДВ), грн.	3386,0	x	3893,9	X	x	x
11	Вартість реалізованої пшениці для виробника (з ПДВ), млн. грн.	x	3106,2	x	3572,1	2143,3	1428,8
12	Вихідний ПДВ:						
	- грн.	564,3	x	649,0	X	x	x
	- млн. грн.	x	517,7	x	595,4	357,2	238,2
13	Ціна без ПДВ, грн.	2821,7	x	3244,9	X	x	X

²¹⁶ Реалізація продукції сільськогосподарськими підприємствами у 2015 р. / Відповідальний за випуск О.М. Прокопенко // Статистичний бюлетень. – К.: Державна служба статистики України, 2016. – 109 с. (с. 17)

Продовження табл. 3.12

1	2	3	4	5	6	7	8
14	Вартість реалізованої пшениці для виробника без ПДВ, млн. грн.	х	2588,5	х	2976,7	1786,1	1190,6
15	Витрати виробника (повна собівартість):						
	- грн. ²¹⁷	2024,3	х	2024,3	Х	х	х
	- млн. грн.		1857,0		1857,0	1114,2	742,8
16	Частка витрат з вхідним ПДВ, %	60	60	60	60	60	60
	• з ПДВ:						
	- грн.	1214,6	х	1214,6	х	х	х
	- млн. грн.	х	1114,2	х	1114,2	668,5	445,7
	• без ПДВ:						
	- грн.	809,7	х	809,7	х	х	х
	- млн. грн.	х	742,8	х	742,8	445,7	297,1
17	Вхідний ПДВ:						
	- грн.	242,9	х	242,9	х	х	х
	- млн. грн.	х	222,8	х	222,8	133,7	89,1
18	ПДВ – акумуляція:						
	- грн.	321,4	х	х	х	х	х
	- млн. грн.	х	294,9	х	х	х	х
19	ПДВ до сплати в бюджет	х	х	406,1	372,6	223,5	149,1
20	ПДВ - акумуляція у % до доходу (ціни (вартості) без ПДВ)	11,4	11,4	х	х	х	х
21	ПДВ до сплати в бюджет у % до доходу (ціни (вартості) без ПДВ)	х	х	12,5	12,5	12,5	12,5
22	Прибуток виробника:						
	- грн.	797,4	х	1220,6	х	х	х
	- млн. грн.	х	731,5	х	1119,7	671,9	447,8
23	Рентабельність, %	39,4	39,4	60,3	60,3	60,3	60,3
24	Прибуток з урахуванням ПДВ-акумуляції:						
	- грн.	1118,8	х	х	х	х	х
	- млн. грн.	х	1026,4	х	х	х	х

²¹⁷ Основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств (обласні дані за 2014 р.) / Відповідальний за випуск Чернігова Н.В. – Кіровоград: Головне управління статистики у Кіровоградській області, 2015 р. – 116 с. (с. 28)

Продовження табл. 3.12

1	2	3	4	5	6	7	8
25	Рентабельність з ПДВ, %	55,3	55,3	60,3	60,3	60,3	60,3
26	Надходження ПДВ до бюджету						
	- грн.	242,9	x	649,0	x	x	x
	- млн. грн.	x	222,8	x	595,4	357,2	238,2
27	Відшкодування бюджетом:						
	- грн.	x	x	649,0	x	x	x
	- млн. грн.	x	x	x	x	357,2	x
28	Чисті надходження до бюджету, млн. грн.	x	222,8	x	X	x	238,2
29	Чистий дохід + ПДВ-аккумуляція:						
	- грн.	3143,1	x	3244,9	X	x	x
	- млн. грн.	x	2883,4	x	2976,7	1786,1	1190,6
30	Приріст доходів за рахунок підняття цін, грн.	x	x	101,8	X	x	x
31	Приріст доходів за рахунок підняття цін, %	x	x	3,1	X	x	x
32	Приріст прибутку за рахунок підняття цін, грн.	x	x	101,8	X	x	x
33	Приріст прибутку за рахунок підняття цін, %	x	x	18,1	X	x	x

Як видно з табл. 3.12, ПДВ-аккумуляція забезпечує зростання рентабельності виробництва пшениці у сільськогосподарських підприємствах з 39,4% (0-варіант) до 55,3% (з ПДВ). При незмінних затратах та одночасному підвищенні ціни на 15% рентабельність виробництва пшениці з ПДВ на внутрішньому ринку зросте до 60,3%.

Оцінку наслідків реалізації розглянутих вище моделей для держави з точки зору дотримання бюджетних інтересів доцільно здійснювати у двох варіантах: з відносно високим та з відносно невисоким рівнем державної підтримки тих видів діяльності, які потребують такої підтримки. За умови відміни спецрежиму ПДВ галузям, що потребують державної фінансової підтримки (зокрема тваринництву (включаючи м'ясне птахівництво), овочівництву, садівництву) повинні надаватись бюджетні субсидії (їх рівень має становити не менш як 20 % від вартості продукції (базова ставка ПДВ)).

При визначенні переліку галузей, які потребують першочергової державної підтримки, пропонуємо керуватися динамікою середньорічного (за останні три роки) значення рівня рентабельності виробництва окремих видів

продукції сільськогосподарськими підприємствами (співвідношення прибутку від реалізації конкретного виду продукції до собівартості реалізації даного виду продукції, виражене у відсотках). Якщо у середньому за останні три роки виробництво конкретного виду продукції було збитковим, то така галузь однозначно потребує державної підтримки шляхом надання державної субсидії або ж повного повернення ПДВ. За видами продукції, виробництво яких було в умовах окремих організаційно-правових форм господарювання рентабельним, а в інших збитковим, внаслідок чого у середньому по сільськогосподарських підприємствах сформувався невисокий рівень рентабельності, пропонуємо встановлювати рівень державної підтримки у ранжованому порядку із застосуванням відповідних понижених ставок ПДВ чи відсотків його повернення товаровиробникам при базовій ставці податку.

Так, у 2013-2015 рр. збитковим було виробництво плодів (-25,2 - -59,5%), м'яса великої рогатої худоби (-12,5 - -45,8 %), м'яса овець та кіз (-5,9 - -28,2 %). У 2015 р. у сільськогосподарських підприємствах Кіровоградської області збитковим було виробництво баштанних продовольчих культур (-22,9 %), плодів (-59,5 %), м'яса великої рогатої худоби (-12,5 %), м'яса овець та кіз (-5,9 %), низькорентабельним було виробництво м'яса свиней (3,4 %). Динаміка рівня рентабельності (збитковості) виробництва зазначених видів сільськогосподарської продукції у 2013-2015 рр. відображена в табл. 3.13.

Таблиця 3.13

Рентабельність (збитковість) виробництва окремих видів продукції у сільськогосподарських підприємствах Кіровоградської області за 2013-2015 рр., %

№ з/п	Види сільськогосподарської продукції	Організаційно-правові форми господарювання						
		Сільськогосподарські підприємства - разом	з них:					
			Недержавні підприємства					Державні підприємства
			Господарські товариства	Приватні підприємства (включаючи фермерські господарства)	з них селянські (фермерські) господарства	Сільгоспкооперативи (виробничі)	Інші підприємства (включаючи міжгоспи)	
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1.	2013 р. ²¹⁸							
	Овочі	-21,7	-26,4	23,9	52,5	0,0	-	-13,0
	Баштанні про- довольчі культури	-5,6	-28,1	0,0	22,9	1,2	-	5,3

²¹⁸ Основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств (обласні дані за 2013 р.) / Відповідальний за випуск Чернігова Н.В. – Кіровоград: Головне управління статистики у Кіровоградській області, 2014 р. – 112 с. (с. 49, 52, 54, 57, 58, 59, 62, 63, 64)

Продовження табл. 3.13

1	2	3	4	5	6	7	8	9
	Плоди	-25,2	-27,4	-	-	-30,0	-	20,4
	Велика рогата худоба на м'ясо	-45,8	-36,7	-52,3	-57,9	-62,4	-62,6	-59,5
	Свині на м'ясо	-10,5	-14,7	-13,7	-5,7	-50,1	1,0	-38,8
	Вівці та кози на м'ясо	-16,1	-2,9	-27,6	-21,3	-	-	-1,5
	Молоко	1,4	2,3	5,1	-1,3	-15,7	-	1,0
	Вовна	-56,1	-83,8	-53,6	-	-	-	-76,5
	Яйця	85,0	85,0	-	-	-42,7	-	1,6
2.	2014 р. ²¹⁹							
	Овочі	-14,1	-26,3	18,1	31,3	0,0	-	13,5
	Баштанні продовольчі культури	4,3	0,7	-3,2	-2,3	17,5	-	-
	Плоди	-47,6	-47,6	-	-	-33,3	-	-
	Велика рогата худоба на м'ясо	-41,6	-28,4	-42,7	-41,0	-72,0	-36,4	-45,7
	Свині на м'ясо	-8,1	-2,6	-1,1	2,4	-59,1	-8,8	-22,3
	Вівці та кози на м'ясо	-28,2	-6,4	-51,6	-70,3	-	-	-28,9
	Молоко	4,1	8,7	-3,3	-13,0	-19,6	-	-11,5
	Вовна	-21,1	-87,0	-14,6	-	-	-	11,1
	Яйця	49,6	49,6	-	-	-30,0	-	-54,9
3.	2015 р. ²²⁰							
	Овочі	56,7	41,8	75,4	79,9	42,9	-	50,0
	Баштанні продовольчі культури	-22,9	-4,1	3,4	4,1	-58,0	-	-
	Плоди	-59,5	-59,6	-	-	-47,2	-	-
	Велика рогата худоба на м'ясо	-12,5	-2,2	-19,4	-24,8	-43,4	44,9	-24,5
	Свині на м'ясо	3,4	7,7	10,3	-14,1	-34,9	1,4	4,2
	Вівці та кози на м'ясо	-5,9	-9,9	0,3	-14,3	-	-	-0,9
	Молоко	-0,7	0,9	-2,6	-11,4	-6,4	-	-15,3
	Вовна	71,9	-26,0	94,0	0,0	-	-	33,3
	Яйця	-25,3	-25,5	-	-	-37,0	-	12,5
4.	Середньорічні значення							
	Овочі	7,0	-3,6	39,1	54,6	14,3	-	16,8
	Баштанні продовольчі культури	-8,1	-10,5	0,1	8,2	-13,1	-	5,3

²¹⁹ Основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств (обласні дані за 2014 р.) / Відповідальний за випуск Чернігова Н.В. – Кіровоград: Головне управління статистики у Кіровоградській області, 2015 р. – 116 с. (с. 49, 51, 53, 56, 57, 58, 61, 62, 63)

²²⁰ Основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств (обласні дані за 2015 р.) / Відповідальний за випуск Чернігова Н.В. – Кіровоград: Головне управління статистики у Кіровоградській області, 2016 р. – 113 с. (с. 49, 51, 53, 56, 57, 58, 61, 62, 63)

Продовження табл. 3.13

1	2	3	4	5	6	7	8	9
	Плоди	-44,1	-44,9	-	-	-36,8	-	20,4
	Велика рогата худоба на м'ясо	-33,3	-22,4	-38,1	-41,2	-59,3	-18,0	-43,2
	Свині на м'ясо	-5,1	-3,2	-1,5	-5,8	-48,0	-2,1	-19,0
	Вівці та кози на м'ясо	-16,7	-6,4	-26,3	-35,3	-	-	-10,4
	Молоко	1,6	4,0	-0,3	-8,6	-13,9	-	-8,6
	Вовна	-1,8	-65,6	8,6	0,0	-	-	-10,7
	Яйця	36,4	36,4	-	-	-36,6	-	-13,6

Для зручності розробки висновків формуємо узагальнену додаткову таблицю (табл. 3.14).

Таблиця 3.14

Рентабельність (збитковість) виробництва окремих видів продукції у сільськогосподарських підприємствах Кіровоградської області у 2013-2015 рр., %

№ з/п	Види сільськогосподарської продукції	2013 р. ²²¹	2014 р. ²²²	2015 р. ²²³	Середнє значення
1	2	3	4	5	6
1.	Пшениця	11,6	40,9	53,1	35,2
2.	Жито	42,5	51,1	23,6	39,0
3.	Гречка	-3,9	33,4	141,2	56,9
4.	Кукурудза на зерно	2,0	31,1	52,8	28,6
5.	Ячмінь	7,9	24,7	28,7	20,4
6.	Горох	3,1	30,5	35,9	23,2
7.	Овес	14,1	67,7	12,5	31,4
8.	Просо	25,5	67,6	86,5	59,9
9.	Сорго	-20,4	51,2	21,1	17,3
10.	Соняшник	37,5	54,9	94,0	62,1
11.	Соя	24,8	36,5	61,5	40,9
12.	Ріпак	20,5	35,3	69,6	41,8
13.	Цукрові буряки	5,4	21,3	28,1	18,3
14.	Картопля	55,0	203,6	89,4	116,0
15.	Овочі	-21,7	-14,1	56,7	7,0
16.	Баштанні продовольчі культури	-5,6	4,3	-22,9	-8,1

²²¹ Основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств (обласні дані за 2013 р.) / Відповідальний за випуск Чернігова Н.В. – Кіровоград: Головне управління статистики у Кіровоградській області, 2014 р. – 112 с. (с. 28, 31-34, 36-40, 42-44, 47-49, 52-54, 56-59, 61-64)

²²² Основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств (обласні дані за 2014 р.) / Відповідальний за випуск Чернігова Н.В. – Кіровоград: Головне управління статистики у Кіровоградській області, 2015 р. – 116 с. (с. 28, 31-34, 37-40, 42-44, 47-49, 51-53, 56-58, 60-63)

²²³ Основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств (обласні дані за 2015 р.) / Відповідальний за випуск Чернігова Н.В. – Кіровоград: Головне управління статистики у Кіровоградській області, 2016 р. – 113 с. (с. 28, 31-34, 37-39, 40, 42-44, 47-49, 51, 53, 55-58, 60-63)

Продовження табл. 3.14

1	2	3	4	5	6
17.	Плоди і ягоди	-29,8	-28,6	-52,5	-37,0
18.	Велика рогата худоба на м'ясо	-45,8	-41,6	-12,5	-33,3
19.	Свині на м'ясо	-10,5	-8,1	3,4	-5,1
20.	Вівці та кози на м'ясо	-16,1	-28,2	-5,9	-16,7
21.	Птиця на м'ясо	-32,3	-54,2	20,4	-22,0
22.	Молоко	1,4	4,1	-0,7	1,6
23.	Вовна	-56,1	-21,1	71,9	-1,8
24.	Яйця	85,0	49,6	-25,3	36,4

Отже, повернення 100% ПДВ, або бюджетної субсидії на рівні 20 % від вартості продукції потребують наступні галузі аграрного виробництва: м'ясне скотарство, свинарство, вівчарство, м'ясне птахівництво, овочівництво (в частині вирощування баштанних продовольчих культур), садівництво (вирощування плодів та ягід).

Як видно з табл. 3.13, збитковість виробництва окремих видів продукції у сільськогосподарських підприємствах перевищувала 20 % (зокрема, плодів – -44,1 %, м'яса ВРХ – -33,3 %). Проте у державних сільськогосподарських підприємствах рентабельність виробництва плодів у середньому за три останні роки становила 20,4 %. Збитковість вирощування ВРХ на м'ясо у міжгоспах та інших сільськогосподарських підприємствах не перевищувала 18 %. Орієнтуючись на кращі результати господарювання вважаємо, що відшкодування державою 20 % від вартості продукції зазначених галузей можна вважати обґрунтованим.

Розрахунок розміру бюджетної субсидії доцільно здійснювати, взявши до уваги чистий дохід від реалізації за видами продукції у розрізі галузей, які потребують державної підтримки, та розмір підтримки (20% доходу) (табл. 3.15). Водночас слід враховувати, що державна фінансова підтримка, яка повинна надаватись як компенсація втрат сільгосппідприємств від скасування спецрежиму ПДВ, передбачає абсолютну визначеність умов її врахування.

Для забезпечення ефективного розвитку сільського господарства реформа системи ПДВ для аграрного сектору економіки потребує запровадження комплексу заходів, і тому не може проводитись без підготовки. Зокрема, слушною є думка О. Бетлій про те, що «запровадження загальної системи сплати ПДВ для сільського господарства потрібно доповнити іншими заходами політики, включно із забезпеченням фіскальної консолідації, запровадженням антикорупційних заходів та проведенням реформи прямої державної допомоги аграрному сектору»²²⁴.

Разом з тим, надання тривалий період часу переважно непрямой державної підтримки сільському господарству в Україні пов'язано передусім

²²⁴ Бетлій О. ПДВ у сільському господарстві: Українські реалії та міжнародний досвід / О. Бетлій // Звіт з аграрної політики APD/APR/07/2014. – К., 2014 р. – 51 с. (с. 3)

із браком фінансування прямої допомоги. Водночас сільськогосподарські компанії в ЄС отримують пряму бюджетну підтримку в рамках Спільної аграрної політики. З огляду на оподаткування валової доданої вартості ці компанії переважно розглядають як звичайний вид бізнесу. Спеціальні правила оподаткування часто запроваджено для малих фермерів. Зокрема, окремі країни-члени застосовують схему з фіксованою ставкою. Частою є практика запровадження зменшених ставок ПДВ для сільськогосподарських та продовольчих товарів з метою стимулювання їх більшого споживання.

Таблиця 3.15

Рекомендований рівень державної підтримки окремих галузей аграрного виробництва у сільськогосподарських підприємствах Кіровоградської області (з урахуванням фактично отриманого чистого доходу у 2015 р.)²²⁵

№ з/п	Показник	М'ячне скотарство	Свинарство	Вівчарство	М'ясне птахівництво	Овочівництво (в частині вирощування баштанних продовольчих культур)	Садівництво (в частині вирощування плодів та ягід)	Разом
1.	Чистий дохід від реалізації продукції, що потребує держпідтримки, тис. грн.	64085,8	330191,0	968,8	451,1	378,9	1383,8	397459,4
2.	Розмір державної підтримки на рівні 20% доходу, тис. грн.	12817,2	66038,2	193,8	90,2	75,8	276,8	79492,0

Так, в ЄС загальні засади оподаткування ПДВ визначені в Директиві 2006/112/ЄС про спільну систему податку на додану вартість. Відповідно до Директиви, «принцип спільної системи ПДВ передбачає застосування до товарів та послуг загального податку на споживання, точно пропорційного ціні товарів і послуг, незалежно від числа операцій у рамках процесу

²²⁵ Основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств (обласні дані за 2015 р.) / Відповідальний за випуск Чернігова Н.В. – Кіровоград: Головне управління статистики у Кіровоградській області, 2016 р. – 113 с. (с. 51, 52, 53, 56-58, 60, 62)

виробництва та збуту до моменту нарахування податку. За кожною операцією нараховується ПДВ, розрахований відповідно до ціни товарів або послуг за ставкою, встановленою для таких товарів або послуг, після віднесення на зменшення податкового зобов'язання суми ПДВ, що безпосередньо припадає на різні складові собівартості»²²⁶.

Зараз у країнах ЄС стандартні ставки ПДВ знаходяться в проміжку від 15 до 27% із середньою ставкою в 22%. Окрім базової ставки застосовуються і знижені ставки ПДВ. Так, у Німеччині базова ставка ПДВ становить 19 % а, зокрема, для операцій з постачання звичайних сільськогосподарських товарів і послуг застосовується ставка 10,7%. В Ірландії існує фіксована ставка ПДВ для фермерів, яку з 1 січня 2013 року було зменшено з 5,2% до 4,8% (базова ставка – 23 %). У Нідерландах на продукцію та послуги сільського господарства застосовується ставка ПДВ 6 % (базова ставка – 21 %). В Польщі деякі послуги, пов'язані із сільським господарством, оподатковуються за ставкою 8 % (базова ставка – 23 %). У Португалії операції з постачання сільськогосподарської продукції оподатковуються за ставкою 3 % (базова ставка – 23 %). В Словенії послуги у сфері сільського господарства оподатковуються за ставкою 9,5 % (базова ставка – 22 %). У Великобританії схема з фіксованою ставкою для фермерів дозволяє невеликим фермерам встановлювати націнку у 4% на певні послуги для споживачів, які є платниками ПДВ (базова ставка ПДВ – 20 %).²²⁷ У всіх країнах ЄС застосовується нульова ставка ПДВ на експортні операції (глави 6-9 розділу IX Директиви Ради ЄС № 2006/112/ЄС)²²⁸. Отже, країни ЄС зберігають значну гнучкість щодо встановлення ставок та впровадження спеціальних схем оподаткування в рамках спільних норм стосовно ПДВ.

Враховуючи, що Україна прагне до євроінтеграції, необхідно адаптувати до встановлених для країн ЄС вимог перелік видів діяльності з виробництва сільськогосподарської продукції та послуг у сфері аграрного виробництва. Так, статтею 295 та у додатках VII та VIII Директиви встановлено перелік видів діяльності з виробництва сільськогосподарської продукції та індикативний перелік сільськогосподарських послуг для цілей оподаткування ПДВ (рис. 3.18)²²⁹.

Відповідно до Директиви Ради ЄС № 2006/112/ЄС, країни-члени ЄС мають право застосовувати спеціальну схему, що передбачає відшкодування фермерам вхідного ПДВ за фіксованою ставкою (глава 2 розділу XII)²³⁰. Дана схема впроваджена для того, щоб відшкодувати ПДВ, стягнений з товарів та послуг, придбаних фермерами-учасниками схеми. Вона допомагає дрібним

²²⁶ Про спільну систему податку на додану вартість // Директива Ради 2006/112/ЄС від 28 листопада 2006 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_928

²²⁷ Бетлій О. ПДВ у сільському господарстві: Українські реалії та міжнародний досвід / О. Бетлій // Звіт з аграрної політики APD/APR/07/2014. – К., 2014 р. – 51 с. (с. 12-13, 40-43)

²²⁸ Про спільну систему податку на додану вартість // Директива Ради 2006/112/ЄС від 28 листопада 2006 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_928

²²⁹ Про спільну систему податку на додану вартість // Директива Ради 2006/112/ЄС від 28 листопада 2006 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_928

²³⁰ Про спільну систему податку на додану вартість // Директива Ради 2006/112/ЄС від 28 листопада 2006 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_928

фермерам, що не можуть виконати вимоги, передбачені стандартною системою ПДВ.



Рис. 3.18. Перелік видів діяльності з виробництва сільськогосподарської продукції та індикативний перелік сільськогосподарських послуг, встановлений Директивою Ради ЄС № 2006/112/ЄС для цілей оподаткування ПДВ

В рамках зазначеної схеми країни ЄС можуть встановлювати фіксовані норми компенсації, які застосовуються до цін без ПДВ та обчислюються на основі макроекономічної статистики лише по фермерах на фіксованій ставці за попередні три роки.

