

«Financial report of a small business entity», pos. by the order of the Ministry of Finance of Ukraine dated August 19, 2014 No.39]. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0161-00> (in Ukr.).

6. *Natsionalne polozhennia (standart) bukhhalterskoho obliku 1 «Zahalni vymohy do finansovoi zvitnosti», zatv. nakazom Ministerstva finansiv Ukrainy vid 07.02.2013 r. № 73. [National Accounting Standards (Standard) 1 «General Requirements for Financial Statements», pos. by the order of the Ministry of Finance of Ukraine from 07.02.2013 No73]. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>. (in Ukr.).*

7. Butynets, F. F. (2003). *Teoriia bukhhalterskoho obliku: Pidruchnyk dlia studentiv spetsialnosti 7.050106 «oblik i audyt» vyshchych navchalnykh zakladiv [Theory of Accounting: Textbook for students of the specialty 7.050106 «Accounting and Audit» of higher educational institutions]. 3-ie vyd., dop. i pererob. Zhytomyr : PP «Ruta», 444 s. (in Ukr.).*

8. Bashynskiy, O. (2011). *Oblik dokhodiv silskohospodarskykh pidpriemstv za P(S)BO 30 «Biologichni aktyvy», zastosuvannia na praktytsi [Accounting for the income of agricultural enterprises for P (C) BO 30 «Biological Assets», application in practice]. Vse pro bukhhalterskyi oblik - All about accounting, 40. 21. (in Ukr.).*

9. Ulanchuk, V. S. & Oliadnichuk, N. V. (2006). *Udoskonalennia pervynnoho obliku v ahrarnykh pidpriemstvakh – vymoha sohodennia [Improvement of primary accounting in agrarian enterprises is a requirement of the present]. Oblik i finansy APK - Accounting and Finance Agroindustrial complex, 1. 120-124. (in Ukr.).*

10. Kantsedal, N. A. (2010). *Osoblyvosti rozrakhunkiv silskohospodarskykh pidpriemstv v umovakh platizhnoi kryzy [Features of calculations of agricultural enterprises in the context of the payment crisis]. Visnyk Poltavskoi derzhavnoi ahrarnoi akademii - Bulletin of Poltava State Agrarian Academy, 4. 105-107. (in Ukr.).*

ДАНИ ПРО АВТОРА

Кучеренко Микола Анатолійович, старший викладач кафедри обліку та оподаткування, ДВНЗ «Переяслав-Хмельницький ДПУ імені Григорія Сковороди»
вул. Сухомлинського 30, м. Переяслав-Хмельницький, 08401, Україна
e-mail: mak24.75@meta.ua
orcid.org/0000-0002-7840-0755

ДАННЫЕ ОБ АВТОРЕ

Кучеренко Николай Анатольевич, старший преподаватель кафедры учета и налогообложения, ГВУЗ «Переяслав-Хмельницький ГПУ имени Григория Сковороды»
ул. Сухомлинского, 30, г. Переяслав-Хмельницький, 08401, Украина
e-mail: mak24.75@meta.ua

DATA ABOUT THE AUTHOR

Kucherenko Mykola, senior lecturer of the Department of Accounting and Taxation, Pereiaslav-Khmelnyskyi Hryhorii Skovoroda State Pedagogical University
Sukhomlynsky Str., 30, Pereiaslav-Khmelnysky, Kyiv region, 08401, Ukraine
e-mail: mak24.75@meta.ua

УДК 336.225.3

<https://doi.org/10.31470/2306-546X-2018-39-29-37>

ОСОБЛИВОСТІ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ В УКРАЇНІ ТА НАПРЯМИ ЇЇ ВДОСКОНАЛЕННЯ З ВРАХУВАННЯМ ЗАРУБІЖНОГО ДОСВІДУ

Новак Н. П.,
Коваль С. В.,
Круковська О. В.

Предметом дослідження є процеси й системи оподаткування сільськогосподарських підприємств, їх складники й принципи; види й обсяги податків в Україні та за кордоном; тенденції розвитку й можливі напрями вдосконалення.

Метою роботи є виявлення особливостей оподаткування діяльності сільськогосподарських підприємств, його принципів, переваг і недоліків з метою подальшого удосконалення, у т.ч. на засадах вивчення та врахування зарубіжного досвіду.

Методологічною основою статті стали загальнонаукові методи пізнання, - системно-структурного аналізу і синтезу, діалектичний, історичний, абстракції. Також це методи узагальнення, групування, порівняння, абсолютних і відносних величин, інші методи дослідження.

Результати роботи. Визначено, що системи, механізми та процеси оподаткування сільськогосподарських підприємств в Україні перебувають у розвитку. Вони потребують значного удосконалення з метою оптимізації притаманних функцій. Адже відносно розподільчих і регуляторних традиційно переважає фіскальна функція. З цією метою були охарактеризовані основні види податків та їх обсяги, оцінені зміни Податкового кодексу, визначені основні принципи, завдання й необхідні структурні зрушення у системі оподаткування. Також детально досліджено й узагальнено досвід

субсидування, страхування й оподаткування агровиробничої діяльності у США та європейських країнах. Особливо цінними для вітчизняної теорії і практики є форми й механізми податкової підтримки малих і середніх сільськогосподарських підприємств.