Компенсація не повинна перевищувати обсяги нарахованого вхідного ПДВ та може виплачуватись або споживачем, або державою. Якщо споживач продукції фермера – платник ПДВ сплачує компенсацію фермеру, то він має право зменшити обсяг податкового зобов'язання з ПДВ на відповідну суму.

Кожна країна ЄС може виключити зі схеми з фіксованою ставкою окремі категорії фермерів, зокрема тих, для яких застосування звичайного режиму ПДВ або спрощених адміністративних процедур швидше за все не буде пов'язане з адміністративними складнощами.

Отже, удосконалення оподаткування ПДВ операцій з продажу сільськогосподарської продукції та послуг повинне здійснюватися з урахуванням важливих показників розвитку галузей аграрного виробництва в окремих регіонах України та орієнтації на базові норми законодавства ЄС. Для обговорення та подальшого пошуку шляхів подолання проблем, які виникли у зв'язку з чинними змінами в оподаткуванні сільськогосподарських товаровиробників податком на додану вартість, на загальнодержавному рівні доцільно ініціювати багатосторонні робочі зустрічі між представниками Міністерства фінансів України, Державної фіскальної служби України, Державної казначейської служби України, Міністерства аграрної політики та продовольства України, Міністерства економічного розвитку і торгівлі України, агробізнесу, наукових установ, громадськості та облдержадміністрацій.

Висновки до розділу 3

1. Обґрунтовано доцільність виключення зі складу доданої вартості, створеної та реалізованої товаровиробниками, відрахувань на амортизацію. Встановлено, що вагомою складовою сукупної доданої вартості, створеної сільськогосподарськими підприємствами Кіровоградської області у 2010-2015 рр. є додана вартість, сформована господарськими товариствами та приватними сільськогосподарськими підприємствами (з урахуванням фермерських господарств). У 2015 р. темпи зростання доданої вартості, створеної сільськогосподарськими підприємствами усіх форм власності та господарювання у галузі рослинництва, перевищили темпи зростання доданої вартості, сформованої у галузі тваринництва порівняно з 2010 р. в 1,32 рази. Таке співвідношення показників свідчить, що галузь рослинництва має значно кращі тенденції розвитку, ніж тваринницька галузь.

2. Встановлено, що упродовж 2013-2015 рр. обсяги надходжень до

бюджету сум ПДВ у розрахунку на одне сільськогосподарське підприємство Кіровоградської області збільшилися з 42,7 тис. грн. у 2013 р. до 59,74 тис. грн. у 2015 р., у розрахунку на 1 га сільськогосподарських угідь – відповідно, з 21,57 до 31,08 грн. та на 1 га ріллі – з 21,82 до 31,44 грн. Навантаження нарахованих сум ПДВ на 1 грн. чистого доходу (виручки) від реалізації продукції сільського господарства та на 1 грн. прибутку від реалізації продукції сільського господарства протягом 2013-2015 рр. було несуттєвим і у динаміці знижувалося.

3. Встановлено, що по Кіровоградській області у обсязі експорту живих тварин, продукції рослинного та тваринного походження вагомою була частка продуктів рослинного походження (93,01-95%) та, зокрема, зернових культур (77,18-83,40%). Доведено, що ПДВ-аккумуляція забезпечує зростання рентабельності виробництва пшениці у сільськогосподарських підприємствах з 39,4% (0-варіант) до 55,3% (з ПДВ). При незмінних затратах та одночасному підвищенні ціни на 15% рентабельність виробництва пшениці з ПДВ на внутрішньому ринку зростає до 60,3%.

4. На основі дослідження середнього за три роки рівня рентабельності виробництва окремих видів сільськогосподарської продукції доведено, що за умови відміни спецрежиму ПДВ бюджетних субсидій на рівні не менш як 20 % від вартості продукції (базова ставка ПДВ) потребують збиткові галузі (м'ясне скотарство, свинарство, вівчарство, м'ясне птахівництво, овочівництво (в частині вирощування баштанних продовольчих культур), садівництво (вирощування плодів та ягід)).

5. Пропонуємо визначати навантаження ПДВ на господарську діяльність товаровиробників у сфері аграрного виробництва із застосуванням показників надходження сум ПДВ до державного бюджету з розрахунку на одне сільськогосподарське підприємство, на 1 га сільськогосподарських угідь, на 1 га ріллі, на 1 грн. чистого доходу (виручки) від реалізації продукції сільського господарства, на 1 грн. прибутку від реалізації продукції сільського господарства. З метою поглибленого дослідження складових, що здійснюють вплив на формування сум ПДВ, які платники перераховують до бюджету, пропонуємо розраховувати співвідношення податкового кредиту та податкових зобов'язань до основних показників діяльності сільськогосподарських підприємств: валюти балансу та власного капіталу (за середньорічним значенням), прибутку від операційної діяльності, чистого прибутку, площі сільськогосподарських угідь, чисельності працівників, зайнятих у сільськогосподарському виробництві.

6. При прогнозуванні наслідків застосування конкретних моделей справляння ПДВ у сільському господарстві пропонуємо окремо розглядати експортоорієнтовані та неекспортоорієнтовані види продукції рослинництва, тваринницьку продукцію у розрізі галузей.

7. За умови відміни спецрежиму ПДВ бюджетні субсидії на рівні не менш як 20 % від вартості продукції (базова ставка ПДВ) пропонуємо надавати для збиткових галузей сільськогосподарського виробництва. За видами продукції, виробництво яких було в умовах окремих організаційно-

правових форм господарювання рентабельним, а в інших збитковим, внаслідок чого у середньому по сільськогосподарських підприємствах області сформувався невисокий рівень рентабельності, пропонуємо встановлювати рівень державної підтримки у ранжованому порядку із застосуванням відповідних понижених ставок ПДВ чи відсотків його повернення товаровиробникам при базовій ставці податку.

РОЗДІЛ 4

ОЦІНКА ДЕРЖАВНОЇ ПІДТРИМКИ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ТОВАРОВИРОБНИКІВ ТА ЇЇ УДОСКОНАЛЕННЯ З УРАХУВАННЯМ РЕГІОНАЛЬНИХ ПРІОРИТЕТІВ

4.1. Оцінка обсягів державної підтримки сільськогосподарських товаровиробників Кіровоградської області та урахування пріоритетів регіонального розвитку при її отриманні

Мета сучасної аграрної політики нашої країни полягає у гарантуванні продовольчої безпеки країни, утвердженні пріоритетного розвитку агропромислового виробництва, створенні сучасного конкурентоспроможного агропромислового виробництва, виході на агропромисловий ринок світу. Жоден із цих напрямів неможливо втілити в життя без державної фінансової підтримки розвитку аграрного сектору економіки.

Підтримка держави здійснюється у різноманітних напрямках, але завжди має загальнонаціональний характер. Основні засади бюджетного фінансування сільського господарства в Україні визначені в Законах України «Про державну підтримку сільського господарства України», «Про основні засади державної аграрної політики на період до 2015 року», а також у «Державній цільовій програмі розвитку українського села на період до 2015 року»²³¹ тощо.

Державна фінансова підтримка розвитку агропромислового комплексу здійснюється за такими формами: непряма державна підтримка (надання податкових пільг); пряма державна підтримка (бюджетні асигнування, бюджетні позики). Згідно з українським законодавством, питома вага видатків на фінансування сільського господарства має становити не менше 5% видаткової частини Державного бюджету. Реальні обсяги фінансування не досягають задекларованих показників (рис. 4.1).

За основу формування обсягів аграрної держпідтримки взято проект Мінагропроду щодо виділення 1% ВВП від аграрної продукції, висвітлений у стратегічному плані реформування галузі «3+5». Планом передбачено три стратегічно важливі напрями: державна підтримка фермерів, розвиток села та завершення земельної реформи - і 5 пріоритетів, які витікають із них: розвиток ринків збуту, органічне виробництво і нішеві культури, державних підприємств, зрошення і безпека харчової продукції.

²³¹ Закон України «Про державну підтримку сільського господарства України» від 24.06.2004 р. (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1877-15>; Закон України «Про основні засади державної аграрної політики на період до 2015 року» від 18.10.2005 р. №2982-IV [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2982-15>; Державна цільова програма розвитку українського села на період до 2015 року, затверджена постановою Кабінету Міністрів України від 19 вересня 2007 року №1158 (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1158-2007-%EF>

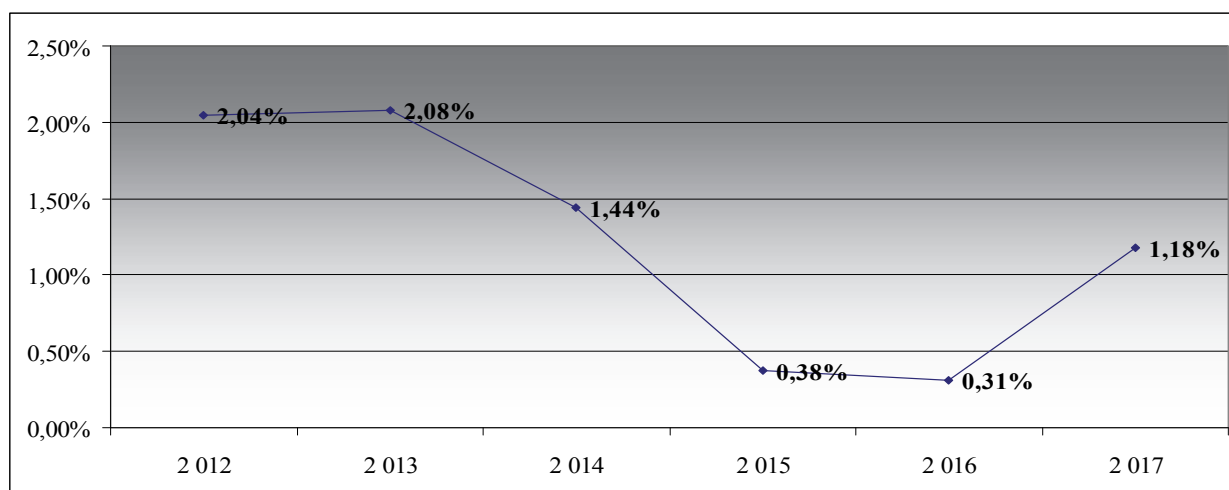


Рис. 4.1. Питома вага видатків на сферу агропромислового комплексу України в загальному обсязі видатків Державного бюджету²³²

Очевидно, що останніми роками спостерігається негативна тенденція до зниження питомої ваги видатків Міністерства аграрної політики та продовольства у бюджетах України. Так, у 2016 році їх питома вага становила лише 0,31% до загального обсягу видатків Державного бюджету, а в 2017 році – 1,18%.

Видатки представлені різними видами, але безпосередньо пов'язані з впливом на фінансовий стан та розвиток сільськогосподарських товаровиробників такі:

1. Фінансова підтримка заходів в агропромисловому комплексі шляхом здешевлення кредитів (2015-2017 рр., загальний фонд);
2. Часткова компенсація вартості електроенергії, використаної для поливу на зрошуваних землях (2012 р., загальний фонд);
3. Державна підтримка галузі тваринництва (2012-2017 рр., загальний (2012-2017 рр.) та спеціальний (2012-2014 рр.) фонди);
4. Державна підтримка розвитку хмелярства, закладення молодих садів, виноградників та ягідників і нагляд за ними (2012-2014 рр., 2017 р., загальний та спеціальний фонди);
5. Фінансова підтримка сільськогосподарських товаровиробників (2017 р., загальний фонд).

За досліджуваний період відбулося суттєве скорочення (майже в 4 рази) видатків в період з 2014 по 2016 рр. Суттєво зріс їх обсяг лише в 2017 році за рахунок введення механізму бюджетної дотації. Фінансова підтримка у вигляді здешевлення кредитів залишається стабільною (300 млн. грн.), державна підтримка галузі тваринництва скорочується (170 млн. грн. в 2017 році проти 732 млн. грн. в 2012 році), державна підтримка розвитку хмелярства, садівництва і виноградарства також суттєво скорочується (75 млн. грн. в 2017 році проти 1075 млн. грн. в 2012 році) (табл. 4.1).

²³² Складено на основі даних Законів України про Державний бюджет України на відповідні роки

Таблиця 4.1

Фінансування видатків у сфері агропромислового комплексу²³³

Код програмної класифікації видатків та кредитування державного бюджету	Код функціональної класифікації видатків та кредитування бюджету	Найменування згідно з відомчою і програмною класифікаціями видатків та кредитування державного бюджету	2012 р.	2013 р.	2014 р.	2015 р.	2016 р.	2017 р.
1	2	3	4	5	6	7	8	9
		ВСЬОГО видатків	413 605 316,0	419 843 834,9	441 587 118,6	581 760 845,2	681 460 758,2	800 126 255,8
2800000		Міністерство аграрної політики та продовольства України	8 451 341,4	8 721 178,7	6 349 099,8	2 188 721,6	2 111 989,4	9 442 263,1
2801010	0421	Загальне керівництво та управління у сфері агропромислового комплексу	40 050,6	39 757,8	45 141,9	45 707,9	85 456,7	122 250,9
2801030	0421	Фінансова підтримка заходів в агропромисловому комплексі шляхом зменшення кредитів				300 000,0	285 000,0	300 000,0
2801050	0482	Дослідження, прикладні наукові та науково-технічні розробки, виконання робіт за державними цільовими програмами і державним замовленням у сфері розвитку агропромислового комплексу, підготовка наукових кадрів, наукові розробки у сфері стандартизації та сертифікації сільськогосподарської продукції, дослідження та експериментальні розробки у сфері агропромислового комплексу	166 387,3	117 578,3	96 563,6	81 867,3	87 701,1	120 017,5
2801070	*0960	Оздоровлення та відпочинок дітей працівників агропромислового комплексу	10 000,0	7 500,0	7 500,0			

²³³ Складено на основі даних Законів України про Державний бюджет України на відповідні роки

Продовження табл. 4.1

1	2	3	4	5	6	7	8	9
2801080, 2801130, 2801100	0941, 0942, 0930	Підготовка кадрів для АПК ВНЗ І-ІІ, ІІІ-ІV рівнів акредитації, підготовка, перепідготовка, підвищення кваліфікації робітничих кадрів та фахівців АПК	666 725,0	3 091 666,5	2 173 716,6			
2801130	0950	Підвищення кваліфікації фахівців агропромислового комплексу				14 598,9	14 401,0	18 986,7
2801160	0513	Ліквідація та екологічна реабілітація території впливу гірничих робіт державного підприємства "Солотвинський солерудник" Тячівського району Закарпатської області	34 000,0	17 764,7	2 683,2	2 700,0	3 024,0	8 024,0
2801180	0421	Фінансова підтримка заходів в агропромисловому комплексі	827 376,3	96 777,9	5 000,0	5 000,0	5 000,0	60 000,0
2801200	0421	Заходи по боротьбі зі шкідниками та хворобами сільськогосподарських рослин, запобігання розповсюдженню збудників інфекційних хвороб тварин	34 000,0	25 500,0				
2801250	0421	Витрати Аграрного фонду пов'язані з комплексом заходів із зберігання, перевезення, переробки та експортом об'єктів державного цінного регулювання державного інтервенційного фонду	765 500,0	500 000,0	100 000,0	100 000,0	100 000,0	51 400,0
2801290	0421	Проведення державних виставкових заходів у сфері агропромислового комплексу	5 000,0	3 750,0				
2801300	*0620	Реформування та розвиток комунального господарства у сільській місцевості	7 000,0	6 650,0				
2801310	0421	Організація і регулювання діяльності установ в системі агропромислового комплексу та забезпечення діяльності Аграрного фонду	25 588,9	24 339,1	16 432,5	15 924,6	81 281,2	108 004,7

Продовження табл. 4.1

1	2	3	4	5	6	7	8	9
2801370	0421	Збільшення статутного капіталу НАК "Укргролізінг" для закупівлі технічних засобів для агропромислового комплексу з подальшою передачею їх на умовах фінансового лізингу				54 000,0		
2801500	810	Державна підтримка Всеукраїнського фізкультурно-спортивного товариства "Колос" на організацію та проведення роботи з розвитку фізичної культури і спорту серед сільського населення	9 000,0	9 000,0	4 507,3	5 691,0		
2801480	0421	Створення Державного земельного банку	120 000,0					
2801520	0421	Фінансова підтримка створення оптових ринків сільськогосподарської продукції	200 000,0					
2801470	*0482	Фінансова підтримка Української лабораторії якості і безпеки продукції агропромислового комплексу	12 900,0	9 199,8				
2801360	0421	Часткова компенсація вартості електроенергії, використаної для поливу на зрошуваних землях	50 000,0					
2801540	0421	Державна підтримка галузі тваринництва	732 000,0	650 000,0	888 010,7	250 000,0	30 000,0	170 000,0
2801350	0421	Державна підтримка розвитку хмелярства, закладення молодих садів, виноградарників та ягідників і нагляд за ними	1 075 000,0	100 000,0	100 000,0			75 000,0
2801580	0421	Фінансова підтримка сільськогосподарських товаровиробників						4 774 300,0

Таблиця 4.2

Розподіл надання кредитів з Державного бюджету України, які пов'язані зі сферою сільськогосподарського виробництва та агропромислового комплексу²³⁴

Код програмої класифікації видатків та кредитування державного бюджету	Код функціональної класифікації видатків та кредитування бюджету	Найменування згідно з відомчою і програмою класифікації видатків та кредитування державного бюджету	2012 р.	2013 р.	2014 р.	2015 р.	2016 р.	2017 р.
2801460	0421	Надання кредитів фермерським господарствам	27 800,0	27 900,0	27 900,0	25 600,0	15 819,2	65 000,0
2801490	0421	Фінансова підтримка заходів в агропромисловому комплексі на умовах фінансового лізингу	30 024,2	8 842,5	3 818,4	3 818,4	3 818,4	3 818,4
2801560	0421	Формування Аграрним фондом державного інтервенційного фонду, а також закупівлі матеріально-технічних ресурсів для потреб сільськогосподарських товаровиробників	7 200 000,0	7 200 000,0	1 400 000,0	1 400 000,0	1 400 000,0	773 000,0
		Разом	7 257 824,2	7 236 742,5	1 431 718,4	1 429 418,4	1 419 637,6	841 818,4

²³⁴ Складено на основі даних Законів України про Державний бюджет України на відповідні роки

Пряма підтримка сільськогосподарських товаровиробників²³⁵

Показник	2012 р.	2013 р.	2014 р.	2015 р.	2016 р.	2017 р.
Всього видатків	413 605 316,0	419 843 834,9	441 587 118,6	581 760 845,2	681 460 758,2	800 126 255,8
Міністерство аграрної політики та продовольства України	8 451 341,4	8 721 178,7	6 349 099,8	2 188 721,6	2 111 989,4	9 442 263,1
Фінансова підтримка заходів в агропромисловому комплексі шляхом здешевлення кредитів				300 000,0	285 000,0	300 000,0
Часткова компенсація вартості електроенергії, використаної для поливу на зрошуваних землях	50 000,0					
Державна підтримка галузі тваринництва	732 000,0	650 000,0	888 010,7	250 000,0	30 000,0	170 000,0
Державна підтримка розвитку хмелярства, закладення молодих садів, виноградарників та ягідників і нагляд за ними	1 075 000,0	100 000,0	100 000,0			75 000,0
Фінансова підтримка сільгосптоваровиробників						4 774 300,0
Всього пряма підтримка	1 857 000,0	750 000,0	988 010,7	550 000,0	315 000,0	5 319 300,0
Питома вага прямої підтримки в загальній сумі видатків в сфері агропромислового комплексу	21,97%	8,60%	15,56%	25,13%	14,91%	56,34%
Питома вага прямої підтримки в загальній сумі видатків Державного бюджету	0,45%	0,18%	0,22%	0,09%	0,05%	0,66%
Всього пряма підтримка без урахування фінансової підтримки сільгосптоваровиробників	1 857 000,0	750 000,0	988 010,7	550 000,0	315 000,0	545000,0
Всього видатки по Міністерству аграрної політики та продовольства України без урахування фінансової підтримки сільгосптоваровиробників	8 451 341,4	8 721 178,7	6 349 099,8	2 188 721,6	2 111 989,4	4667963,1
Питома вага прямої підтримки без урахування фінансової підтримки сільгосптоваровиробників в загальній сумі видатків в сфері агропромислового комплексу	21,97%	8,60%	15,56%	25,13%	14,91%	11,6%

²³⁵ Складено на основі даних Законів України про Державний бюджет України на відповідні роки

В складі видатків Державного бюджету суми прямої державної підтримки не перевищують 1%, найбільшим цей показник повинен бути в 2017 році – 0,66%. В складі видатків по Міністерству аграрної політики та продовольства України пряма підтримка становила в 2012 році 22%, в 2013 році цей показник суттєво знизився внаслідок зниження абсолютної величини підтримки, але в наступні роки питома вага зростає, але не внаслідок зростання обсягу коштів, а внаслідок скорочення видатків по Міністерству аграрної політики та продовольства України.

Наприклад, найбільшим цей показник був в 2015 році (майже 25%), але саме в цей рік обсяг прямої підтримки скоротився до 550 млн. грн. В 2016 році обсяг державної підтримки становив 315 млн. грн. і в складі видатків по Міністерству аграрної політики та продовольства України займав 15%.

В 2017 році обсяг прямої державної підтримки зріс до 5,3 млрд. грн., що становить 56% від загального обсягу видатків по Міністерству аграрної політики та продовольства України. Враховуючи, що 4,8 млрд. грн. з цього обсягу становить фінансова підтримка сільськогосподарських товаровиробників у вигляді бюджетної дотації, обсяг прямої підтримки без її урахування становить 11,6% від видатків по Міністерству аграрної політики та продовольства України також без її урахування, що є одним з найнижчих за аналізований період 2012-2017 рр. (табл. 4.2, 4.3).

Програма здешевлення кредитів регулюється Постановою КМУ від 29 квітня 2015 р. № 300 «Порядок використання коштів, передбачених у державному бюджеті для фінансової підтримки заходів в агропромисловому комплексі шляхом здешевлення кредитів», у якому зазначено, що компенсації підлягають відсоткові ставки за кредитами, залученими для покриття витрат, пов'язаних із закупівлею пально-мастильних матеріалів, насіння, добрив, засобів захисту рослин тощо, енергоносіїв, та оплати послуг, пов'язаних із виконанням ремонтних робіт сільськогосподарської і зрошувальної техніки, робіт (послуг) з підготовки та обробітку ґрунту, посіву, захисту рослин від хвороб і шкідників, внесення добрив та підживлення, збирання врожаю.

Мінагрополітики визначає річні ліміти та здійснює розподіл бюджетних призначень між структурними підрозділами облдержадміністрацій, що забезпечують виконання функцій з питань агропромислового розвитку, пропорційно середньорічному обсягу виробництва валової продукції сільського господарства (у постійних цінах) за попередні три роки, що передують звітному року, згідно з даними органів державної статистики.

Кіровоградська область в 2015 році отримала 16,3 млн. грн., що становило 5,4% від загальної суми, передбаченої на ці цілі. В 2016 році спочатку було виділено 15,6 млн. грн. (5,2%), що відповідало внеску області у середньорічний обсяг виробництва валової продукції сільського господарства, потім обсяг бюджетних коштів був зменшений до 14,5 млн. грн. (5,1%), а в кінці року – до 10,4 млн. грн. (3,7%) (таблиця 4.4, 4.5).

Таблиця 4.4

**Розподіл в 2015 році
бюджетних призначень, передбачених у державному бюджеті для
фінансової підтримки заходів в агропромисловому комплексі
шляхом здешевлення кредитів (КПКВК 2801030 "Фінансова підтримка
заходів в агропромисловому комплексі шляхом здешевлення
кредитів")²³⁶**

Області	Середньорічний обсяг виробництва валової продукції сільського господарства (у постійних цінах) за 2011-2013 роки, млн. грн.	Обсяг бюджетних призначень в 2015 році, тис. грн.
Вінницька	8 842,7	33 695,0
Волинська	1 855,0	16 763,0
Дніпропетровська	8 212,4	11 199,0
Донецька	5 736,6	406,0
Житомирська	3 250,9	5 514,0
Закарпатська	221,2	993,0
Запорізька	4 473,9	12 446,0
Івано-Франківська	1 620,4	5 088,0
Київська	9 604,4	18 974,0
Кіровоградська	6 526,2	9 717,0
Луганська	3 564,0	1 396,0
Львівська	2 591,0	15 339,0
Миколаївська	4 357,8	7 877,0
Одеська	4 812,8	8 383,0
Полтавська	9 419,6	23 512,0
Рівненська	1 737,1	5 919,0
Сумська	5 252,1	9 110,0
Тернопільська	3 586,5	10 657,0
Харківська	7 250,3	22 090,0
Херсонська	4 226,2	10 549,0
Хмельницька	5 789,4	24 982,0
Черкаська	10 935,1	27 295,0
Чернівецька	1 051,2	5 993,0
Чернігівська	5 271,7	12 103,0
ВСЬОГО	120 188,5	300000,0

Враховуючи принцип розподілу коштів, передбачених на фінансову підтримку у вигляді здешевлення кредитів, Кіровоградська область, незважаючи на свій потенціал, в 2016 році спочатку знаходилася на 8 місці, поступаючись Черкаській, Вінницькій, Київській, Полтавській, Дніпропетровській, Харківській, Хмельницькій областям (відповідно до наказів Мінагрополітики №124 від 6.04.2016 р. та №508 від 2.12.2016 р.).

²³⁶ Наказ Міністерства аграрної політики та продовольства України від 2 червня 2015 року № 210 (в редакції наказу Мінагрополітики України від 7 грудня 2015 року №468 «Про затвердження Розподілу бюджетних призначень, передбачених у державному бюджеті на 2015 рік для фінансової підтримки заходів в агропромисловому комплексі шляхом здешевлення кредитів (КПКВК 2801030 "Фінансова підтримка заходів в агропромисловому комплексі шляхом здешевлення кредитів")» [Електронний ресурс] - Режим доступу: <http://minagro.gov.ua/uk/ministry?nid=19819>

Таблиця 4.5

Розподіл в 2016 році

бюджетних призначень, передбачених у державному бюджеті для фінансової підтримки заходів в агропромисловому комплексі шляхом здешевлення кредитів (КПКВК 2801030 "Фінансова підтримка заходів в агропромисловому комплексі шляхом здешевлення кредитів")²³⁷

Області	Середньорічний обсяг виробництва валової продукції сільського господарства (у постійних цінах) за 2012-2014 роки	Обсяг бюджетних призначень в 2016 році, тис. грн.							
		млн. грн.	питома вага, %	Наказ №124 від 6.04.2016 р.		Наказ №508 від 2.12.2016 р.		Наказ №534 від 9.12.2016 р.	
				тис. грн.	питома вага, %	тис. грн.	питома вага, %	тис. грн.	питома вага, %
Вінницька	10 235,00	8,02%	24 063,00	8,02%	22744,2	7,98%	32930,238	11,55%	
Волинська	2 104,10	1,65%	4 947,00	1,65%	4947	1,74%	8063,703	2,83%	
Дніпропетровська	8 126,90	6,37%	19 106,00	6,37%	17022,9	5,97%	11187,285	3,93%	
Донецька	5 476,40	4,29%	12 875,00	4,29%	11611,7	4,07%	183,375	0,06%	
Житомирська	3 693,50	2,89%	8 683,00	2,89%	8207,1	2,88%	6607,106	2,32%	
Закарпатська	243,4	0,19%	572,00	0,19%	540,7	0,19%	46,429	0,02%	
Запорізька	4 364,50	3,42%	10 261,00	3,42%	10261	3,60%	12965,326	4,55%	
Івано-Франківська	1 820,10	1,43%	4 279,00	1,43%	4279	1,50%	4622,595	1,62%	
Київська	10 215,50	8,01%	24 017,00	8,01%	24017	8,43%	30079,017	10,55%	

²³⁷ Наказ Міністерства аграрної політики та продовольства України від 6 квітня 2016 року №124 «Про затвердження Розподілу бюджетних призначень, передбачених у державному бюджеті на 2016 рік для фінансової підтримки заходів в агропромисловому комплексі шляхом здешевлення кредитів (КПКВК 2801030 "Фінансова підтримка заходів в агропромисловому комплексі шляхом здешевлення кредитів") [Електронний ресурс] - Режим доступу: <http://minagro.gov.ua/uk/ministry?nid=21135>

Наказ Міністерства аграрної політики та продовольства України від 2 грудня 2016 року № 508 «Про внесення змін до Розподілу бюджетних призначень, передбачених у державному бюджеті на 2016 рік для фінансової підтримки заходів в агропромисловому комплексі шляхом здешевлення кредитів (КПКВК 2801030 "Фінансова підтримка заходів в агропромисловому комплексі шляхом здешевлення кредитів") [Електронний ресурс] - Режим доступу: <http://minagro.gov.ua/ministry?nid=22900>;

Наказ Міністерства аграрної політики та продовольства України від 9 грудня 2016 року № 534 «Про внесення змін до Розподілу бюджетних призначень, передбачених у державному бюджеті на 2016 рік для фінансової підтримки заходів в агропромисловому комплексі шляхом здешевлення кредитів (КПКВК 2801030 "Фінансова підтримка заходів в агропромисловому комплексі шляхом здешевлення кредитів") [Електронний ресурс] - Режим доступу: <http://minagro.gov.ua/ministry?nid=22900>.

Області	Середньорічний обсяг виробництва валової продукції сільськогосподарства (у постійних цінах) за 2012-2014 роки		Обсяг бюджетних призначень в 2016 році, тис. грн.					
			Наказ №124 від 6.04.2016 р.		Наказ №508 від 2.12.2016 р.		Наказ №534 від 9.12.2016 р.	
	млн. грн.	питома вага, %	тис. грн.	питома вага, %	тис. грн.	питома вага, %	тис. грн.	питома вага, %
Кіровоградська	6 653,90	5,21%	15 643,00	5,21%	14474,8	5,08%	10427,679	3,66%
Луганська	3 388,40	2,66%	7 966,00	2,66%	7280,9	2,55%	3360,525	1,18%
Львівська	2 909,70	2,28%	6 841,00	2,28%	6841	2,40%	8470,766	2,97%
Миколаївська	4 601,40	3,61%	10 818,00	3,61%	10225,1	3,59%	7924,6	2,78%
Одеська	5 212,50	4,08%	12 255,00	4,09%	11583,3	4,06%	10983,345	3,85%
Полтавська	9 510,50	7,45%	22 359,00	7,45%	20735,8	7,28%	17735,758	6,22%
Рівненська	1 928,80	1,51%	4 535,00	1,51%	4535	1,59%	7921,022	2,78%
Сумська	5 965,60	4,68%	14 025,00	4,68%	13256,4	4,65%	6448,603	2,26%
Тернопільська	4 103,90	3,22%	9 648,00	3,22%	9648	3,39%	18226,373	6,40%
Харківська	7 719,90	6,05%	18 150,00	6,05%	17155,3	6,02%	18336,831	6,43%
Херсонська	4 309,30	3,38%	10 131,00	3,38%	9575,7	3,36%	6863,116	2,41%
Хмельницька	6 974,50	5,47%	16 397,00	5,47%	15809,1	5,55%	19606,797	6,88%
Черкаська	11 005,20	8,62%	25 873,00	8,62%	24455	8,58%	19068,477	6,69%
Чернівецька	1 128,30	0,88%	2 654,00	0,88%	2654	0,93%	9628,386	3,38%
Чернігівська	5 913,30	4,63%	13 902,00	4,63%	13140,1	4,61%	13312,648	4,67%
ВСЬОГО	127 604,60	100,00%	300 000,00	100,00%	285000,00	100,00%	285000,00	100,00%

Але за кінцевим розподілом (наказ Мінагрополітики №534 від 9.12.2016 р.) область ще більше втратила свої позиції, знизившись до 12 місця, поступившись Вінницькій, Дніпропетровській, Запорізькій, Київській, Одеській, Полтавській, Тернопільській, Харківській, Хмельницькій, Черкаській, Чернігівській областям.

Аудит ефективності використання коштів державного бюджету, спрямованих на надання державної підтримки агропромислому комплексу²³⁸ засвідчив, що такий дієвий інструмент фінансової підтримки заходів в агропромисловому комплексі, як здешевлення кредитів, потребує подальшого розвитку. Так, проведеним аудитом встановлено, що одна гривня бюджетних коштів, виділена за бюджетною програмою за КПКВК 2801030, дає змогу залучити майже 36 грн. кредитного ресурсу в аграрний сектор економіки. Часткову компенсацію у загальному обсязі 570460,8 тис. грн. відсоткової ставки за кредитами у 2015–2016 роках отримали 1293 суб'єкти господарювання, що сприяло залученню 20412,0 млн. грн. кредитів на потреби сільськогосподарського виробництва. Враховуючи те, що ці кошти є фактично безповоротною фінансовою допомогою на розвиток сільського господарства, область втрачає щонайменше 2-3 млн. грн. додаткових фінансових ресурсів.

Державна підтримка галузі тваринництва – це питання не лише допомоги сільськогосподарським товаровиробникам різних категорій, збільшення їх обсягів виробництва та прибутковості, а й питання забезпечення продовольчої безпеки країни та добробуту українського суспільства. Сільське господарство, в тому числі галузь тваринництва, має вагому державну підтримку в усіх цивілізованих країнах, адже це питання і екології країни (у т.ч. якості ґрунтів) та здоров'я населення, і соціально-економічного розвитку сільських територій та функціонування харчової промисловості, а в кінцевому підсумку й питання національної безпеки країни.

Відповідно до Державної цільової програми розвитку українського села на період до 2015 року²³⁹ ключовими завданнями розвитку тваринництва, на досягнення яких спрямовуються державні кошти, є: призупинення спаду поголів'я сільгосптварин; забезпечення приросту обсягів виробництва тваринницької продукції; сприяння розвитку конкурентоспроможного виробництва шляхом підтримки формування механізованих тваринницьких ферм і комплексів; створення сучасної системи селекції; сприяння концентрації виробництва продукції тваринництва в особистих селянських господарствах шляхом формування кооперативних об'єднань тощо.

²³⁸ Рішення Рахункової палати України від 21 березня 2017 року №7-2 «Про результати аудиту ефективності використання коштів державного бюджету, спрямованих на надання державної підтримки агропромисловому комплексу» [Електронний ресурс] - Режим доступу: <http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/16751346>

²³⁹ Державна цільова програма розвитку українського села на період до 2015 року, затверджена постановою Кабінету Міністрів України від 19 вересня 2007 року №1158 (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1158-2007-%EF>

3 30 млн. грн., виділених на підтримку розвитку тваринництва в 2016 році, Кіровоградська область отримала 1,2 млн. грн. або 4% від загального обсягу коштів (табл. 4.6).

Таблиця 4.6

**Розподіл
бюджетних коштів в 2016 році, передбачених за КПКВК 2801540
"Державна підтримка галузі тваринництва"
(для виплати часткового відшкодування вартості закуплених для подальшого
відтворення телиць, нетелей, корів вітчизняного походження та племінних телиць,
нетелей, корів молочного, молочно-м'ясного і м'ясного напрямку
продуктивності, племінних свинок та кнурців (класу "еліта"), племінних
вівцематок, баранів, ярок)²⁴⁰**

Області	Сума нарахованого часткового відшкодування, тис. грн	Питома вага, %
Вінницька	224,8	0,75%
Волинська	1 059,3	3,53%
Дніпропетровська	609,5	2,03%
Донецька	0,0	0,00%
Житомирська	5 384,4	17,95%
Закарпатська	142,9	0,48%
Запорізька	0,0	0,00%
Івано-Франківська	1 277,5	4,26%
Київська	2 170,8	7,24%
Кіровоградська	1 202,3	4,01%
Луганська	0,0	0,00%
Львівська	218,9	0,73%
Миколаївська	0,0	0,00%
Одеська	102,8	0,34%
Полтавська	400,0	1,33%
Рівненська	9 420,5	31,40%
Сумська	2 318,5	7,73%
Тернопільська	2 814,5	9,38%
Харківська	0,0	0,00%
Херсонська	4,8	0,02%
Хмельницька	967,0	3,22%
Черкаська	534,3	1,78%
Чернівецька	0,0	0,00%
Чернігівська	1 147,2	3,82%
Всього	30 000,0	0,75%

Державна підтримка фермерських господарств регламентується Порядком використання коштів, передбачених у державному бюджеті для надання підтримки фермерським господарствам²⁴¹, здійснюється через

²⁴⁰ Наказ Міністерства аграрної політики та продовольства України від 30 листопада 2016 року №498 [Електронний ресурс] - Режим доступу: <http://minagro.gov.ua/ministry?nid=22892>

²⁴¹ Порядок використання коштів, передбачених у державному бюджеті для надання підтримки фермерським господарствам, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 25 серпня 2004 р. № 1102 (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1102-2004-п>

Український державний фонд підтримки фермерських господарств, який є державною бюджетною установою та виконує функції з реалізації державної політики щодо фінансової підтримки становлення і розвитку фермерських господарств. Державна підтримка передбачена у двох формах:

- новоствореним фермерським господарствам у період становлення (перші три роки після їх державної реєстрації, а в трудонедостатніх населених пунктах - п'ять років) та фермерським господарствам з відокремленими фермерськими садибами, фермерським господарствам, які провадять господарську діяльність та розташовані у гірських населених пунктах, на поліських територіях, на безповоротній основі за бюджетною програмою «Фінансова підтримка фермерських господарств» і на поворотній основі за бюджетною програмою «Надання кредитів фермерським господарствам»;

- іншим фермерським господарствам - на поворотній основі за бюджетною програмою «Надання кредитів фермерським господарствам».

Наразі фонд надає фінансову підтримку лише на поворотній основі фактично у вигляді безвідсоткового кредиту на 5 років. Гарантією повернення коштів стає застава майна фермера.

Фінансова підтримка на конкурсних засадах на поворотній основі надається у розмірі, що не перевищує 500 тис. гривень, із забезпеченням виконання зобов'язання щодо повернення бюджетних коштів. Її обсяг за областями в 2014-2017 рр. представлено в табл. 4.7.

У Державному бюджеті України на 2014 рік було передбачено 27,9 млн. гривень для надання фінансової підтримки фермерським господарствам на вигідних умовах (безвідсотковий кредит з терміном повернення до 5 років). У 2015 році фінансову підтримку на поворотній основі отримали 158 фермерських господарств на загальну суму 25,6 млн. грн. Середній розмір підтримки на господарство склав 162,0 тис. грн. У 2016 році держава через цей фонд надала аграріям лише 15,8 мільйонів гривень, що на 12,1 млн. грн. менше, ніж у 2014 році. В 2017 році планується виділити рекордну (у порівнянні з іншими роками) суму – 65,0 млн. грн.

Ці кошти надаватимуть на виробництво, переробку та збут продукції, купівлю сільгосптехніки, будівництво та ремонт тваринницьких приміщень і, головне, на поновлення обігових коштів. Згідно з інформацією про використання бюджетних коштів, кредитні кошти спрямовані на: поновлення обігових коштів – 70,6% від загальної суми коштів; придбання техніки – 12,5%; провадження виробничої діяльності – 8,6%; виробництво, переробку та збут продукції – 7,9%; будівництво та реконструкцію приміщень – 0,4%.

Кіровоградська область має пріоритет в отриманні фінансової підтримки фермерських господарств на поворотній основі, завдяки високому обсягу виробництва сільськогосподарської продукції фермерськими господарствами. Протягом досліджуваного періоду (2014-2017 рр.) область мала право на 10% від загального обсягу коштів, виділених на фінансову підтримку фермерських господарств на поворотній основі (табл. 4.8).

Таблиця 4.7

Обсяг фінансової підтримки фермерських господарств на поворотній основі (тис. грн.)²⁴²

Область	2014 р.		2015 р.		2016 р.		2017 р.	
	Обсяг фінансової підтримки фермерських господарств на поворотній основі	Середній обсяг виробництва сільськогосподарської продукції фермерськими господарствами, млн. грн.	Обсяг фінансової підтримки фермерських господарств на поворотній основі	Середній обсяг виробництва сільськогосподарської продукції фермерськими господарствами, млн. грн.	Обсяг фінансової підтримки фермерських господарств на поворотній основі	Середній обсяг виробництва сільськогосподарської продукції фермерськими господарствами, млн. грн.	Обсяг фінансової підтримки фермерських господарств на поворотній основі	Середній обсяг виробництва сільськогосподарської продукції фермерськими господарствами, млн. грн.
АР Крим	513,4	-	-	-	-	-	-	-
Вінницька	1 900,00	1 134,7	1 792	1 270,7	1 159,60	1 331,7	4550,00	1 331,7
Волинська	421,3	250,3	394,2	290,6	265,8	308,4	1040,00	308,4
Дніпропетровська	2 491,50	1 432,8	2 260,5	1 425,8	1 301,90	1 704,4	5850,00	1 704,4
Донецька	1 118,70	626,6	988,2	612,4	558,4	595,4	2015,00	595,4
Житомирська	438	257,3	407	285,9	261	286,4	975,00	286,4
Закарпатська	139,5	75,9	120,3	81,9	74,4	81,1	260,00	81,1
Запорізька	1 587,50	842,5	1 328,6	826,2	754,6	999,5	3 445,00	999,5
Івано-Франківська	237,2	142,6	225,3	162,6	148,7	169,9	585,00	169,9
Київська	1 230,40	717,6	1 131,5	791	721,4	792,2	2 730,00	792,2
Кіровоградська	2 600,30	1 604,1	2 531,8	1 717,6	1 567,70	1 902,8	6 500,00	1 902,8
Луганська	1 372,60	816,6	1 287,7	815,4	743,5	779,8	2 665,00	779,8
Львівська	1 065,70	576,3	908,8	590,5	539,4	576,6	1 950,00	576,6
Миколаївська	1 618,20	963,6	1 520,6	996	909,6	1 168,2	3 965,00	1 168,2
Одеська	1 799,50	1 164,8	1 838,1	1 358,9	1 240,20	1 571,3	5 395,00	1 571,3
Полтавська	1 607,00	988,2	1 559	994,5	908	1 136,2	3 900,00	1 136,2
Рівненська	287,4	1 60,7	253,5	180,5	164,5	189,3	650,00	189,3
Сумська	697,5	445,9	704	524	477,7	600,4	2 080,00	600,4
Тернопільська	717	399	629,8	436,3	398,6	443,2	1 495,00	443,2
Харківська	1 406,20	922	1 454,1	1 039,5	949,2	1 153,4	3 965,00	1 153,4
Херсонська	1 423,00	790	1 246,7	776,9	708,7	923,7	3 185,00	923,7
Хмельницька	1 068,60	635,4	1 003,5	738,7	673,9	756,6	2 600,00	756,6
Черкаська	1 233,20	734,1	1 159,7	785,4	716,6	843,1	2 860,00	843,1
Чернівецька	262,3	148	233	170,6	155	172,2	585,00	172,2
Чернігівська	664	393,7	622,1	461	420,8	514,7	1 755,00	514,7
Всього	27 900,00	16 222,7	25 600	17 332,9	15 819,20	19 000,5	65 000,00	19 000,5

²⁴² Складено з використанням: 1) Наказу Міністерства аграрної політики та продовольства України від 1 березня 2016 року №498 [Електронний ресурс] - Режим доступу: <http://minagro.gov.ua/ministry?nid=20764>; 2) Наказу Міністерства аграрної політики та продовольства України від 14 лютого 2017 року №65 [Електронний ресурс] - Режим доступу: <http://minagro.gov.ua/ministry?nid=23533>; 3) Наказу Міністерства аграрної політики та продовольства України від 2 березня 2015 року №70 [Електронний ресурс] - Режим доступу: <http://minagro.gov.ua/ministry?nid=16390>; 4) Наказу Міністерства аграрної політики та продовольства України від 1 квітня 2014 року року №117 [Електронний ресурс] - Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/FN002000.html.

Таблиця 4.8

**Структура фінансової підтримки фермерських господарств на
поворотній основі**

Область	2014 р.	2015 р.	2016 р.	2017 р.
АР Крим	1,8%	0,0%	0,0%	0,0%
Вінницька	6,8%	7,0%	7,3%	7,0%
Волинська	1,5%	1,5%	1,7%	1,6%
Дніпропетровська	8,9%	8,8%	8,2%	9,0%
Донецька	4,0%	3,9%	3,5%	3,1%
Житомирська	1,6%	1,6%	1,6%	1,5%
Закарпатська	0,5%	0,5%	0,5%	0,4%
Запорізька	5,7%	5,2%	4,8%	5,3%
Івано-Франківська	0,9%	0,9%	0,9%	0,9%
Київська	4,4%	4,4%	4,6%	4,2%
Кіровоградська	9,3%	9,9%	9,9%	10,0%
Луганська	4,9%	5,0%	4,7%	4,1%
Львівська	3,8%	3,6%	3,4%	3,0%
Миколаївська	5,8%	5,9%	5,7%	6,1%
Одеська	6,4%	7,2%	7,8%	8,3%
Полтавська	5,8%	6,1%	5,7%	6,0%
Рівненська	1,0%	1,0%	1,0%	1,0%
Сумська	2,5%	2,8%	3,0%	3,2%
Тернопільська	2,6%	2,5%	2,5%	2,3%
Харківська	5,0%	5,7%	6,0%	6,1%
Херсонська	5,1%	4,9%	4,5%	4,9%
Хмельницька	3,8%	3,9%	4,3%	4,0%
Черкаська	4,4%	4,5%	4,5%	4,4%
Чернівецька	0,9%	0,9%	1,0%	0,9%
Чернігівська	2,4%	2,4%	2,7%	2,7%
Всього	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

Узагальнення даних про підтримку сільськогосподарських товаровиробників Кіровоградської області представлено в табл. 4.9.

Кіровоградська область за обсягом державної підтримки в 2016 році займала 8 місце, поступаючись Черкаській, Вінницькій, Київській, Полтавській, Дніпропетровській, Харківській, Хмельницькій областям. З урахуванням зменшення обсягу фінансової підтримки у вигляді здешевлення кредитів Кіровоградська область зайняла 11 місце, поступаючись Черкаській, Вінницькій, Запорізькій, Київській, Одеській, Полтавській, Дніпропетровській, Тернопільській, Харківській, Хмельницькій, Чернігівській областям. Для покращення цієї ситуації доцільно застосовувати заходи двох напрямів:

1) збільшення більш високими темпами (у порівнянні з іншими областями) показників, на основі яких здійснюється розподіл державних коштів – за діючими редакціями відповідних нормативних документів – це обсяг сільськогосподарського виробництва;

2) розробка пропозицій щодо урахування факторів регіонального розвитку та його перспектив при визначенні відповідних Порядків розподілу бюджетних коштів.

Перелік основних нормативних документів, які регламентують використання бюджетних коштів в 2017 році, представлений в табл. 4.10, а відповідний аналіз основних нормативних документів - в табл. 4.11.

Таблиця 4.9

Місце Кіровоградської області за обсягами державної фінансової підтримки

Область	Фінансова підтримка на здешевлення кредитів				Підтримка галузі тваринництва				Фінансова допомога фермерським господарствам				Загальний обсяг фінансової підтримки		
	Тис. грн.	Питома вага	Місце		Тис. грн.	Питома вага	Місце		Тис. грн.	Питома вага	Місце		Тис. грн.	Питома вага	Місце
Вінницька	32930,2	11,6%	1		224,8	0,7%	14		1159,6	7,3%	4		34 314,6	10,4%	1
Волинська	8063,7	2,8%	15		1059,3	3,5%	9		265,8	1,7%	19		9 388,8	2,8%	16
Дніпропетровська	11187,3	3,9%	10		609,5	2,0%	11		1301,9	8,2%	2		13 098,7	4,0%	12
Донецька	183,4	0,1%	23		0,0	0,0%	*19-24		558,4	3,5%	14		741,8	0,2%	23
Житомирська	6607,1	2,3%	19		5384,4	17,9%	2		261,0	1,6%	20		12 252,5	3,7%	14
Закарпатська	46,4	0,0%	24		142,9	0,5%	16		74,4	0,5%	24		263,7	0,1%	24
Запорізька	12965,3	4,5%	9		0,0	0,0%	*19-24		754,6	4,8%	8		13 719,9	4,1%	10
Івано-Франківська	4622,6	1,6%	21		1277,5	4,3%	6		148,7	0,9%	23		6 048,8	1,8%	21
Київська	30079,0	10,6%	2		2170,8	7,2%	5		721,4	4,6%	10		32 971,2	10,0%	2
Кіровоградська	10427,7	3,7%	12		1202,3	4,0%	7		1567,7	9,9%	1		13 197,7	4,0%	11
Луганська	3360,5	1,2%	22		0,0	0,0%	*19-24		743,5	4,7%	9		4 104,0	1,2%	22
Львівська	8470,8	3,0%	14		218,9	0,7%	15		539,4	3,4%	15		9 229,1	2,8%	18
Миколаївська	7924,6	2,8%	16		0,0	0,0%	*19-24		909,6	5,7%	6		8 834,2	2,7%	19
Одеська	10983,3	3,9%	11		102,8	0,3%	17		1240,2	7,8%	3		12 326,3	3,7%	13
Полтавська	17735,8	6,2%	7		400,0	1,3%	13		908,0	5,7%	7		19 043,8	5,8%	7
Рівненська	7921,0	2,8%	17		9420,5	31,4%	1		164,5	1,0%	21		17 506,0	5,3%	8
Сумська	6448,6	2,3%	20		2318,5	7,7%	4		477,7	3,0%	16		9 244,8	2,8%	17
Тернопільська	18226,4	6,4%	6		2814,5	9,4%	3		398,6	2,5%	18		21 439,5	6,5%	3
Харківська	18336,8	6,4%	5		0,0	0,0%	*19-24		949,2	6,0%	5		19 286,0	5,8%	6
Херсонська	6863,1	2,4%	18		4,8	0,0%	18		708,7	4,5%	12		7 576,6	2,3%	20
Хмельницька	19606,8	6,9%	3		967,0	3,2%	10		673,9	4,3%	13		21 247,7	6,4%	4
Черкаська	19068,5	6,7%	4		534,3	1,8%	12		716,6	4,5%	11		20 319,4	6,1%	5
Чернівецька	9628,4	3,4%	13		0,0	0,0%	*19-24		155,0	1,0%	22		9 783,4	3,0%	15
Чернігівська	13312,6	4,7%	8		1147,2	3,8%	8		420,8	2,7%	17		14 880,6	4,5%	9
Всього	285000,0	100,0%			30000,0	100,0%			15819,2	100,0%			330 819,2	100,0%	

Таблиця 4.10

Перелік порядків використання коштів за бюджетними програмами підтримки розвитку, передбаченими Мінагрополітики Державним бюджетом України²⁴³

№	Код програми	Найменування	Видатки передбачені держбюджетом на 2017 рік, тис. грн.	Порядок використання коштів
1	2801030	Фінансова підтримка заходів в агропромисловому комплексі шляхом здешевлення кредитів	300 000,0	Постанова КМУ від 29.04.2015 № 300 «Про затвердження Порядку використання коштів, передбачених у державному бюджеті для фінансової підтримки заходів в агропромисловому комплексі шляхом здешевлення кредитів» (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/267-2016-p
2	2801180	Фінансова підтримка заходів в агропромисловому комплексі	60 000,0	Постанова КМУ від 13.02.2012 № 104 «Про затвердження Порядку використання коштів, передбачених у державному бюджеті для фінансової підтримки заходів в агропромисловому комплексі» (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/104-2012-p
3	2801350	Державна підтримка розвитку, закладення молодих садів, виноградарників та ягідників і нагляд за ними	75 000,0	Постанова КМУ від 15.07.2005 № 587 «Про затвердження Порядку управління збору та використання коштів на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства» (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/587-2005-p
4	2801460	Надання кредитів фермерським господарствам	65 000,0	Постанова КМУ від 25.08.2004 № 1102 «Про затвердження Порядку використання коштів, передбачених у державному бюджеті для надання підтримки фермерським господарствам» (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1102-2004-p
5	2801490	Фінансова підтримка заходів в агропромисловому комплексі на умовах фінансового лізингу	3 818,4	Постанова КМУ від 28.07.2010 № 648 «Про затвердження Порядку використання коштів, передбачених у державному бюджеті для фінансової підтримки заходів в агропромисловому комплексі на умовах фінансового лізингу» (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/648-2010-p
6	2801540	Державна підтримка галузі тваринництва	170 000,0	Постанова КМУ від 28.10.2015 № 884 «Про затвердження Порядку використання коштів, передбачених у державному бюджеті для підтримки галузі тваринництва, та визнання такими, що втратили чинність, деяких постанов Кабінету Міністрів України» (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/884-2015-p

²⁴³ Узагальнено на основі даних Закону України про Державний бюджет України на 2017 рік та відповідних нормативних документів

Аналіз основних нормативних документів, які регламентують порядок виділення різних видів державної допомоги сільськогосподарським товаровиробникам

Назва документу	Основні критерії виділення допомоги	Основні недоліки
1	2	3
Порядок використання коштів, передбачених у державному бюджеті для фінансової підтримки заходів в агропромисловому комплексі шляхом здешевлення кредитів, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 29 квітня 2015 р. № 300 (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/267-2016-п	сума відсотків за користування кредитами не перевищує облікової ставки Національного банку, збільшеної на 3 відсоткових пункти на момент укладання договору; не надається позичальникам, стосовно яких порушено справу про банкрутство, яких визнано банкрутами, що перебувають на стадії ліквідації або мають прострочену більше ніж шість місяців заборгованість перед державним бюджетом, Пенсійним фондом України та фондами загальнообов'язкового державного соціального страхування, що підтверджується відповідними органами державної фінансової служби перевага надається позичальникам: – у першу чергу - які мають чистий дохід (виручку) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) за останній рік до 10 млн. гривень; – у другу чергу - які провадять діяльність з вирощування та розведення великої рогатої худоби молочних порід, іншої великої рогатої худоби.	1. Відсутні критерії визначення позичальників на конкурсній основі. 2. В критеріях, які визначають можливість надання переваги позичальникам урахується лише обсяг виручки та вид діяльності (вирощування та розведення великої рогатої худоби), що не дозволяє урахувати потреби регіонального розвитку. 3. В критеріях не ураховуються такі фактори, як інші види діяльності, рівень рентабельності, конкретні умови фінансово-господарської діяльності та майнового стану сільськогосподарського товаровиробника. 4. Відсутні процедури моніторингу доцільності та ефективності витрачання коштів. 3. При розподілі обсягів коштів між областями використовується такий показник, як середньорічний обсяг виробництва валової продукції за три останні роки. Але цей принцип розподілу не враховує якості земельних ділянок, зональні особливості, інтенсивність використання землі, рентабельність вирощуваної продукції (для рослинництва), види діяльності, рентабельність продукції, її стратегічне значення для розвитку регіону та країни в цілому (для тваринництва) і т.д.
Порядок використання коштів, передбачених у державному бюджеті для підтримки галузі тваринництва, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 28 жовтня 2015 р. № 884 (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/884-2015-п	для виплати часткового відшкодування: – вартості закуплених для подальшого відтворення телиць, нетелей, корів вітчизняного походження та племінних телиць, нетелей, корів молочного, молочно-м'ясного і м'ясного напрямку продуктивності, племінних свинок та кнурців (класу «еліта»), племінних вівцематок, баранів, ярок (далі - часткове відшкодування вартості тварин);	1. В критеріях визначення не ураховуються пріоритети та рівні рентабельності різних видів діяльності галузі тваринництва. 2. В затвердженому порядку не регламентовано принцип розподілу коштів між областями та конкретними виробниками за умовами конкурсу.

Продовження табл. 4.11

1	2	3
	– відсоткової ставки за банківськими кредитами, залученими у національній валюті, для покриття витрат, пов'язаних із закупівлею молодняку сільськогосподарських тварин, обладнання для тваринницьких ферм і комплексів; – вартості будівництва та реконструкції тваринницьких ферм і комплексів, доїльних залів та утворених на кооперативних засадах м'ясопереробних підприємств (далі - часткове відшкодування вартості об'єктів).	
Порядок використання коштів, передбачених у державному бюджеті для надання підтримки фермерським господарствам, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 25 серпня 2004 р. № 1102 (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1102-2004-п	Фінансова підтримка не надається фермерським господарствам, які мають заборгованість перед Фондом та його регіональними відділеннями, яких визнано банкрутами, щодо яких порушено справу про банкрутство та які перебувають у стадії ліквідації, а також у яких виявлено факти незаконного одержання та/або нецільового використання бюджетних коштів Основними критеріями під час визначення переможців конкурсу є: – забезпечення виконання зобов'язань щодо повернення коштів, одержаних на поворотній основі; – створення додаткових робочих місць у сільській місцевості. – За наявності рівних умов перевага надається фермерським господарствам, які: – є членами сільськогосподарського обслуговуючого кооперативу; – провадять діяльність з вирощування та розведення великої рогатої худоби; – мають в обробітку земельні ділянки площею не більше ніж 500 гектарів; – здійснюють закладення молодих плодово-ягідних та виноградарських насаджень; – подали заяву про перехід на виробництво органічної продукції (сировини).	1. Критерії викладені більш детально, ніж в попередніх документах, але відсутня чітка процедура вибору суб'єкта отримання поворотної допомоги. 2. Такі критерії, як площа земельної ділянки, види діяльності повинні бути деталізовані. 3. При розподілі сум фінансової допомоги за регіонами враховується такий показник, як обсяг виробництва фермерськими господарствами сільськогосподарської продукції (у постійних цінах) за попередні три роки, що передують звітному року, відповідно до статистичної інформації, наданої Держстатом за запитом Мінагрополітики. Але цей принцип розподілу не враховує якості земельних ділянок, зональні особливості, інтенсивність використання землі, рентабельність вирощуваної продукції (для рослинництва), види діяльності, рентабельність продукції, її стратегічне значення для розвитку регіону та країни в цілому (для тваринництва) і т.д.

4.2. Оцінка умов застосування механізму бюджетної дотації з 2017 року

Сільськогосподарські товаровиробники з 01.01.2017 р. були позбавлені можливості застосовувати спеціальний режим оподаткування ПДВ, який визначався ст. 209 Податкового кодексу України (ПКУ).

Спочатку ПКУ передбачав строк застосування цього спеціального режиму до 01.01.2018 р., проте Закон №909-VIII від 24.12.2015 р. змінив цю дату на 01.01.2017 р.

Скасувавши спеціальний режим оподаткування ПДВ, що передбачав можливість сільгоспвиробників розпоряджатися частиною суми податкових зобов'язань з ПДВ для підтримки власної діяльності, законодавець не залишив їх без допомоги. Закон України «Про державну підтримку сільського господарства України» №1877-IV від 24.06.2004 р. (Закон №1877) було доповнено розділом VI «Державна підтримка виробників окремих видів сільськогосподарської продукції», яким передбачено надання сільськогосподарським товаровиробникам у період з 2017 р. до 2022 р. допомоги на розвиток сільського господарства у вигляді бюджетних дотацій (безоплатна, безповоротна допомога з бюджету).

Бюджетна дотація буде виплачуватися в автоматичному режимі (без втручання органів влади) щомісячно пропорційно сплаченої суми ПДВ у межах виділених щомісячних асигнувань. Наразі на реалізацію прийнятих положень про надання сільськогосподарським товаровиробникам бюджетних дотацій прийнято ряд нормативних актів.

Таблиця 4.12

Перелік нормативних документів, які регламентують порядок застосування механізму бюджетної дотації для сільськогосподарських товаровиробників

Код програми	Найменування	Видатки передбачені держбюджетом на 2017 рік, тис. грн.	Порядок використання коштів
2801580	Фінансова підтримка сільгосптоваровиробників	4 774 300,0	Постанова КМУ від 08.02.2017 № 77 «Про затвердження Порядку використання коштів, передбачених у державному бюджеті для фінансової підтримки сільськогосподарських товаровиробників у 2017 році» (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/77-2017-п ; Постанова КМУ від 08.02.2017 № 83 «Про затвердження Порядку розподілу бюджетної дотації для розвитку сільськогосподарських товаровиробників та стимулювання виробництва сільськогосподарської продукції у 2017 році» (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/83-2017-п ; Постанова КМУ від 01.03.2017 № 130 «Про затвердження Порядку використання коштів, передбачених у державному бюджеті для часткової компенсації вартості сільськогосподарської техніки та обладнання вітчизняного виробництва» (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/130-2017-п

Законом України від 20 грудня 2016 року № 1791-VIII «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2017 році» до Закону України від 24.06.2004 року № 1877-IV «Про державну підтримку сільського господарства України» внесено розділ VI, яким передбачено державну підтримку виробників окремих видів сільськогосподарської продукції шляхом надання їм бюджетної дотації.

Порядок розподілу бюджетної дотації для розвитку сільськогосподарських товаровиробників та стимулювання виробництва сільськогосподарської продукції у 2017 році затверджено постановою Кабінету Міністрів України від 08.02.2017 року № 83.

Згідно затвердженого порядку, бюджетна дотація виплачується сільгоспвиробникам – платникам ПДВ, які відповідають критеріям, визначеним ст.16-1.1 Закону «Про державну підтримку сільського господарства України», після їх внесення контролюючим органом до Реєстру отримувачів бюджетної дотації.

Для того, щоб потрапити до Реєстру отримувачів бюджетної дотації, сільгоспвиробник має подати до ДФС за місцем свого обліку як платника ПДВ заяву за спеціальною формою.

Міністерство фінансів України наказом від 23.02.2017 р. № 275 затвердило дві форми заяв для сільгоспвиробників - про внесення до Реєстру отримувачів бюджетної дотації та про зняття з реєстрації як отримувача бюджетної дотації.

Заява про внесення сільгоспвиробника до Реєстру (ф. № 1-РОБД) заповнюється та подається у місяці, який передує початку податкового періоду, з якого особа матиме право на отримання бюджетної дотації, протягом п'яти календарних днів після закінчення граничного строку подання податкової звітності з ПДВ, встановленого для місячного податкового (звітного) періоду, та розглядається контролюючим органом за місцем обліку особи як платника ПДВ. У заяві за ф. № 1-РОБД зазначаються підстави для внесення сільгоспвиробника до Реєстру отримувачів бюджетної дотації, а саме:

- перелік видів діяльності, КВЕД, а також визначення основного виду діяльності сільгоспвиробника (при цьому види діяльності повинні відповідати визначеним статтею 16-1 Закону «Про державну підтримку сільського господарства України»);
- суми вартості реалізованої сільгоспвиробником сільськогосподарської продукції та її питома вага у сукупній вартості всіх товарів, поставлених протягом попередніх 12 послідовних звітних податкових періодів (місяців) (питома вага має становити не менше 75% сукупної вартості всіх товарів; для новоутвореного суб'єкта, який провадить господарську діяльність менш як 12 календарних місяців, питома вага сільськогосподарських товарів розраховується за результатами кожного окремого звітного періоду).

Кабінет міністрів України своєю постановою №83 від 08.02.2017 р. затвердив «Порядок розподілу бюджетної дотації для розвитку сільськогосподарських товаровиробників та стимулювання виробництва сільськогосподарської продукції у 2017 році» (Порядок №83), а Міністерство фінансів наказом №275 від 23.02.2017 р. затвердило форму заяви про внесення сільськогосподарського товаровиробника до Реєстру отримувачів бюджетної дотації та форму заяви про зняття сільськогосподарського товаровиробника з реєстрації як отримувача бюджетної дотації, які вступили в силу 01.03.2017 р.

Щоб отримати бюджетну дотацію, сільськогосподарський товаровиробник має відповідати наступним вимогам (згідно ст. 161 Закону №1877):

1) питома вага вартості сільськогосподарських товарів, визначених у п. 2.15 ст. 2 Закону №1877, у загальній реалізації становить не менше 75% за попередні 12 місяців;

2) здійснює види діяльності, визначені п. 161.3 ст. 161 Закону №1877;

3) внесений до Реєстру отримувачів бюджетної дотації (Реєстр).

Можна стверджувати, що включення до Реєстру є ключовим моментом, адже сільськогосподарський товаровиробник може бути включений до нього лише за умови відповідності першим двом вимогам. Реалізувати це право сільськогосподарський товаровиробник може шляхом складання та подання у електронній або паперовій формі заяви про внесення до Реєстру отримувачів бюджетної дотації, у місяці, який передує початку податкового періоду, з якого особа матиме право на отримання бюджетної дотації, та протягом 5 днів після закінчення 20-денного (граничного) строку подання податкової звітності з ПДВ.

Щодо розподілу бюджетної дотації, то здійснюється вона за двома напрямками:

1) товаровиробникам, які займаються птахівництвом (КВЕД 01.47, 10.12 та 10.80);

2) іншим товаровиробникам, які провадять види діяльності, визначені у п. 161.3 ст. 161 Закону №1877.

Щомісячний розмір бюджетної дотації товаровиробникам, які займаються птахівництвом, не може перевищувати 50% виділених у поточному місяці асигнувань на бюджетну дотацію.

Порядок №83 містить формулу розрахунку пропорційності дотацій – як у частині обмеження для птахівників, так і у частині розмірів дотацій для кожного виробника.

Для проведення відповідних розрахунків з сільськогосподарськими товаровиробниками Міністерство аграрної політики та продовольства (Мінагрополітики) відкриває у казначействі відповідний небюджетний рахунок за балансовим рахунком групи рахунків 375 «Інші спеціальні рахунки» у системі електронного адміністрування ПДВ.

Після перерахування казначейством коштів дотацій на небюджетний рахунок Мінагрополітики ДФС України щомісяця протягом трьох робочих

днів після граничного строку сплати ПДВ відповідно до Реєстру та поданої податкової звітності з ПДВ визначає суму коштів для кожного отримувача із застосуванням згаданих вище коефіцієнтів пропорційності.

Наступним є надсилання ДФС України до казначейства реєстру з інформацією про сільськогосподарських товаровиробників та сумами бюджетних дотацій. На основі цих даних казначейство в автоматичному режимі перераховує відповідним виробникам суми бюджетної дотації з небюджетного рахунку Мінагрополітики.

Також варто відзначити, що будучи включеним до Реєстру, сільськогосподарський товаровиробник разом із декларацією з ПДВ подає розрахунок податкових зобов'язань за операціями, визначеними у ст. 161 Закону №1877, та питомої ваги вартості сільськогосподарських товарів (ДС9) (додаток 9).

Одним із найважливіших питань при впровадженні бюджетної дотації є види діяльності, на які розповсюджується її дія. Нижче в табл.і 4.13 систематизовано види діяльності, які входять в Секції А та С, на які розповсюджується дія бюджетної дотації та ні.

Таблиця 4.13

Види економічної діяльності, здійснення яких дає та не дає право на отримання бюджетної дотації²⁴⁴

Код виду економічної діяльності згідно з <u>КВЕД</u>	Назва виду економічної діяльності згідно з <u>КВЕД</u>	Код товару згідно з <u>УКТЗЕД</u>	Назва товару згідно з <u>УКТЗЕД</u>
1	2	3	4
Секція А – Сільське господарство, лісове господарство та рибне господарство			
Розділ 01 – Сільське господарство, мисливство та надання пов'язаних із ними послуг			
01.1 Вирощування однорічних і дворічних рослин			
01.11	Вирощування зернових культур (крім рису), бобових культур і насіння олійних культур	<i>Право на бюджетну дотацію не передбачено</i>	
01.12	Вирощування рису	<i>Право на бюджетну дотацію не передбачено</i>	
01.13	Вирощування овочів і баштанних культур, коренеплодів і бульбоплодів	0701	Картопля, свіжа або охолоджена
		0702 00 00 00	Помідори, свіжі або охолоджені
		0703	Цибуля ріпчаста, цибуля-шалот, часник, цибуля-порей та інші цибулинні овочі, свіжі або охолоджені

²⁴⁴ Побудовано на основі: 1) Порядку розподілу бюджетної дотації для розвитку сільськогосподарських товаровиробників та стимулювання виробництва сільськогосподарської продукції у 2017 році, затвердженого постановою КМУ від 8 лютого 2017 р. №83 [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/83-2017-п>; 2) Закону України «Про державну підтримку сільського господарства України» від 24.06.2004 р. (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1877-15>; 3) Класифікатора видів економічної діяльності [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://evrovektor.com/kved/2010>.

Продовження табл. 4.13

1	2	3	4
		0704	Капуста головчаста, капуста цвітна, капуста броколі, кольрабі, капуста листовата та аналогічні їстівні овочі роду Brassica, свіжі або охолоджені
		0705	Салат-латук (Lactuca sativa) і цикорій (Cichorium spp.), свіжі або охолоджені
		0706	Морква, ріпа, столові буряки, солодкий корінь, редька, селера коренева та аналогічні їстівні коренеплоди, свіжі або охолоджені
		0707 00	Огірки, корнішони, свіжі або охолоджені
		0709	Інші овочі, свіжі або охолоджені
		0710	Овочі (сирі або варені у воді чи на парі), морожені
		0712	Овочі сушені, цілі, нарізані шматками, скибками, подрібнені чи у вигляді порошку, але без будь-якої подальшої обробки
		0714	Маніок, маранта, салеп, топінамбур, солодка картопля, або батат, аналогічні коренеплоди чи бульби з високим вмістом крохмалю або інуліну, свіжі, охолоджені, морожені або сушені, цілі чи порізані у вигляді гранул або скибок; серцевина сагової пальми
		0807	Дині, кавуни і папая, свіжі
		1212 91	Цукрові буряки
01.14	Вирощування тютюну	Право на бюджетну дотацію не передбачено	
01.15	Вирощування тютюну	2401	Тютюнова сировина; тютюнові відходи
01.16	Вирощування прядивних культур	Право на бюджетну дотацію не передбачено	
01.19	Вирощування інших однорічних і дворічних культур	Право на бюджетну дотацію не передбачено	
01.2 Вирощування багаторічних культур			
01.21	Вирощування винограду	0806	Виноград, свіжий або сушений
01.22	Вирощування тропічних і субтропічних фруктів	Право на бюджетну дотацію не передбачено	
01.23	Вирощування цитрусових	Право на бюджетну дотацію не передбачено	
01.24	Вирощування зерняткових і кісточкових фруктів	0808	Яблука, груші та айва, свіжі
		0809	Абрикоси, вишні та черешні, персики (включаючи нектарини), сливи та терен, свіжі
01.25	Вирощування ягід, горіхів та інших	0810	Інші плоди, свіжі

Продовження табл. 4.13

1	2	3	4
	фруктів	0802	Інші горіхи, свіжі або сушені, очищені від шкаралупи або неочищені, з шкіркою або без шкірки
01.26	Вирощування олійних плодів	Право на бюджетну дотацію не передбачено	
01.27	Вирощування культур для виробництва напоїв	Право на бюджетну дотацію не передбачено	
01.28	Вирощування пряних, ароматичних і лікарських культур	Право на бюджетну дотацію не передбачено	
01.29	Вирощування інших багаторічних культур	Право на бюджетну дотацію не передбачено	
01.3 Відтворення рослин			
01.30	Відтворення рослин		
01.4 Тваринництво			
01.41	Розведення великої рогатої худоби молочних порід	0102	Велика рогата худоба, жива
		0401	Молоко та вершки, незгущені та без додання цукру чи інших підсолоджувальних речовин
01.42	Розведення іншої великої рогатої худоби та буйволів	0102	Велика рогата худоба, жива
		0511	Продукти тваринного походження, в іншому місці не зазначені; мертві тварини групи 01 або 03, непридатні для вживання
01.43	Розведення коней та інших тварин родини конячих	0101	Коні, віслюки, мули та лошаки, живі
		0401	Молоко та вершки, незгущені та без додання цукру чи інших підсолоджувальних речовин
01.44	Розведення верблюдів та інших тварин родини верблюдових	Право на бюджетну дотацію не передбачено	
01.45	Розведення овець і кіз	0104	Вівці та кози, живі
		0401	Молоко та вершки, незгущені та без додання цукру чи інших підсолоджувальних речовин
		5101	Вовна, не піддана кардо- або гребенечесанню
01.46	Розведення свиней	0103	Свині, живі
		0511	Продукти тваринного походження, в іншому місці не зазначені; мертві тварини групи 01 або 03, непридатні для вживання
01.47	Розведення свійської птиці	0105	Свійська птиця, тобто кури свійські (Gallus domesticus), качки, гуси та цесарки, живі
		0407	Яйця птахів у шкаралупі, свіжі, консервовані або варені

Продовження табл. 4.13

1	2	3	4
01.49	Розведення інших тварин	0106	Інші тварини, живі
		0409 00 00 00	Мед натуральний
		5001 00 00 00	Кокони шовкопряда, придатні для розмотування
		4301	Сировина хутрова (включаючи голови, хвости, лапи та інші обрізки, придатні для використання у виробництві хутрових виробів), крім шкірсировини та шкур товарних позицій 4101, 4102 або 4103
		4302	Хутрові шкурки дублені або вичинені (включаючи голови, хвости, лапи та інші частини або обрізки хутрових шкур), нез'єднані або з'єднані (без додавання інших матеріалів), крім включених до товарної позиції 4303
01.6 Допоміжна діяльність у сільському господарстві та післяурожайна діяльність			
01.61	Допоміжна діяльність у рослинництві	Право на бюджетну дотацію не передбачено	
01.62	Допоміжна діяльність у тваринництві	Право на бюджетну дотацію не передбачено	
01.63	Післяурожайна діяльність	Право на бюджетну дотацію не передбачено	
01.64	Оброблення насіння для відтворення	Право на бюджетну дотацію не передбачено	
01.7 Мисливство, відловлювання тварин і надання пов'язаних із ними послуг		Право на бюджетну дотацію не передбачено	
Секція С – Переробна промисловість			
Розділ 10 – Виробництво харчових продуктів			
10.1 Виробництва м'яса та м'ясних продуктів			
10.11	Виробництво м'яса	0201	М'ясо великої рогатої худоби, свіже або охолоджене
		0202	М'ясо великої рогатої худоби, морожене
		0203	Свинина, свіжа, охолоджена або морожена
		0204	Баранина або козлятина, свіжа, охолоджена або морожена
		0205 00	М'ясо коней, віслюків, мулів або лошаків, свіже, охолоджене або морожене
		0206	Субпродукти їстівні великої рогатої худоби, свиней, овець, кіз, коней, віслюків, мулів або лошаків, свіжі, охолоджені або морожені
		0208	Інші м'ясо та їстівні субпродукти, свіжі, охолоджені або морожені
		0502	Щетина свійських або диких свиней;

Продовження табл. 4.13

1	2	3	4
			борсуковий волос та інший волос, використовувані для виробництва щіток; відходи щетини або волосу
		5101	Вовна, не піддана кардо- або гребенечесанню
10.12	Виробництво м'яса свійської птиці	0207	М'ясо та їстівні субпродукти свійської птиці, зазначеної в товарній позиції 0105, свіжі, охолоджені або морожені
10.13	Виробництво м'ясних продуктів	Право на бюджетну дотацію не передбачено	
10.2 Перероблення та консервування риби, ракоподібних і молюсків		Право на бюджетну дотацію не передбачено	
10.3 Перероблення та консервування фруктів і овочів		Право на бюджетну дотацію не передбачено	
10.4 Виробництво олій та олійних жирів		Право на бюджетну дотацію не передбачено	
10.5 Виробництво молочних продуктів		Право на бюджетну дотацію не передбачено	
10.51	Перероблення молока, виробництво масла та сиру	0401	Молоко та вершки, незгущені та без додання цукру чи інших підсолоджувальних речовин
		0403	Маслянка, коагульовані молоко та вершки, йогурт, кефір та інші ферментовані або сквашені (бактеріальними заквасками) молоко та вершки, згущені або незгущені, з доданням або без додання цукру чи інших підсолоджувальних речовин, ароматизовані чи неароматизовані, з доданням або без додання фруктів, горіхів чи какао
10.53	Виробництво морозива	Право на бюджетну дотацію не передбачено	
10.6 Виробництво продуктів борошномельно-круп'яної промисловості, крохмалів і крохмальних продуктів		Право на бюджетну дотацію не передбачено	
10.7 Виробництво хліба, хлібобулочних і борошняних виробів		Право на бюджетну дотацію не передбачено	
10.8 Виробництво інших харчових продуктів			
10.89	Виробництво інших харчових продуктів	0408	Яйця птиці без шкаралупи та яєчні жовтки, свіжі, сушені, варені у воді або на парі, формовані, морожені або консервовані іншим способом, з доданням чи без додання цукру чи інших підсолоджувальних речовин
10.81	Виробництво цукру	Право на бюджетну дотацію не передбачено	
10.82	Виробництво какао, шоколаду та цукрових кондитерських виробів	Право на бюджетну дотацію не передбачено	
10.83	Виробництво чаю та кави	Право на бюджетну дотацію не передбачено	
10.84	Виробництво прянощів і приправ	Право на бюджетну дотацію не передбачено	
10.85	Виробництво готової їжі та страв	Право на бюджетну дотацію не передбачено	
10.86	Виробництво дитячого харчування та дієтичних харчових продуктів	Право на бюджетну дотацію не передбачено	

Враховуючи наявний статистичний матеріал було здійснено оцінку доцільності вибору окремих видів економічної діяльності для визначення права на отримання бюджетної дотації на прикладі сільгосптоваровиробників Кіровоградської області на основі такого фактору, як рівень рентабельності, оскільки він дозволяє об'єктивно оцінити умови фінансово-господарської діяльності та її специфіку, а також визначити наявність об'єктивних чинників, які перешкоджають таким видам економічної діяльності суто на ринкових засадах (табл. 4.14).

Таблиця 4.14

Оцінка доцільності вибору окремих видів економічної діяльності, здійснення яких дає право сільськогосподарським підприємствам Кіровоградської області на отримання бюджетної дотації в 2017 році

Код виду економічної діяльності згідно з КВЕД	Назва виду економічної діяльності згідно з КВЕД	Види продукції	Наявність права на отримання бюджетної дотації	Рівень рентабельності виробництва, % (2013-2015 рр., середнє значення по області)	Доцільність отримання бюджетної дотації	
					так	ні
1	2	3	4	5	6	7
Секція А – Сільське господарство, лісове господарство та рибне господарство						
Розділ 01 – Сільське господарство, мисливство та надання пов'язаних із ними послуг						
01.11	Вирощування зернових культур (крім рису), бобових культур і насіння олійних культур	Пшениця	-	35,2		+
		Жито	-	39,0		+
		Гречка	-	56,9		+
		Кукурудза на зерно	-	28,6		+
		Ячмінь	-	20,4		+
		Горох	-	23,2		+
		Овес	-	31,4		+
		Просо	-	59,9		+
		Сорго	-	17,3		+
		Соняшник	-	62,1		+
		Соя	-	40,9		+
		Ріпак	-	41,8		+
01.13	Вирощування овочів і баштанних культур, коренеплодів і бульбоплодів	Картопля	+	116,0		+
		Овочі	+	7,0		+
		Баштанні продовольчі культури	+	-8,1	+	
		Цукрові буряки	+	18,3		+
01.24	Вирощування зерняткових і кісточкових фруктів	Плоди і ягоди	+	-37,0	+	
01.25	Вирощування ягід, горіхів та інших фруктів		+			
01.41	Розведення великої рогатої худоби молочних порід	Молоко	+	1,6		+

Продовження табл. 4.14

1	2	3	4	5	6	7
01.42	Розведення іншої великої рогатої худоби та буйволів	Велика рогата худоба на м'ясо	+	-33,3	+	
01.45	Розведення овець і кіз	Вівці та кози на м'ясо	+	-16,7	+	
		Вовна	+	-1,8	+	
01.46	Розведення свиней	Свині на м'ясо	+	-5,1	+	
01.47	Розведення свійської птиці	Птиця на м'ясо	+	-22,0	+	
		Яйця	+	36,4		+

Як свідчать розраховані дані (табл. 4.14), не всі види економічної діяльності та продукції є збитковими, наприклад, це картопля, овочі, цукрові буряки, молоко, яйця, а тому доцільність надання бюджетної дотації по цим видам продукції викликає сумніви. Але обмеженість статистичних даних не дозволяє оцінити інші види економічної діяльності, зокрема, вирощування інших культур, допоміжну та післяурожайну діяльність, виробництво інших харчових продуктів.

Необхідним є детальний аналіз рентабельності всіх видів економічної діяльності та продукції (робіт, послуг), які входять до класів А та С і стосуються сільськогосподарського виробництва зокрема та агропромислового комплексу в цілому.

Висновки до розділу 4

1. Гарантування продовольчої безпеки країни, утвердження пріоритетного розвитку агропромислового виробництва, створення сучасного конкурентоспроможного агропромислового виробництва, вихід на агропромисловий ринок світу неможливо втілити в життя без державної фінансової підтримки розвитку аграрного сектору економіки. Але на Україні відбулося суттєве скорочення видатків по Міністерству аграрної політики та продовольства України (майже в 4 рази) в період з 2012 по 2016 рр., а обсягів прямої підтримки сільськогосподарських товаровиробників в 6 разів. В 2017 році обсяг прямої державної підтримки зріс до 5,3 млрд. грн., але враховуючи, що 90,6% з цього обсягу становить фінансова підтримка сільськогосподарських товаровиробників у вигляді бюджетної дотації, яка була запроваджена у зв'язку із скасуванням спецрежиму справляння ПДВ,

обсяг прямої підтримки без її урахування становить 11,6 % видатків по Міністерству аграрної політики та продовольства України (без її урахування), що є одним з найнижчих показників за період 2012–2017 рр.

2. Сільськогосподарські товаровиробники Кіровоградської області мають можливість скористатися такими видами державної підтримки, як фінансова допомога на здешевлення кредитів, на розвиток тваринництва та фінансова підтримка фермерських господарств на поворотній основі, але маючи високий потенціал для розвитку сільськогосподарського виробництва, за обсягами державної підтримки сільськогосподарських товаровиробників, яка фактично є додатковим інвестиційним ресурсом, займає невисокі місця, що потребує активізації як власних ресурсів, так і змін до діючих механізмів розподілу коштів. Необхідною є розробка пропозицій щодо урахування факторів регіонального розвитку та його перспектив при визначенні відповідних Порядків розподілу бюджетних коштів.

3. Оцінку доцільності вибору окремих видів економічної діяльності для визначення права на отримання бюджетної дотації для сільгосптоваровиробників Кіровоградської області доцільно здійснювати на основі такого фактору, як рівень рентабельності, оскільки він дозволяє об'єктивно оцінити умови фінансово-господарської діяльності та її специфіку, а також визначити наявність об'єктивних чинників, які перешкоджають або сприяють їх розвитку на суто на ринкових засадах. Розраховані дані свідчать, що не всі види економічної діяльності та продукції є збитковими, наприклад, це картопля, овочі, цукрові буряки, молоко, яйця, а тому доцільність надання бюджетної дотації по цим видам продукції викликає сумніви.

4. Запропоновано напрями коригування порядку розподілу бюджетних коштів на державну підтримку сільськогосподарських товаровиробників у вигляді фінансової підтримки на здешевлення кредитів, на розвиток тваринництва та поворотної фінансової допомоги фермерським господарствам, які передбачають урахування специфіки земельних площ, видів економічної діяльності, пріоритетів та перспектив регіонального розвитку при розподілі обсягів коштів між областями та суб'єктами, що претендують на її отримання, що дозволить забезпечити кумулятивний ефект зростання фінансових ресурсів та обсягів сільськогосподарського виробництва з урахуванням вимог якості, органічності та екологічності.

5. Обґрунтовано необхідність урахування при визначенні видів економічної діяльності та видів продукції, які дають право на отримання бюджетної дотації для розвитку сільськогосподарських товаровиробників та стимулювання виробництва сільськогосподарської продукції, рівня їх рентабельності та інших факторів для підвищення ефективності використання державних коштів. Необхідним є детальний аналіз рентабельності всіх видів економічної діяльності та продукції (робіт, послуг), які входять до класів А та С і стосуються сільськогосподарського виробництва зокрема та агропромислового комплексу в цілому.

ВИСНОВКИ

Результатом дослідження є узагальнення теоретичних положень та розробка наукових рекомендацій щодо вдосконалення механізму оподаткування та державної підтримки сільськогосподарських товаровиробників з урахуванням регіональних пріоритетів та в умовах поглиблення й активізації євроінтеграційних процесів. Результати дослідження дають підстави сформулювати такі висновки:

1. Узагальнення вітчизняної практики оподаткування сільськогосподарських товаровиробників дозволяє визначити такі основні напрями його розвитку: спрощення системи оподаткування, зниження податкового навантаження; податкове стимулювання нарощування та оновлення основного й оборотного капіталу. Водночас, в результаті комплексної оцінки сучасних тенденцій та особливостей функціонування чинної системи оподаткування сільськогосподарських товаровиробників, доведено її неефективність, як з точки зору фіскальної, так й регулюючої та стимулюючої дії, що підтверджується як незначними обсягами державної підтримки, так і податкових надходжень до бюджету, значним розривом у рівнях податкового навантаження між суб'єктами великого, середнього та малого підприємництва, неприйнятністю застосування рівних умов щодо оподаткування сільськогосподарських товаровиробників. Спостерігається тенденція до щорічного нарощування обсягів державної підтримки галузі, що надається у вигляді дотацій, доплат і компенсацій (пряма державна підтримка) та податкових пільг (непряма державна підтримка). Впродовж останніх років в структурі коштів державної підтримки переважали податкові пільги, які насамперед були пов'язані з функціонуванням спеціального режиму оподаткування ПДВ, дія якого спрямовувалась на забезпечення сільськогосподарських товаровиробників додатковим оборотним капіталом.

2. Частка податкових надходжень від сільськогосподарських товаровиробників до зведеного бюджету України становить в середньому 0,5%, а до місцевих бюджетів 0,2 %, що пояснюється застосуванням здебільшого спрощеної системи оподаткування, яка до 2015 р. функціонувала у вигляді фіксованого сільськогосподарського податку (ФСП), а з 01.01.2015 р. трансформована у єдиний податок четвертої групи. Така трансформація, незважаючи на заміну загальнодержавного податку, яким був ФСП, місцевим, яким є єдиний податок, не має суттєвого впливу на механізм формування бюджетних надходжень, оскільки ФСП і раніше зараховувався до місцевих бюджетів, а головне – на розширення можливостей місцевих органів самоврядування, оскільки встановлення механізму його запровадження та нарахування без надання певних повноважень місцевим органам фактично нівелювала цей позитивний вплив, який мав бути вагомим кроком в умовах децентралізації влади в країні.

3. Розроблено науково-методичний підхід до розрахунку ставок

єдиного податку четвертої групи, який сплачується сільськогосподарськими товаровиробниками, що базується на рентних відносинах в сфері сільського господарства, ураховує причини, умови та джерела виникнення монопольної, диференційованої та абсолютної ренти, передбачає урахування бонітарної оцінки землі, фактичної урожайності та нормативних показників та забезпечує виконання стимулюючого характеру податку. Враховуючи рентні відносини в сільському господарстві, необхідність забезпечення стимулюючого характеру податку пропонується варіант розрахунку диференційованих ставок єдиного податку 4-ї групи на основі таких показників, як: площа, зайнята кожною культурою з номенклатури господарства, бали бонітету землі, фактично зайнятою певною культурою, нормативні бали бонітету земель, урожайність нормативна (середня по району) і фактична. Запропонований підхід до диференції діючих ставок податку не змінює його фіскальної ефективності, забезпечує справедливе, рівномірне податкове навантаження на сільськогосподарських товаровиробників в залежності від об'єктивних умов господарювання.

4. Аналіз показників податкового навантаження на 1 га сільськогосподарських угідь у розрізі сільськогосподарських товаровиробників, згідно критеріїв їх розмежування на суб'єктів великого, середнього та малого підприємництва засвідчив нерівномірність його розподілу в сторону зростання саме для суб'єктів малого підприємництва (податкове навантаження на суб'єктів малого підприємництва, виділених у підгрупу А у 1,84 рази перевищує податкове навантаження на суб'єктів середнього і великого агробізнесу, виділених у підгрупи Б і В), що вимагає коригування діючих підходів до оподаткування сільськогосподарських товаровиробників за спрощеною системою оподаткування. Відповідно, обґрунтовано пропозиції щодо удосконалення спрощеної системи оподаткування сільськогосподарських товаровиробників, що базуються: 1) на побудові трирівневої системи встановлення та коригування елементів єдиного податку четвертої групи, враховуючи його належність до групи місцевих податків і зборів; 2) на диференціації платників єдиного податку четвертої групи на підгрупи згідно визначених критеріїв (площі сільськогосподарських угідь, що перебуває у власності та/або у користуванні й річного доходу); 3) на диференціації ставок податку за визначеними підгрупами платників у розрізі категорій (типів) земельних угідь та їх місце розташування. Використання запропонованого підходу забезпечить обґрунтованість формування податкової складової місцевих бюджетів за рахунок розширення повноважень місцевих органів самоврядування щодо коригування елементів єдиного податку з метою максимально ефективного використання податкового потенціалу сільськогосподарських товаровиробників та сприятиме рівномірному податковому навантаженню на сільськогосподарських товаровиробників (шляхом його зменшення для суб'єктів малого підприємництва (підгрупа А) з 26,73% до 12,66% (у 2,1 рази) та для середніх підприємств на 1,87%), що забезпечить виконання єдиним податком його фіскальних і регулюючих

завдань, буде дієвим інструментом підтримки й стимулювання розвитку малого підприємництва у аграрній сфері.

5. Удосконалено загальну методику формування величини доданої вартості, створеної та реалізованої товаровиробниками, шляхом включення до її складу витрат на оплату праці з нарахуваннями та прибутку. Обґрунтовано недоцільність включення до складу доданої вартості, створеної та реалізованої товаровиробниками, відрахувань на амортизацію, оскільки в такий спосіб здійснюється поступове списання частини вартості основних засобів, які були попередньо придбані у постачальників і до створення яких суб'єкти господарювання не мають безпосереднього відношення. Встановлено, що вагомою складовою сукупної доданої вартості, створеної сільськогосподарськими підприємствами Кіровоградської області у 2010-2015 рр. є додана вартість, сформована господарськими товариствами та приватними сільськогосподарськими підприємствами (з урахуванням фермерських господарств). У 2015 р. темпи зростання доданої вартості, створеної сільськогосподарськими підприємствами усіх форм власності та господарювання у галузі рослинництва, перевищили темпи зростання доданої вартості, сформованої у галузі тваринництва порівняно з 2010 р. в 1,32 рази. Таке співвідношення показників свідчить, що галузь рослинництва має значно кращі тенденції розвитку, ніж тваринницька галузь.

6. Доповнено базову методику оцінки податкового навантаження на сільськогосподарських товаровиробників на основі включення до її складу показника, який визначається як співвідношення податкового кредиту та податкових зобов'язань до основних показників діяльності сільськогосподарського підприємства: валюти балансу та власного капіталу (за середньорічними значеннями), прибутку від операційної діяльності, чистого прибутку, площі сільськогосподарських угідь, чисельності працівників, зайнятих у сільськогосподарському виробництві. Застосування пропонованих показників дасть можливість поглиблено дослідити складові, що впливають на формування суми ПДВ, яку платники перераховують до бюджету. Пропонуємо визначати навантаження податку на додану вартість на господарську діяльність товаровиробників у сфері аграрного виробництва із застосуванням показників надходження сум ПДВ до державного бюджету з розрахунку на одне сільськогосподарське підприємство, на 1 га сільськогосподарських угідь, на 1 га ріллі, на 1 грн. чистого доходу (виручки) від реалізації продукції сільського господарства, на 1 грн. прибутку від реалізації продукції сільського господарства. Встановлено, що упродовж 2013-2015 рр. обсяги надходжень до бюджету сум ПДВ у розрахунку на одне сільськогосподарське підприємство Кіровоградської області збільшилися з 42,7 тис. грн. у 2013 р. до 59,74 тис. грн. у 2015 р., у розрахунку на 1 га сільськогосподарських угідь – відповідно, з 21,57 до 31,08 грн. та на 1 га ріллі – з 21,82 до 31,44 грн. Навантаження нарахованих сум ПДВ на 1 грн. чистого доходу (виручки) від реалізації продукції сільського господарства та на 1 грн. прибутку від реалізації продукції сільського господарства протягом 2013-2015 рр. було несуттєвим і у динаміці знижувалося.

7. Удосконалено методику здійснення аналітичної оцінки можливих результатів впровадження різних моделей реформування спецрежиму справляння ПДВ у сільському господарстві шляхом виокремлення експортоорієнтованих видів сільськогосподарської продукції, виробленої аграрними підприємствами регіону (на основі дослідження динаміки обсягів та структури експорту живих тварин, продукції рослинного та тваринного походження) та неекспортоорієнтованих, що дасть можливість визначити ефект від зміни умов справляння ПДВ в розрізі окремих видів економічної діяльності. При прогнозуванні наслідків застосування конкретних моделей справляння ПДВ у сільському господарстві пропонуємо окремо розглядати експортоорієнтовані та неекспортоорієнтовані види продукції рослинництва, тваринницьку продукцію у розрізі галузей. Встановлено, що по Кіровоградській області у обсязі експорту живих тварин, продукції рослинного та тваринного походження вагомою була частка продуктів рослинного походження (93,01-95,0%) та, зокрема, зернових культур (77,18-83,40%). Доведено, що ПДВ-акумуляція забезпечує зростання рентабельності виробництва пшениці у сільськогосподарських підприємствах з 39,4% (0-варіант) до 55,3% (з ПДВ). При незмінних затратах та одночасному підвищенні ціни на 15% рентабельність виробництва пшениці з ПДВ на внутрішньому ринку зростає до 60,3%.

8. Обґрунтовано економічну доцільність надання збитковим галузям аграрного виробництва (м'ясне скотарство, свинарство, вівчарство, м'ясне птахівництво, овочівництво (в частині вирощування баштанних продовольчих культур), садівництво (вирощування плодів та ягід)) бюджетних субсидій на рівні не менш як 20 % від вартості продукції (базова ставка ПДВ) за умови відміни спецрежиму ПДВ, а також встановлення базової ставки ПДВ для рентабельних видів сільськогосподарської продукції та знижених ставок для низькорентабельних галузей на основі комплексного урахування наступних показників: динаміки та співвідношення темпів зростання доданої вартості, створеної у галузях рослинництва та тваринництва, динаміки урожайності сільськогосподарських культур та поголів'я тварин, середнього за три роки рівня рентабельності виробництва окремих видів сільськогосподарської продукції. За видами продукції, виробництво яких в умовах окремих організаційно-правових форм господарювання було рентабельним, а в інших - збитковим, внаслідок чого у середньому по сільськогосподарських підприємствах області сформувався невисокий рівень рентабельності, пропонуємо встановлювати рівень державної підтримки у ранжованому порядку із застосуванням відповідних понижених ставок ПДВ чи відсотків його повернення товаровиробникам при базовій ставці податку. Такий підхід сприятиме оптимальному поєднанню економічних інтересів сільськогосподарських підприємств та держави.

9. Розроблено науково-методичний підхід до визначення та характеристики податкового навантаження сільськогосподарських товаровиробників, відмінністю якого від існуючих є врахування специфіки галузі та специфіки державної податкової політики в аграрному секторі, що

забезпечує системний підхід як до ідентифікації факторів, які впливають на величину податкового навантаження, так й до визначення сутності й структурних складових показника податкового навантаження. Обґрунтовано доцільність визначення рівня податкового навантаження у розрізі його номінального та реального значення. Номінальний рівень податкового навантаження сільськогосподарських товаровиробників характеризує питому вагу сплачених ними податкових платежів у величині валової доданої вартості створеної галуззю й дозволяє здійснювати міжгалузеві порівняння рівнів податкового навантаження. Реальний рівень податкового навантаження характеризує питому вагу сплачених податкових платежів сільськогосподарськими товаровиробниками, скорегованих на величину фактично отриманих коштів прямої та непрямой державної підтримки у величині валової доданої вартості створеної галуззю. Уточнено структуру показника податкового навантаження та окреслено напрями його використання, серед яких: розробка податкової політики, формування соціальної політики, прогнозування економічної поведінки сільськогосподарських товаровиробників, міжнародні, міжгалузеві, міжрегіональні порівняння (макрорівень); податкове прогнозування і планування (мезорівень); податкове прогнозування і планування, оптимізація податкових платежів (мікрорівень).

10. Запропоновано напрями коригування порядку розподілу бюджетних коштів на державну підтримку сільськогосподарських товаровиробників у вигляді фінансової підтримки на здешевлення кредитів, на розвиток тваринництва та поворотної фінансової допомоги фермерським господарствам, які передбачають урахування специфіки земельних угідь, видів економічної діяльності, пріоритетів та перспектив регіонального розвитку при розподілі обсягів коштів між областями та суб'єктами, що претендують на її отримання, що дозволить забезпечити кумулятивний ефект зростання фінансових ресурсів та обсягів сільськогосподарського виробництва з урахуванням вимог якості, органічності та екологічності. Обґрунтовано необхідність урахування при визначенні видів економічної діяльності та видів продукції, які дають право на отримання бюджетної дотації для розвитку сільськогосподарських товаровиробників та стимулювання виробництва сільськогосподарської продукції, рівня їх рентабельності та інших факторів для підвищення ефективності використання державних коштів.

11. Подальші дослідження можуть бути спрямовані на розв'язання таких проблемних блоків.

По-перше, дослідження впливу ПДФО, єдиного соціального внеску та військового збору на податкове навантаження сільськогосподарських товаровиробників. Але слід враховувати, що при пропозиціях, які охоплюватимуть запровадження податкових пільг та зниження податкових ставок, при оподаткуванні доходів фізичних осіб (трудових, орендних), де платником є фізична особа, логічно очікувати як економічний наслідок – зростання суми доходу, яку буде отримувати фізична особа. Економічні

наслідки у вигляді зменшення нарахованого доходу на суми пільги для того, щоб зрівняти дохід після її запровадження з доходом до її запровадження, не відповідають вимогам соціальної справедливості, а тому не можуть розглядатися під час аналізу податкового навантаження підприємства. При дослідженні впливу сум єдиного соціального внеску, платником яких є безпосередньо підприємство, також необхідно буде враховувати вимоги соціально-орієнтованої ринкової економіки.

По-друге, дослідження впливу інших податків (умовної IV групи), але податки цієї групи є різними за об'єктами оподаткування і їх вплив є незначним, що підтверджується структурою податкових надходжень від сільськогосподарських товаровиробників. Виключення становить плата за землю від неплатників єдиного податку.

По-третьє, розвиток представлених у Розділі 2 пропозицій щодо:

- методики економічної оцінки земельних угідь як основи для визначення об'єкту оподаткування єдиного податку IV групи та плати за землю;
- розширення можливостей органів місцевого самоврядування при встановленні елементів єдиного податку IV групи для сільськогосподарських товаровиробників та плати за землю, які Податковим кодексом віднесені до групи «місцевих податків».

По-четверте, дослідження основних методів оптимізації податкових платежів в сфері сільськогосподарського виробництва та розробка напрямів удосконалення організації державного фінансового контролю.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Академічний тлумачний словник української мови [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://sum.in.ua/>.
2. Андрущенко В. А. Економічні та позаекономічні аспекти оподаткування / В. А. Андрущенко, В. І. Ляшенко // Фінанси України. – 2005. – № 1. – С. 36-43.
3. Андрущенко В. Л. Податкові системи зарубіжних країн : навч. посіб. / В. Л. Андрущенко, О. Д. Данілов. – К. : Комп'ютер - прес, 2004. – 300 с.
4. Андрущенко В. Л. Фінансова думка Заходу в ХХ столітті: (Теоретична концептуалізація і наукова проблематика державних фінансів) / В. Л. Андрущенко. – Львів : Каменяр, 2000. – 303 с.
5. Бетлій О. ПДВ у сільському господарстві: Українські реалії та міжнародний досвід / О. Бетлій // Звіт з аграрної політики APD/APR/07/2014. – К., 2014 р. – 51 с.
6. Білик М. Д. Податкова система України : навч.-метод. посіб. / М. Д. Білик, І. А. Золотько. – К. : КНЕУ, 2006. – 192 с.
7. Блауг М. Економічна теорія в ретроспективі / М. Блауг; пер. з англ. І. Дзюб. – К. : Вид-во Соломії Павличко «Основи», 2001. – 670 с.
8. Борзунова О. А. Ориентиры в развитии налоговых систем в переходных экономиках [Електронний ресурс] / О. А. Борзунова. – Режим доступу : www.mgimo.ru/files/36967/Lex_2008-03_borzunova.doc.
9. Босенко А. В. Організаційно-економічний механізм управління оподаткуванням сільськогосподарських товаровиробників в умовах поглиблення інтеграційних процесів: дис. ... канд. екон. наук : 08.00.03 / Босенко Анатолій Віталійович. – Кіровоград, 2016. – 271 с.
10. Бродский Г. М. Право и экономика налогообложения / Г. М. Бродский. – СПб.: Изд-во СПбГУ, 2000. – 404 с.
11. Брокгауз Ф. А. Энциклопедический словарь / Ф. А. Брокгауз, И. А. Ефрон. – М. : Изд-во Эксмо, 2006. – 960 с.
12. Брызгалин А. В. Налоги и налоговое право: учебное пособие / [Под ред. А. В. Брызгалина]. – М.: «Аналитика-Пресс», 1998. – 608 с.
13. Буряковський В. В. Податки : навч. посіб. / В. В. Буряковський. – Дніпропетровськ : Пороги, 1998. – 611 с.
14. Бюджет [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.minfin.gov.ua/news/view/statystychnyi-zbirnyk-ministerstva-finansivukrainy-biudzheta--?category=bjudzheta.
15. Бюджетний кодекс України (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2542-14>.
16. Василик О. Д. Податкова система України : навч. посіб. / О. Д. Василик. – К.: Поліграфкнига, 2004. – 478 с.

17. Винницький Д. В. Налоги и сборы: понятие, юридические признаки, генезис. / Д.В. Винницький. – М.: Норма, 2002. – 144 с.
18. Вишневский В. П. Налогообложение: теории, проблемы, решения / В. П. Вишневський, А. С. Веткин, Е. Н. Вишневская; [Под общ. ред. В. П. Вишневского]. – Донецк : ДонНТУ, ИЭП НАН Украины, 2006. – 504 с.
19. Воронкова О. М. Інституціональні засади податкового менеджменту [Електронний ресурс] / О. М. Воронкова // Збірник наукових праць Національного університету державної податкової служби України. – 2013. – № 2. – С. 22-33. – Режим доступу : http://nbuv.gov.ua/UJRN/znprnudps_2013_2_5.pdf.
20. Вылкова Е. С. Управление налогообложением в коммерческих банках: теория и методология / Е. С. Вылкова, Д. А. Мизгулин. – Центр подготовки персонала ФНС России, г. Санкт-Петербург, 2012. – 321 с.
21. Гарькавенко К. В. Концептуальні засади та принципи розвитку власної доходної бази місцевого самоврядування / К. В. Гарькавенко // Зовнішня торгівля : право, економіка, фінанси. – 2013. – № 2. – С. 115-122.
22. Гацька Л. П. Проблеми формування інститутів управління оподаткуванням в Україні / Л. П. Гацька, І. М. Рижий // Научные труды ДонНТУ. Серия : экономическая. – 2007. – Вип. 31–3. – С. 159-163.
23. Гончаренко Л. И. Налоговое администрирование : учеб. пособие / под ред. Л. И. Гончаренко. – М. : КНОРУС. – 2009. – 448 с.
24. Господарський кодекс від 16 січня 2003 року № 436-IV (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/436-15/page>.
25. Давидов Г. М. Реформування системи оподаткування сільськогосподарських товаровиробників на основі рентних відносин на землю / Г.М. Давидов // Кіровоградщина – 2025: пріоритети і можливості розвитку: збірник тез доповідей науково-практичної конференції, 7 червня 2017 року, м. Кропивницький. – Кропивницький: «Ексклюзив-Систем», 2017. – С. 187-190.
26. Давидов Г.М. Реформування спрощеної системи оподаткування в сільському господарстві в контексті протидії тіньової економіки у сфері аграрного бізнесу / Г.М. Давидов, Н.С. Шалімова, О.А. Магопець // Тіньова економіка: світові тенденції та українські реалії [Текст]: матеріали міжвідомчої наук.-практ. конф. (Київ, 23 черв. 2017 р.) / [редкол.: В.В. Чернєй, С.С. Чернявський, В.І. Шакур та ін.]. – Київ: Нац. акад. внутр. справ, 2017. – С. 44-48.
27. Дадашев А. З. Финансовая система России : учеб. пособие / А. З. Дадашев, Д. Г. Черник. – М. : ИНФРА-М, 1997. – 248 с.
28. Дем'яненко М. Я. Податкова система АПК у період становлення ринкових відносин / М. Я. Дем'яненко // Економіка України. – 1999. – № 11. – С. 37–46.
29. Дем'яненко М. Я. Проблеми адаптації податкової системи до умов

- агропромислового виробництва / М. Я. Дем'яненко // Економіка АПК. – 2008. – № 2. – С. 17-25.
30. Демидов Я. П. Принципы и критерий гармонизации для объектов институциональной экономики [Електронний ресурс] / Я. П. Демидов – Режим доступу : http://www.rusnauka.com/27_NNM_2011/Economics/14_93460.doc.htm.
31. Демчук Н.Н. Налоги: функция, структура, пути совершенствования / Н.Н. Демчук // Налоговый вестник. – 1999. – №4. – С.7-9.
32. Державна казначейська служба України. Офіційний веб-сайт. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=146477.
33. Державна стратегія регіонального розвитку на період до 2020 року, затверджена постановою Кабінету Міністрів України від 6 серпня 2014 року № 385. [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/385-2014-п>.
34. Державна цільова програма розвитку українського села на період до 2015 року, затверджена постановою Кабінету Міністрів України від 19 вересня 2007 року №1158 (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1158-2007-%EF>.
35. Дєєва Н. М. Оподаткування в Україні : навч. посіб. / Н.М. Дєєва, Н.І. Редіна, Т. О. Дулік та ін. [За ред. Н. І. Редіної]. – К. : Цент учбової літератури, 2009. – 544 с.
36. Дорофеева Н. А. Налоговое администрирование: учеб. / Н. А. Дорофеева, А. В. Брилон, Н. В. Брилон. – М. : Дашков и Ко, 2011. – 296 с.
37. Доходи Бюджету Великосеверинівської сільської ради на 2017 рік [Електронний ресурс] - Режим доступу: <http://velykoseverynivska.silrada.org/byudzheth/doxodi-byudzhetu-velikoseverinivskoї-silskoї-radi-na-2017-rik-2/>.
38. Дубинецька П. П. Податкове регулювання в системі управління національним господарством / П. П. Дубинецька. – Львів, 2015. – 254 с.
39. Дуканич Л. В. Налоги и налоговый менеджмент в России / Л.В. Дуканич. – Ростов н/Д : Феникс, 2008. – 334 с.
40. Дюрядін В. П. Податковий механізм фінансового оздоровлення підприємств: теоретичні аспекти / В.П. Дюрядін., А.М. Леміш // Економіка Крима. – 2004. – № 12. – С. 25-28.
41. Европейское право. Право Европейского Союза и правовое обеспечение защиты прав человека : учебник / рук. авт. кол. и отв. ред. Л. М. Энтин. – 3-е изд., пересмотр. и доп. – М. : Норма: ИНФРА-М, 2011. – 960 с.
42. Евстигнеев Е. Н. Основы налогообложения и налогового законодательства / Е. Н. Евстигнеев, Н. Г. Викторова. – СПб. : Питер, 2004. – 256 с.
43. Економічна енциклопедія : у 3-х томах. Том 1 / відп. ред.

- С. В. Мочерний. – К. : Академія, 2000. – 864 с.
44. Економічна енциклопедія: у 3-х томах. Том 2. / відп. ред. С. В. Мочерний. – К.: Академія, 2001. – 848 с.
 45. Економічна статистика / Економічна діяльність / Діяльність підприємств [Електронний ресурс]. – Режим доступу : ukrstat.org/uk/operativ/menu/menu_u/size.htm. – Заголовок з екрану.
 46. Європейська хартія місцевого самоврядування [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/994_036.
 47. Єдина комплексна стратегія розвитку сільського господарства та сільських територій на 2015-2020 рр. [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://minagro.gov.ua/system/files/Єдина%20комплексна%20стратегія%20розвитку%20сільського%20господарства%20та%20сільських%20територій%20на%202015-2020.pdf>.
 48. Єдиний європейський акт [Електронний ресурс] – Режим доступу : http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/994_028.
 49. Жарко Р. П. Окремі аспекти оцінки податкової системи України як інструменту регулювання розвитку підприємницької діяльності / Р. П. Жарко // Економіка. Фінанси. Право. – 2005. – № 5. – С. 11-16.
 50. Загородній А. Г. Фінансово-економічний словник / А. Г. Загородній, Г. Л. Вознюк. – К. : Знання, 2007. – 1072 с.
 51. Закон України «Про внесення змін до деяких законів України щодо оподаткування сільськогосподарських підприємств» від 23.12.2004 р. № 2287-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2287-15>.
 52. Закон України «Про внесення змін до деяких законів України щодо підтримки агропромислового комплексу в умовах світової фінансової кризи» від 22 грудня 2009 р. № 1782-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1782-17>.
 53. Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи» від 28.12.2014 року № 71-VIII [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/71-19>.
 54. Закон України «Про державний бюджет України на 1994 рік» від 01.02.1994 р. № 389-XII [Електронний ресурс]. – Режим доступу : zakon4.rada.gov.ua/laws/show/3898-12.
 55. Закон України «Про Державний бюджет України на 2010 рік» (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2154-17>.
 56. Закон України «Про Державний бюджет України на 2011 рік» (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2857-17>.
 57. Закон України «Про Державний бюджет України на 2012 рік» (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/4282-17>.
 58. Закон України «Про Державний бюджет України на 2013 рік» (зі

- змінами та доповненнями) [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/5515-17>.
59. Закон України «Про Державний бюджет України на 2014 рік» (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/719-18>.
60. Закон України «Про Державний бюджет України на 2015 рік» (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/80-19>.
61. Закон України «Про Державний бюджет України на 2016 рік» (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/928-19>.
62. Закон України «Про Державний бюджет України на 2017 рік» (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1801-19>.
63. Закон України «Про державну підтримку сільського господарства України» від 24.06.2004 р. (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1877-15>.
64. Закон України «Про Загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу» від 18.03.2004 р. № 1629-IV [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1629-15>.
65. Закон України «Про запровадження в порядку експерименту єдиного (фіксованого) податку для сільськогосподарських товаровиробників» від 15.01.1998 р. № 25-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/25/98-вр>.
66. Закон України «Про збір на обов'язкове державне пенсійне страхування» від 26.06.1997 р. № 400/97-ВР (зі змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/400/97-вр>.
67. Закон України «Про Концепцію Загальнодержавної програми адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу» від 21.11.2002 р. № 228-IV. [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/228-15>.
68. Закон України «Про місцеве самоврядування» від 21.05.1997 р. № 280/97-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/280/97-вр>.
69. Закон України «Про оподаткування доходів підприємств і організацій» від 21.02.1992 р. № 2147-XII (зі змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2146-12>.
70. Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» в редакції Закону від 22.05.1997 р. № 287/97-ВР (зі змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : zakon.rada.gov.ua/go/334/94-вр.
71. Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» від

- 28.12.1994 р. № 334/94-ВР (зі змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : zakon.rada.gov.ua/go/334/94-вр.
72. Закон України «Про основні засади державної аграрної політики на період до 2015 року» від 18.10.2005 р. №2982-IV [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2982-15>.
73. Закон України «Про першочергові заходи щодо запобігання негативним наслідкам фінансової кризи та про внесення змін до деяких законодавчих актів України» від 31 жовтня 2008 р. № 639-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/639-17>.
74. Закон України «Про першочергові заходи щодо запобігання негативним наслідкам фінансової кризи та про внесення змін до деяких законодавчих актів України» № 639-VI від 31 жовтня 2008 року: [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>.
75. Закон України «Про податок на добавлену вартість» № 2007-XII від 20 грудня 1991 р: [Електронний ресурс] // Законодавство України. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>.
76. Закон України «Про податок на додану вартість» від 03.04.97 р. № 168/97-ВР (зі змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/168/97-вр>.
77. Закон України «Про продовження дії окремих норм Закону України «Про податок на додану вартість» № 1352 від 28 листопада 2003 року: [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>.
78. Закон України «Про систему оподаткування» від 25.06.1991 р. № 1251-XII (зі змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1251-12>.
79. Закон України «Про списання та реструктуризацію податкової заборгованості платників податків станом на 31.03.1997 р.» від 05.06.1997 № 314/97 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/314/97-вр>.
80. Закон України «Про списання та реструктуризацію податкової заборгованості платників податків – цукрових заводів (комбінатів) станом на 1 січня 1998 р. сільськогосподарських підприємств станом на 1 січня 1999 р.» від 05.02.1999 № 428 – XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/428-14>.
81. Закон України «Про фіксований сільськогосподарський податок» від 17.12.1998 р. № 320-XI (зі змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/320-14>.
82. Закон УРСР «Про порядок дії на території УРСР в 1991 р. Закону СРСР «Про податки з підприємств, установ, організацій» від 05.07.1991 р. № 1308-XII [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1308-12>.

83. Захожай В. Б. Система оподаткування та податкова політика : навч. посіб. / В.Б. Захожай, Я.В. Литвиненко, К.В. Захожай, Р.Я. Литвиненко [Під заг. ред. В.Б. Захожая та Я.В. Литвиненка]. – К. : Центр навчальної літератури, 2006. – 468 с.
84. Заяц Н. Е. Теория налогов: учебник / Н. Е. Заяц. – Мн. : БГЭУ, 2002. – 220 с.
85. Звіт про результати дослідження державної підтримки суб'єктів господарювання в Україні [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://eupublicprocurement.org.ua/wp-content/uploads/2015/04/STATE-SUPPORT-STUDY_UKR_20.04.2015.pdf.
86. Золотогоров В. Г. Энциклопедический словарь по экономике / В. Г. Золотогоров. – Минск : Полымя, 1997. – 571 с.
87. Игонина Л. Л. Муниципальные финансы: учеб. пособие / Л. Л. Игонина. – М. : Экономистъ, 2003. – 330 с.
88. Иванов Ю. Б. Податковий менеджмент : підручник / Ю. Б. Иванов, А. І. Крисоватий, А. Я. Кізима, В. В. Карпова. – К. : Знання, 2008. – 488 с.
89. Иванов Ю. Б. Податкова система. Підручник. / Ю. Б. Иванов, А. І. Крисоватий, О. М. Десятнюк. – К.: Атіка, 2006. – 920 с.
90. Ісаншина Г. Ю. Податковий менеджмент : навч. посібник. / Г. Ю. Ісаншина. – К. : ЦУЛ., 2003. – 260 с.
91. Історія оподаткування: навч. посіб. / Ф. О. Ярошенко, П. В. Мельник, В. Л. Андрущенко, В. М. Мельник. – Ірпінь : Національна академія ДПС України, 2004. – 242 с.
92. Карп М. В. Налоговый менеджмент: Учебник для вузов. / М. В. Карп. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2001. – 477 с.
93. Кейнс Д. М. Общая теория занятости, процента и денег / Д. М. Кейнс, пер. с англ. Н. Н. Любимов; Ассоц. российских вузов. – М. : Гелиос АРВ, 1999. – 352 с.
94. Кенэ Ф. Физиократы. Избранные экономические произведения: пер. с фр., англ. и нем. / Ф. Кенэ и др.; предисл. П. Н. Клюкина. – М. : Эксмо, 2008. – 1199 с.
95. Класифікатор видів економічної діяльності [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://evrovektor.com/kved/2010>.
96. Клейнер Г. Б. Стратегия системной гармонизации экономики России [Електронний ресурс] / Г. Б. Клейнер // Экономические стратегии. – 2008. – № 05-06-2008. – С. 72-79. – Режим доступу : <http://kleiner.ru/wp-content/uploads/2014/12/Strategiya-sistemnoy-garmonizatsii-e%60konomiki-Rossi.pdf>.
97. Корягін М. В. Соціально-економічна природа та функції податків / М. В. Корягін, І. В. Гончарук, С. С. Гринкевич // Науковий вісник Національного лісотехнічного університету України : [зб. наук.-техн. пр.]. – Львів : РВВ НЛТУ України. – 2009. – Вип. 19.9. – 320 с.
98. Кравцова Т. М. Дослідження видів функцій державного управління та їх значення у процесі державно-управлінської діяльності [Електронний

- ресурс] / Т. М. Кравцова, Г. В. Калініченко // Форум права. – 2011. – № 1. – С. 522-527. – Режим доступу : <http://www.nbuuv.gov.ua/e-journals/FP/2011-1/11ktmdud.pdf>.
99. Кравчук Г. В. Податковий менеджмент : навч. посіб. / Г. В. Кравчук, С. М. Шкарлет – Чернігів, 2005. – 331 с.
100. Краткий экономический словарь / Под ред. А. Н. Азрилияна. – М. : Институт новой экономики, 2001. – 1088 с.
101. Крисоватий А. І. Інституційне середовище фіскального регулювання соціально-економічних процесів [Електронний ресурс] // А. І. Крисоватий, Т. В. Кошук // Фінанси України. – 2011. – № 9. – С. 8-32 – Режим доступу : http://fu.minfin.gov.ua/docs/FU_11_09_018_uk.pdf.
102. Крисоватий А. І. Податковий менеджмент: навч. посіб. / А. І. Крисоватий, А. Я. Кізима; Терноп. акад. нар. госп-ва. Ін-т фінансів. – Т. : Карт-бланш, 2004. – 308 с.
103. Крисоватий А. І. Теоретико-організаційні домінанти та практика реалізації податкової політики в Україні / А. І. Крисоватий. – Т. : Карт-бланш, 2005. – 372 с.
104. Кузнецова В. В. Налоговый менеджмент / В. В. Кузнецова – М. : Серебряные нити, 2010. – 421 с.
105. Кульман А. Экономические механизмы: Пер. с франц. / А. Кульман; Под общ. ред. Н. И. Хрустальной. – М. : Прогресс; Универс, 2003. – 192 с.
106. Кундиус В. А. Земельное налогообложение США и стран ЕС. Опыт для Российского АПК / В. А. Кундиус, Ю. Н. Иванова // Вестник Алтайского государственного аграрного университета. – 2008. – № 11. – С. 48-61.
107. Кучерявенко М. П. Податкове право України: академічний курс. Підручник / М. П. Кучерявенко. – К. : Всеукраїнська асоціація видавців «Правова єдність», 2008. – 701 с.
108. Кучерявенко Н. П. Налоговое право. Учебник. / Н. П. Кучерявенко. – Харьков : Легас, 2001. – 584 с.
109. Кучерявенко Н. П. Основы налогового права : учеб. пособие. / Под ред. проф. Н. П. Кучерявенко. – Харьков : Легас, 2001. – 242 с.
110. Лайко П. А. Непряме оподаткування сільськогосподарських товаровиробників : монографія / П. А. Лайко, С. О. Осадчий. – К. : ННЦ ІАЕ УААН, 2005. – 186 с.
111. Лебедзевич Я. В. Теорії походження податків / Я. В. Лебедзевич // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2006. – № 3(6). – С. 88-99.
112. Лисенко А. М. Проблеми розвитку сільськогосподарського виробництва та перспективні напрями використання аграрного потенціалу регіону / А. М. Лисенко // Кіровоградщина – 2025: пріоритети і можливості розвитку: збірник тез доповідей науково-практичної конференції, 7 червня 2017 року, м. Кропивницький. – Кропивницький: «Ексклюзив-Систем», 2017. – С. 145-148.

113. Лисенко А. М. Моделі справляння податку на додану вартість у сфері сільськогосподарського виробництва та їх впровадження на регіональному рівні / А. М. Лисенко // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки. [зб. наук. пр.]. Вип. 31. – Кропивницький: КНТУ, 2017. – С.149-159.
114. Литвиненко Я. В. Податкова політика: навч. посіб. / Я. В. Литвиненко. – К. : МАУП, 2003. – 224 с.
115. Лортикян Э. Л. История экономических реформ : Мировой опыт второй половины XIX–XX вв. : учеб. пособие для экон. вузов и фак. / Э. Л. Лортикян. – Х. : Консум, 1999. – 287 с.
116. Луніна І. О. Податкова політика України у контексті створення умов для економічного зростання / І. О. Луніна // Економіка України. – 2000. – № 9. – С. 126-142.
117. Лыкова Л.М. Налоговая система России / Л.Н. Лыкова. – М. : Наука, 2005. – 444 с.
118. Лютий І.О. Податки на споживання в економіці України / І.О. Лютий, А.Б. Дрига, М.О. Петренко. – К.: Знання, 2005. – 335 с.
119. Магопець О. А. Генезис системи оподаткування сільськогосподарських товаровиробників в Україні / О. А. Магопець, А.В. Босенко // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки: [зб. наук. пр.] – Кіровоград : КНТУ. – 2015. – Вип. 27. – С. 198 – 211.
120. Магопець О. А. Економічні категорії в системі податкових відносин: взаємозв'язок, взаємозалежність та змістовні відмінності у сутності понять / О. А. Магопець // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки: [зб. наук. пр.] – Кропивницький : КНТУ. – 2016. – Вип. 30. – С. 181 – 188.
121. Магопець О. А. Оптимізація податкового навантаження сільськогосподарських товаровиробників в умовах застосування спрощеної системи оподаткування / О. А. Магопець // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки: [зб. наук. пр.] – Кропивницький : КНТУ. – 2017. – Вип. 31. – С. 160 – 171.
122. Магопець О. А. Податковий механізм та механізм оподаткування: підходи щодо визначення сутності понять / О.А. Магопець // Людина і праця в економіці регіону : матер. Всеукр. наук.-практ. конф. (31 жовтня 2016 р.). – Ч. 1. – Кропивницький : КОД, 2016. – С. 120-122.
123. Магопець О. А. Розвиток процесів управління оподаткуванням в системі державного управління / О.А. Магопець, А.В. Босенко // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки: [зб. наук. пр.] – Кіровоград : КНТУ. – 2016. – Вип. 29. – С. 110 – 119.
124. Магопець О. А. Специфіка визначення податкового навантаження в сільському господарстві / О.А. Магопець, А.В. Босенко // Пріоритети

- розвитку підприємств у ХХІ столітті : матер. Міжнар. наук-практ. конф. (12 квітня 2016 р.) – Кіровоград – КОД, 2016. – С. 71-72.
125. Магопець О. А. Теоретичні підходи до визначення сутності поняття «податкове стимулювання» / О. А. Магопець // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки: [зб. наук. пр.] – Кіровоград : КНТУ. – 2014. – Вип. 26. – С. 265 – 273.
126. Магопець О. А. Удосконалення механізму справляння єдиного податку для сільськогосподарських товаровиробників / О. А. Магопець, А. В. Босенко // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки: [зб. наук. пр.] – Кіровоград : КНТУ. – 2015. – Вип. 28. – С. 87 – 99.
127. Магопець О.А. Оптимізація податкового навантаження сільськогосподарських товаровиробників в умовах застосування спрощеної системи оподаткування / О.А. Магопець // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки. [зб. наук. пр.]. Вип. 31. – Кропивницький: КНТУ, 2017. – С. 160-170.
128. Майбуров И. А. Реформирование налоговых систем. Теория, методология и практика : [монография] / под. ред. И. А. Майбунова, Ю. Б. Иванова, А. И. Крисоватого. – К. : Кондор, 2011. – 352 с.
129. Макконнелл К. Р. Экономикс: принципы, проблемы и политика: пер. с англ. / К. Р. Макконнелл, С. Л. Брю. – М. : Инфра-М, 2007. – XXXVI, 939 с.
130. Малиновський В. Я. Державне управління: навч. посібн. / В. Я. Малиновський. – Вид. 2-ге, доп. і перероб. – К. : Атіка, 2003. – 576 с.
131. Маркс К. Сочинения. / К. Маркс, Ф. Энгельс. – М. : Государственное издательство политической литературы, 1955. – Т. 8. – 615 с.
132. Марченко М. Н. Сравнительное правоведение. Общая часть: Учебник. / М. Н. Марченко. – М. : Зеркало, 2001. – 560 с.
133. Маршалл А. Основы экономической науки / А. Маршалл; пер. с англ. В. И. Бомкин и др. – М. : Эксмо, 2008. – 831 с.
134. Мельник В. М. Генеза теорій податків / В. М. Мельник // Фінанси України. – 2004. – № 8. – С. 42-43.
135. Мельник М. І. Напрями вдосконалення податкового контролю в умовах підвищення ефективності адміністрування податків в Україні / М. І. Мельник, І. В. Лещух // Економічні інновації. Актуальні проблеми сталого розвитку України та її регіонів : зб. наук. пр. / НАН України. Ін-т проблем ринку та економіко-екологічних досліджень; редкол. : Б. В. Буркинський (відп. ред.). – Одеса, 2014. – Вип. 57. – 2013. – С. 232-242.
136. Мельник П. В. Гармонізація інтересів держави та платників податків у контексті сучасної податкової реформи / П. В. Мельник, С. В. Онишко // Податкова система в Україні : проблеми і перспективи : матер. круглого

- столу (21 червня 2000 року). – Ірпінь : Академія ДПС України, 2000. – 83 с.
137. Милявська Е. П. Податкова система: навч. посіб. [Текст] / Е.П. Милявська, О.М. Сердюк. – К.: Видавничий дім «Слово», 2005. – 336 с.
 138. Місцеве самоврядування в Україні: сучасний стан та основні напрями модернізації : наук. доп. [Електронний ресурс] / [редкол. : Ю. В. Ковбасюк, К. О. Ващенко, В. В. Толкованов та ін.] ; за заг. ред. д-ра наук з держ. упр., проф. Ю. В. Ковбасюка. – К. : НАДУ, 2014. – 128 с. – Режим доступу : http://academy.gov.ua/doc/koment-inter_prezident/2014/koment_iner_prezident_2014_05_16_1.pdf.
 139. Наказ Міністерства аграрної політики та продовольства України від 6 квітня 2016 року №124 «Про затвердження Розподілу бюджетних призначень, передбачених у державному бюджеті на 2016 рік для фінансової підтримки заходів в агропромисловому комплексі шляхом здешевлення кредитів (КПКВК 2801030 «Фінансова підтримка заходів в агропромисловому комплексі шляхом здешевлення кредитів» [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://minagro.gov.ua/uk/ministry?nid=21135>.
 140. Наказ Міністерства аграрної політики та продовольства України від 2 грудня 2016 року № 508 «Про внесення змін до Розподілу бюджетних призначень, передбачених у державному бюджеті на 2016 рік для фінансової підтримки заходів в агропромисловому комплексі шляхом здешевлення кредитів (КПКВК 2801030 «Фінансова підтримка заходів в агропромисловому комплексі шляхом здешевлення кредитів» [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://minagro.gov.ua/ministry?nid=22900>.
 141. Наказ Міністерства аграрної політики та продовольства України від 9 грудня 2016 року № 534 «Про внесення змін до Розподілу бюджетних призначень, передбачених у державному бюджеті на 2016 рік для фінансової підтримки заходів в агропромисловому комплексі шляхом здешевлення кредитів (КПКВК 2801030 «Фінансова підтримка заходів в агропромисловому комплексі шляхом здешевлення кредитів» [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://minagro.gov.ua/ministry?nid=22900>.
 142. Наказ Міністерства аграрної політики та продовольства України від 2 червня 2015 року № 210 (в редакції наказу Мінагрополітики України від 7 грудня 2015 року №468 «Про затвердження Розподілу бюджетних призначень, передбачених у державному бюджеті на 2015 рік для фінансової підтримки заходів в агропромисловому комплексі шляхом здешевлення кредитів (КПКВК 2801030 «Фінансова підтримка заходів в агропромисловому комплексі шляхом здешевлення кредитів»))» [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://minagro.gov.ua/uk/ministry?nid=17391>.
 143. Наказ Міністерства аграрної політики та продовольства України від 1

- березня 2016 року №498 [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://minagro.gov.ua/ministry?nid=20764>.
144. Наказ Міністерства аграрної політики та продовольства України від 14 лютого 2017 року №65 [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://minagro.gov.ua/ministry?nid=23533>.
145. Наказ Міністерства аграрної політики та продовольства України від 2 березня 2015 року №70 [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://minagro.gov.ua/ministry?nid=16390>.
146. Налоги : учеб. пособие для вузов / Д. Г. Черник, М. Ю. Алексеев, О. Н. Болабонова и др. [Под ред. Д. Г. Черника]. – М. : Финансы и статистика, 2003. – 652 с.
147. Налоги и налогообложение : учеб. пособ. / Д. Г. Черник и др.; [Под ред. Д. Г. Черника]. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2010. – 318 с.
148. Налоги и налогообложение: учеб. пособие / ред. И. А. Майбуров. – 4-е изд., перераб. и доп. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2011. – 558 с.
149. Налоговая политика России: проблемы и перспективы / И. В. Горский, Н. И. Малис, О. В. Медведева, Т. И. Семкина, и др.; [Под ред. И.В. Горского]. – М. : Финансы и статистика, 2003. – 288 с.
150. Налоговое администрирование : учеб. пособие / О. А. Миронова, Ф. Ф. Ханафеев. – М. : Изд-во Омега – Л, 2005. – 408 с.
151. Налоговый менеджмент. Продвинутый курс : Учебник для магистрантов / Под ред. И. А. Майбурова, Ю. Б. Иванова. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2014. – 289 с.
152. Налоговый менеджмент. Учебник / [Под ред. А. Г. Поршнева]. – М. : ИНФРА – М, 2003. – 442 с.
153. Налоговый менеджмент: учебник / С. В. Барулин, Е. А. Ермакова, В. В. Степаненко. – М. : Дашков и К., 2015. – 331 с.
154. Нечай Н. Податки за часів Великого князівства Литовського (XIV-XV ст.) / Н. В. Нечай // Вісник податкової служби України. – 2011. – №13. – С. 22-23.
155. Нижник Н. Р. Системний підхід в організації державного управління : навч. посібн. / Н. Р. Нижник, О. А. Машков. – К. : УАДУ, 2001. – 160 с.
156. Обзор торговой и сельскохозяйственной политики. Европейский Союз. [Електронний ресурс] – Режим доступу : http://www.fao.org/fileadmin/templates/est/meetings/wto_comm/RU/Trade_Policy_Brief_EU_RU_final.pdf.
157. Олійник О. В. Податкова система : навч. посіб. / О. В. Олійник, І. В. Філон. – К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 456 с.
158. Онисько С. М. Податкова система. Підручник. / С. М. Онисько, І. М. Тофан, О. В. Грицина. [За ред. С. М. Онисько]. – Львів: «Магнолія 2006», 2013. – 315 с.
159. Онисько С. М. Податкова система: підручник / С. М. Онисько, І. М. Тофан, О. В. Грицина. – Львів : Новий світ-2000, 2004. – 310 с.
160. Опенышев С. П. Государственное регулирование и бюджетная поддержка АПК : система, механизм, эффективность / С. П. Опенышев.

- М. : Росинформагротех, 2002. – 254 с.
161. Орлюк О. П. Фінансове право : навч. посіб. [Текст] / О.П. Орлюк. – К.: Юрінком Інтер, 2003. – 528 с. (с. 235)
162. Оробинская И. В. Оптимизация параметров развития производства и налогообложения в интегрированных формированиях АПК : автореф. дис....канд. экон. наук.: 08.00.05, 08.00.10 / Ирина Викторовна Оробинская. – Воронеж, 2010 – 26 с.
163. Оробинская И. В. Оптимизация параметров развития производства и налогообложения в интегрированных формированиях АПК / А. К. Камалян, А. С. Оробинский, И. В. Оробинская, Ю. Н. Парахин. – Воронеж : ФГБОУ ВПО ВГАУ, 2010. – 157 с.
164. Основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств (обласні дані за 2010 р.) / Відповідальний за випуск Чернігова Н.В. – Кіровоград: Головне управління статистики у Кіровоградській області, 2011 р. – 112 с.
165. Основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств (обласні дані за 2011 р.) / Відповідальний за випуск Чернігова Н.В. – Кіровоград: Головне управління статистики у Кіровоградській області, 2012 р. – 114 с.
166. Основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств (обласні дані за 2012 р.) / Відповідальний за випуск Чернігова Н.В. – Кіровоград: Головне управління статистики у Кіровоградській області, 2013 р. – 115 с.
167. Основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств (обласні дані за 2013 р.) / Відповідальний за випуск Чернігова Н.В. – Кіровоград: Головне управління статистики у Кіровоградській області, 2014 р. – 112 с.
168. Основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств (обласні дані за 2014 р.) / Відповідальний за випуск Чернігова Н.В. – Кіровоград: Головне управління статистики у Кіровоградській області, 2015 р. – 116 с.
169. Основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств (обласні дані за 2015 р.) / Відповідальний за випуск Чернігова Н.В. – Кіровоград: Головне управління статистики у Кіровоградській області, 2016 р. – 113 с.
170. Павленко О. Спецрежим ПДВ: врятувати сільське господарство і догодити МВФ / О. Павленко // Економічна правда [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://www.epravda.com.ua/columns/2016/03/22/586322>.
171. Пансков В.Г. Налоги и налогообложение в Российской Федерации: учебник для вузов / В.Г. Пансков – 7-е изд., доп. и перераб. – М. : МЦФЭР, 2006. – 592 с.
172. Перонко И. А. Налоговое администрирование [Електронний ресурс] / И. А. Перонко, В. А. Красницкий // Налоговый вестник. – 2000. – № 10. – Режим доступу : <http://www.lawmix.ru/bux/145560/>.

173. Петренко І. Агрокомплекс.ua. Проблеми і перспективи українського аграрного ринку / І. Петренко, Я. Михайлинин [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://www. texty.org.ua/d/agro2015/](http://www.texty.org.ua/d/agro2015/).
174. Податкова політика України : навч. посіб. / П. В. Мельник, З. С. Варналій, Л. Л. Тарангул ; [За ред. П.В. Мельника]. – К. : Знання України, 2011. – 505 с.
175. Податкова політика України : стан, проблеми та перспективи : [монографія] / П. В. Мельник та ін.; / ред. З. С. Варналій; Держ. податкова адміністрація України, Нац. ун-т держ. податкової служби України, Н. – Д. центр з проблем оподаткування. – К. : Знання, 2008. – 675 с.
176. Податкова система : навч. посіб. / І. О. Лютий, Л. М. Демиденко, М.В. Романюк та ін. [За ред. І.О. Лютого]. – К. : Центр учбової літератури, 2009. – 456 с.
177. Податкова система України : підручник / В. М. Федосов, В. М. Опарін, Г. О. П'ятаченко та ін. / [За ред. В. М. Федосова]. – К. : Либіль, 2006. – 464 с.
178. Податкова система України: тренінг-курс : навч. посіб. / О.М. Тимченко, Ю.В. Сибірянська, Т.І. Єфименко. – К.: ДННУ «Академія фін. управління». – 2012. – 656 с.
179. Податковий кодекс України від 02.12.2010, № 2755-VI (зі змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
180. Податковий менеджмент : навчальний посібник [Електронний ресурс] / [Ю. Б. Іванов, А. І. Крисоватий, А. Я. Кізима, В. В. Карпова]. – К. : Знання, 2008. – 525 с. – Режим доступу : <http://mmlib.net/pages-3751.html>.
181. Поддєрьогін А. М. Податкова система України на шляху розвитку / А. М. Поддєрьогін // Фінанси України. – 2001. – № 11. – С. 3–12.
182. Подік І. І. Роль податків у забезпеченні економічної безпеки України : історичний аспект / І. І. Подік, Ю. В. Гончаров // Актуальні проблеми економіки. – 2012. – № 12 (138). – С. 30-44.
183. Постанова Кабінету Міністрів України від 01.03.2017 р. № 130 «Про затвердження Порядку використання коштів, передбачених у державному бюджеті для часткової компенсації вартості сільськогосподарської техніки та обладнання вітчизняного виробництва» (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/130-2017-п>.
184. Постанова Кабінету Міністрів України від 08.02.2017 р. № 77 «Про затвердження Порядку використання коштів, передбачених у державному бюджеті для фінансової підтримки сільськогосподарських товаровиробників у 2017 році» (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/77-2017-п>.
185. Постанова Кабінету Міністрів України від 08.02.2017 р. № 83 «Про

затвердження Порядку розподілу бюджетної дотації для розвитку сільськогосподарських товаровиробників та стимулювання виробництва сільськогосподарської продукції у 2017 році» (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/83-2017-п>.

186. Постанова Кабінету Міністрів України від 13.02.2012 р. № 104 «Про затвердження Порядку використання коштів, передбачених у державному бюджеті для фінансової підтримки заходів в агропромисловому комплексі» (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/104-2012-п>.
187. Постанова Кабінету Міністрів України від 15.07.2005 р. № 587 «Про затвердження Порядку справляння збору та використання коштів на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства» (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/587-2005-п>.
188. Постанова Кабінету Міністрів України від 25.08.2004 р. № 1102 «Про затвердження Порядку використання коштів, передбачених у державному бюджеті для надання підтримки фермерським господарствам» (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1102-2004-п>.
189. Постанова Кабінету Міністрів України від 28.07.2010 р. № 648 «Про затвердження Порядку використання коштів, передбачених у державному бюджеті для фінансової підтримки заходів в агропромисловому комплексі на умовах фінансового лізингу» (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/648-2010-п>.
190. Постанова Кабінету Міністрів України від 28.10.2015 р. № 884 «Про затвердження Порядку використання коштів, передбачених у державному бюджеті для підтримки галузі тваринництва, та визнання такими, що втратили чинність, деяких постанов Кабінету Міністрів України» (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/884-2015-п>.
191. Постанова Кабінету Міністрів України від 29.04.2015 р. № 300 «Про затвердження Порядку використання коштів, передбачених у державному бюджеті для фінансової підтримки заходів в агропромисловому комплексі шляхом здешевлення кредитів» (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/267-2016-п>.
192. Про внесення змін до наказу Міністерства фінансів України від 25 листопада 2011 року №1492 // Наказ Міністерства фінансів України від 17.12.2012 р. №1342 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0079-13>.
193. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості

- бюджетних надходжень у 2016 році / Закон України від 24.12.2015 р. №909-VIII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/909-19/page2>.
194. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2017 році / Закон України від 20.12.2016 р. №1791-VIII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1791-19>.
195. Про внесення змін до пункту 1 Порядку відрахування до державного бюджету частини чистого прибутку (доходу) державними унітарними підприємствами та їх об'єднаннями / Постанова Кабінету Міністрів України від 30.12.2015 р. №1156 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1156-2015-%D0%BF>.
196. Про державну підтримку сільського господарства України / Закон України від 24.06.2004 р. № 1877-IV у редакції від 01.01.2017 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1877-15>.
197. Про затвердження форм та Порядку заповнення і подання податкової звітності з податку на додану вартість // Наказ Міністерства фінансів України від 25.11.2011 р. № 1492 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1490-11/para6#n6>.
198. Про затвердження форм та Порядку заповнення і подання податкової звітності з податку на додану вартість // Наказ Міністерства фінансів України від 23.09.2014 р. № 966 (у редакції Наказу Міністерства фінансів України від 23.01.2015 р. № 13) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1267-14>.
199. Про затвердження форм та Порядку заповнення і подання податкової звітності з податку на додану вартість // Наказ Міністерства фінансів України від 28.01.2016 р. № 21 (редакція від 01.03.2017 р.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0159-16/para12#n12>.
200. Про скасування спеціального режиму оподаткування діяльності у сфері сільського та лісового господарства, а також рибальства / Лист Державної фіскальної служби України від 03.01.2017 р. № 8/7/99-99-15-03-02-17 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/zakonodavstvo/podatkovye-zakonodavstvo/listidps/70807.html>.
201. Про спільну систему податку на додану вартість // Директива Ради 2006/112/ЄС від 28 листопада 2006 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_928.
202. Про управління об'єктами державної власності / Закон України від 21.09.2006 р. № 185-V (редакція від 01.01.2017 р.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/185-16/page2>.
203. Проблеми розвитку аграрного виробництва в Україні і перспективні

- напрями використання аграрного потенціалу держави для підвищення продовольчої безпеки [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.niss.gov.ua/content/articles/files/agrarne_vurobnustvo-07e8a.pdf.
204. Проект рішення Мар'янівської сільської ради Маловисківського району Кіровоградської області «Про сільський бюджет на 2017 рік» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://maryanivka.mvrada.org.ua/proekti-rishen/pro-silskij-bjudzhet-2017/>.
205. Прокопенко Н. С. Податкове регулювання агропромислового виробництва : монографія / Н. С. Прокопенко. – К. : ННЦ ІАЕ, 2009. – 316 с.
206. Проскура К. П. Податкове адміністрування в Україні в посткризовий період: ефективність та напрями модернізації / К. П. Проскура. – К. : ТОВ «Емкон», 2014. – 376 с.
207. Пушкарёва В.М. Генезис категории «налог» в истории финансовой науки / В.М. Пушкарёва // Финансы. – 1999. – № 6. – С. 33–36.
208. Пьянова М. В. Зарубежный опыт налогового стимулирования аграрного сектора экономики / М. В. Пьянова // Налоги и налогообложение. – 2009. – № 8. – С. 62-64.
209. Райзберг Б. А. Современный экономический словарь / Б. А. Райзберг, Л. Ш. Лозовский, Е. Б. Стародубцева. – М. : Инфра-М, 1996. – 496 с.
210. Реалізація продукції сільськогосподарськими підприємствами у 2015 р. / Відповідальний за випуск О.М. Прокопенко // Статистичний бюлетень. – К.: Державна служба статистики України, 2016. – 109 с.
211. Рева Т. М. Податковий менеджмент : навч. посіб. / Т. М. Рева – К. : Центр навчальної літератури, 2003. – 282 с.
212. Рішення Рахункової палати України від 21 березня 2017 року №7-2 «Про результати аудиту ефективності використання коштів державного бюджету, спрямованих на надання державної підтримки агропромислому комплексу» [Електронний ресурс] - Режим доступу: <http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/16751346>.
213. Розумні й освічені про оподаткування [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.sta.lviv.ua/index.php?id=62>.
214. Романовський М.В. Налоги и налогообложение / [Под ред. М.В. Романовского, О.В. Врублевской]. – СПб. : Питер, 2000. – 528 с.
215. Рослинництво України за 2009 р. / Відповідальний за випуск О.М. Прокопенко // Статистичний збірник. – К.: Державний комітет статистики України, 2010. – 124 с.
216. Рослинництво України за 2015 р. / Відповідальний за випуск О.М. Прокопенко // Статистичний збірник. – К.: Державна служба статистики України, 2016. – 180 с.
217. Рукина С. Н. Местные налоги и сборы в условиях реализации Налогового кодекса РФ: учеб. пособие / С. Н. Рукина. – Ростов-н/Д. : Рост. гос. эконом. унив., 2001. – 80 с.
218. Сабанти Б. М. Денежное хозяйство России: монография /

- Б. М. Сабанти, Т. Ш. Тиникашвили. – М. : ЮНИТИ : Закон и право, 2008. – 288 с.
219. Саблук П. Т. Формування міжгалузевих відносин: проблеми теорії та методології / П. Т. Саблук, М. Й. Малік, В. Л. Валентинов. – К. : ІАЕ, 2002. – 294 с.
220. Самуэльсон П. Э. Экономика: учебник / П. Э. Самуэльсон, В. Д. Нордхаус; пер. с англ. О. Л. Пелявский. – М.; СПб.; К. : Вильямс, 2007. – 1358 с.
221. Селезнева Н. Н. Налоговый менеджмент : администрирование, планирование, учет. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2010. – 342 с.
222. Селіванов А. Адміністрування податків : нові проблеми в адміністративному та фінансовому праві України / А. Селіванов // Право України. – 2002. – № 2. – С. 34-38.
223. Сердюков А. Э. Налоги и налогообложение : учебник / А. Э. Сердюков, Е. С. Вылкова, А. Л. Тарасевич. – СПб. : Питер, 2008. – 702 с.
224. Синчак В. П. Система оподаткування у сільському господарстві України: теорія, методологія та практика : монографія / В. П. Синчак. – Х. : ХУУП, 2008. – 476 с.
225. Ситник В. П. Трансформація АПК України в ринкові умови / В. П. Ситник. – К. : Ін-т аграр. економіки УААН, 2002. – 518 с.
226. Скворцов Н. Н. Налоговый менеджмент: стратегия и тактика: в 10 кн. Кн. 1. От стагнации к стабилизации. Практ. рук. / Под ред. В. П. Давыдовой. – К. : Вища школа, 2002. – 222 с.
227. Скрипник А. Оцінка податкового навантаження і детінізація фонду оплати праці / А. Скрипник, Г. Гендлер // Економіка України. – 2007. – № 5. – С. 17-25.
228. Слатвінська М. О. Альтернативні системи оподаткування малого бізнесу: стан, проблеми, перспективи: монографія [Текст] / М. О. Слатвінська. – Одеса, 2012. – 252 с.
229. Словник фінансово-правових термінів / [За заг. ред. д.ю.н., проф. Л. К. Воронової]. – 2-ге вид., переробл. і доповн. – К. : Алерта, 2011. – 558 с.
230. Сміт А. Добробут націй. Дослідження про природу та причини добробуту націй / А. Сміт; пер. з англ. О. Васильєва та ін.; наук. ред. Є. Литвин. – К. : Port-Royal, 2001. – 594 с.
231. Соколовська А. М. Податкова система держави : теорія та практика становлення / А. М. Соколовська. – К. : Знання-Прес, 2004. – 454 с.
232. Соколовська А. Теоретичні засади визначення податкового навантаження та рівня оподаткування економіки / А. Соколовська // Економіка України. – 2006. – № 7. – С. 4-12.
233. Соколовська А. М. Основи теорії податків : навч. посіб. / А. М. Соколовська. – К. : 2010. – 326 с.
234. Статистичний бюлетень «Основні економічні показники виробництва продукції сільського господарства в сільськогосподарських підприємствах за 2014 рік» [Електронний ресурс]. – Режим доступу :

- ukrstat.org/uk/druk/publicat/kat_u/publ7_u.htm.
235. Статистичний збірник «Сільське господарство України за 2014 рік» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : ukrstat.org/uk/druk/publicat/kat_u/publ7_u.htm.
236. Стиглиц Дж. Ю. Экономика государственного сектора / Дж. Ю. Стиглиц. – М. : МГУ, Инфра-М, 1997. – 720 с.
237. Стратегічний план розвитку ДФС України на 2015-2018 роки, затверджений наказом ДФС України від 12.02.2015 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : sfs.gov.ua/data/normativ/.../Nakaz_DFS_80.doc.
238. Стратегічні пріоритети і завдання податкової реформи в Україні [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.niss.gov.ua/content/articles/files/podatкова_ref-21822.pdf.
239. Стратегія підвищення ефективності діяльності суб'єктів господарювання державного сектору економіки, схвалена розпорядженням Кабінету Міністрів України від 27 травня 2015 р. № 662-р [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/662-2015-p>.
240. Стратегія реформування державної служби та служби в органах місцевого самоврядування в Україні на період до 2017 року, схвалена розпорядженням Кабінету Міністрів України від 18 березня 2015 р. № 227-р [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/227-2015-p>.
241. Стратегія розвитку аграрного сектору економіки України на період до 2020 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://minagro.gov.ua/node/7644>.
242. Стратегія розвитку інформаційного суспільства в Україні, схвалена розпорядженням Кабінету Міністрів України від 15 травня 2013 р. № 386-р [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/386-2013-p>.
243. Стратегія розвитку Полтавської області на період до 2020 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.adm-pl.gov.ua/page/strategiya-rozvitku-poltavskoyi-oblasti-do-2020-roku>.
244. Стратегія розвитку системи управління державними фінансами, схвалена розпорядженням Кабінету Міністрів України від 1 серпня 2013 р. № 774-р [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/774-2013-p>.
245. Стратегія секторної конкурентоспроможності для України – фаза III. Політика щодо інвестування у сільське господарство: Україна. Звіт за підсумками проекту. Грудень 2015. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.oecd.org/globalrelations/Agricultural_Investment_Policies_Ukraine_UKR.pdf.
246. Стратегія сталого розвитку «Україна-2020», схвалена Указом Президента України від 12 січня 2015 року № 5/2015 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/5/2015>.

247. Судомир М. Р. Організаційно-економічний механізм стійкості функціонування сільськогосподарських підприємств [Електронний ресурс] / М. Р. Судомир // Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія Економічні науки. – 2015. – Вип. 14., Частина 4. – С. 91-94. – Режим доступу : http://ej.kherson.ua/journal/economic_14/148.pdf.
248. Танклавська Н. С. Оподаткування діяльності аграрних підприємств : монографія / Н. С. Танклавська. – Херсон : Олді-плюс, 2006. – 152 с.
249. Тваринництво України / Відповідальний за випуск О.М. Прокопенко // Статистичний збірник. – К.: Державний комітет статистики України, 2010. – 200 с.
250. Тваринництво України за 2015 р. / Відповідальний за випуск О.М. Прокопенко // Статистичний збірник. – К.: Державна служба статистики України, 2016. – 211 с.
251. Теорія фінансів: навч. посіб. / М.П. Леоненко, П.І. Юхименко, А. А. Ільєнко та ін. – К. : Центр навчальної літератури, 2005. – 480 с.
252. Тимченко О. Податковий менеджмент : навч.- метод. посіб. для самостійного вивчення дисципліни / О. Тимченко – К. : КНЕУ, 2001. – 150 с.
253. Титов А. С. Налоговое администрирование и контроль: проблемы законодательного закрепления и правоприменения / А. С. Титов. – М. : Издательство ВК, 2007. – 410 с.
254. Ткаченко Н. М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність : підруч. / Н.М. Ткаченко. – К. : Алерта, 2006. – 1080 с.
255. Ткаченко Н. М. Податкові системи країн світу та України. Облік і звітність : навч.-метод. посібн. / [Під ред. Н. М. Ткаченко]. – К. : Арлета, 2004. – 554 с.
256. Товарна структура зовнішньої торгівлі Кіровоградської області за 2012 рік / Зовнішньоекономічна діяльність [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.kr.ukrstat.gov.ua/arhiv/2013/01/stat_inf_oper_zed.htm#1.
257. Товарна структура зовнішньої торгівлі Кіровоградської області за 2013 рік / Зовнішньоекономічна діяльність [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.kr.ukrstat.gov.ua/arhiv/2014/01/stat_inf_oper_zed.htm#1.
258. Товарна структура зовнішньої торгівлі Кіровоградської області за 2014 рік / Зовнішньоекономічна діяльність [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.kr.ukrstat.gov.ua/arhiv/2016/06/stat_inf_rik_zed.htm#44.
259. Товарна структура зовнішньої торгівлі Кіровоградської області за 2015 рік / Зовнішньоекономічна діяльність та платіжний баланс [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.kr.ukrstat.gov.ua/arhiv/2016/02/stat_inf_oper_zed.htm#1.
260. Товарна структура зовнішньої торгівлі Кіровоградської області у 2016 році / Зовнішньоекономічна діяльність та платіжний баланс

- [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.kr.ukrstat.gov.ua/arhiv/2017/02/stat_inf_oper_zed.htm#1.
261. Тулуш Л. Д. Оцінка наслідків впровадження різних моделей реформування спецрежиму справляння ПДВ у сільському господарстві / Л. Д. Тулуш // Звіт про виконання етапу аналітичного дослідження на тему «Оцінка наслідків реформування спец режиму справляння ПДВ у сільському господарстві» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://agroconsulting.com.ua/novyna/515>.
262. Тургенев Н. И. Опыт теории налогов / Н. И. Тургенев. – 3-е изд. – М. : Соцэкгиз, 1937. – 176 с.
263. Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/984_011.
264. Угода про партнерство та співробітництво між Україною і європейськими співтовариствами та їх державами-членами від 14.06.1994 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/998_012.
265. Указ Президента України «Про підтримку сільськогосподарських товаровиробників» від 02.01.1998 р. № 1328/98 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1328/98>.
266. Федосов В. М. Современный капитализм и налоги / В. М. Федосов. – К. : Вища школа, 1997. – 128 с.
267. Филиппова Н. В. Гармонизация налогов как ключевой элемент интеграционных процессов [Електронний ресурс] / Н. В. Филиппова // Економіка промисловості. – 2015. – № 2. – С. 68-75. – Режим доступу : http://nbuv.gov.ua/UJRN/econpr_2015_2_6.
268. Финансы : Учебник для вузов / [Под ред. М. В. Романовского, О. В. Врублевской, Б. М. Сабанти]. – М. : Юрайт - М, 2004. – 504 с.
269. Финансы капитализма / Б. Г. Болдырев, Л. П. Окунева, Л. П. Павлова и др. [Под ред. Б.Г. Болдырева]. – М.: Финансы и статистика, 1990. – 384 с.
270. Фишер С. Экономика / С. Фишер, Р. Дорнбуш, Р. Шмалензи. – М. : Дело, 2001. – 778 с.
271. Філософський енциклопедичний словник / За ред. В. І. Шинкарука. – К.: «Абрис», 2002. – 742 с.
272. Фінанси в період реформування агропромислового виробництва / Дем'яненко М. Я., Алексійчук В. М., Борщ А. Г. та ін.; [За ред. М. Я. Дем'яненка]. – К. : ІАЕ УААН, 2002. – 645 с.
273. Фінанси зарубіжних корпорацій: навч.-метод. посіб. для самостійного вивчення дисципліни / В. М. Суторміна та ін.; Держ. вищ. навч. закл. «Київський національний економічний університет ім. Вадима Гетьмана». – К. : КНЕУ, 2008. – 218 с.
274. Фінанси. Бюджет. Податки: національна та міжнародна термінологія: у 3-х т. / [За ред. Т. І. Єфіменко]. – К.: Ін-т світ. екон. і міжнар. відносин

- НАНУ, ДННУ «Акад. фін. управління», 2010. – Т. 3. – 576 с.
275. Химичева Н. И. Финансовое право: Учебник / Н. И. Химичева, Е. В. Покачалова. [Под ред. Н. И.Химичевой]. – М. : Норма, 2005. – 464 с.
276. Худяков А. И. Основы налогообложения. / А. И. Худяков, М. Н. Бродский, Г. М. Бродский. – СПб. : Европейский дом, 2002. – 432 с.
277. Цимбал П. В. Податки в Україні за часів Речі Посполитої : правовий аналіз / П. В. Цимбал // Науковий вісник Національної академії ДПС України. – 2005.– № 1. – С. 133-136.
278. Черник Д. Налоги Франции / Д. Черник // Финансы. – 1994. – № 7. – С. 46-50.
279. Шаблиста Л. М. Податки як засіб структурної перебудови економіки : монографія / Л. М. Шаблиста. – К. : Інститут економіки НАН України, 2000. – 217 с.
280. Шалімова Н. С. Напрями реформування спрощеної системи оподаткування сільськогосподарських товаровиробників у контексті забезпечення розвитку економіки регіону / Н. С. Шалімова, О. А. Магопєць // Кіровоградщина – 2025: пріоритети і можливості розвитку: збірник тез доповідей науково-практичної конференції, 7 червня 2017 року, м. Кропивницький. – Кропивницький: «Ексклюзив-Систем», 2017. – С.190-193.
281. Шалімова Н. С. Оцінка обсягів державної підтримки сільськогосподарських товаровиробників та урахування пріоритетів регіонального розвитку при її отриманні / Н.С. Шалімова // Науковий журнал «ScienceRise». – 2017. – №5/2(34). – С. 12-18.
282. Шпикуляк О. Г. Інститут аграрного ринку: [монографія] / О. Г. Шпикуляк. – К. : ННЦ ІАЕ, 2009. – 480 с.
283. Юткина Т. Ф. Налоги и налогообложение. Учебник / Т. Ф. Юткина. – М. : ИНФРА-М, 1999. – 429 с.
284. Ядгаров Я. С. История экономических учений : Учебник. 4-е изд. / Я. С. Ядгаров. – М. : ИНФРА – М, 2009. – 480 с.
285. Янжул И. И. Основы начала финансовой науки: Учение о государственных доходах / И. И. Янжул. – М. : «Статут», 2002. – 555 с.
286. Янків М. Д. Організаційно-економічні механізми розвитку і функціонування АПК України / М. Д. Янків. – Львів : КООПОСВІТА, 2000. – 450 с.

Наукове видання

Г.М. Давидов, Н.С. Шалімова, А.М. Лисенко, О.А. Магопець

**ОПОДАТКУВАННЯ ТА ДЕРЖАВНА ПІДТРИМКА
СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ТОВАРОВИРОБНИКІВ: РЕГІОНАЛЬНІ
ПРІОРИТЕТИ ТА ЄВРОІНТЕГРАЦІЙНІ ПРОЦЕСИ**

Монографія

За авторською редакцією

Підп. до друку 04.09.2017. Формат 60×84¹/₁₆. Папір офсет.
Друк різнограф. Ум. др. арк. 12,09. Тираж 300. Зам. № 6822.

ФО-П Александрова Марина В'ячеславівна.
Свідоцтво про реєстрацію серія БО 2 № 521706.
м. Кропивницький, вул. Пашутінська, 12, оф. 4
тел./факс: (0522) 24-86-34/
www.avangard.kr.ua, info@avangard.kr.ua