Галузь застосування результатів. Результати дослідження можуть бути використані у теорії й практиці обліку та оподаткування аграрних підприємств, управлінні їх фінансовими результатами, виробленні стратегій розвитку на перспективу, обґрунтуванні державної аграрної й податкової, регуляторної та регіональної політики, при підтримці розвитку сільських територій і місцевих територіальних громад.

Висновки. Системи оподаткування сільськогосподарських підприємств в Україні мають певні особливості у частині складників, розмірів та принципів стягнення. Вони часто змінюються з метою удосконалення, проте основною функцією залишають фіскальну. Тому велике значення має вивчення і, за можливості, впровадження передового світового досвіду стимулювання, страхування й оподаткування аграрного виробництва з метою його оптимізації у перспективі.

Ключові слова: оподаткування, сільськогосподарські підприємства, розвиток, удосконалення, зарубіжний досвід, врахування, стимулювання, страхування.

ОСОБЕННОСТИ СИСТЕМЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ПРЕДПРИЯТИЙ В УКРАИНЕ И НАПРАВЛЕНИЯ ЕЕ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ С УЧЕТОМ ЗАРУБЕЖНОГО ОПЫТА

Новак Н. П.,
Коваль С. В.,
Круковская Е. В.

Предметом исследования являются процессы и системы налогообложения сельскохозяйственных предприятий, их составляющие и принципы; виды и объемы налогов в Украине и за рубежом; тенденции развития и возможные направления совершенствования.

Целью работы является выявление особенностей налогообложения деятельности сельскохозяйственных предприятий, его принципов, преимуществ и недостатков с целью дальнейшего совершенствования, в т.ч. на основе изучения и учета зарубежного опыта.

Методологической основой статьи стали общенаучные методы познания, - системно-структурного анализа и синтеза, диалектический, исторический, абстракции. Также это методы обобщения, группировки, сравнения, абсолютных и относительных величин, другие методы исследования.

Результаты работы. Определено, что системы, механизмы и процессы налогообложения сельскохозяйственных предприятий в Украине находятся в развитии. Они требуют значительного усовершенствования с целью оптимизации присущих функций. Ведь относительно распределительных и регуляторных традиционно преобладает фискальная функция. С этой целью были охарактеризованы основные виды налогов и их объемы, оценены изменения Налогового кодекса, определены основные принципы, задачи и необходимые структурные сдвиги в системе налогообложения. Также подробно исследованы и обобщены опыт субсидирования, страхование и налогообложения агропроизводственной деятельности в США и европейских странах. Особенно ценными для отечественной теории и практики являются формы и механизмы налоговой поддержки малых и средних сельскохозяйственных предприятий.

Область применения результатов. Результаты исследования могут быть использованы в теории и практике учета и налогообложения аграрных предприятий, управлении их финансовыми результатами, выработке стратегий развития на перспективу, обосновании государственной аграрной и налоговой, регуляторной и региональной политики при поддержке развития сельских территорий и местных территориальных общин.

Выводы. Системы налогообложения сельскохозяйственных предприятий в Украине имеют определенные особенности в части составляющих, размеров и принципов взимания. Они часто меняются с целью усовершенствования, однако основной функцией оставляют фискальную. Поэтому большое значение имеет изучение и, по возможности, внедрение передового мирового опыта стимулирования, страхование и налогообложения аграрного производства с целью его оптимизации в перспективе.

Ключевые слова: налогообложение, сельскохозяйственные предприятия, развитие, совершенствование, зарубежный опыт, учета, стимулирования, страхование.

FEATURES OF AGRICULTURAL ENTERPRISES TAXATION SYSTEM IN UKRAINE AND DIRECTIONS FOR ITS IMPROVEMENT WITH CONSIDERATION OF FOREIGN EXPERIENCE

Novak N. P.,
Koval' S. V.,
Krukovskaya O. V.

The subject of the research is the processes and systems of taxation of agricultural enterprises, their components and principles; types and amounts of taxes in Ukraine and abroad; trends of development and possible directions of improvement.

The aim of the work is to identify the peculiarities of taxation of agricultural enterprises, its principles, advantages and disadvantages for the purpose of further improvement, including on the bases of studying and taking into account foreign experience.

The methodological basis of the article became general scientific methods of cognition, - system-structural analysis and synthesis, dialectical, historical, abstraction. Also, these methods are generalization, grouping, comparison, absolute and relative values, other methods of research.

Results of work. It is determined that the systems, mechanisms and processes of taxation of agricultural enterprises in Ukraine are in development. They require significant improvement to optimize their inherent functions. In fact, the fiscal function is traditionally prevailing in terms of distribution and regulatory factors. For this purpose, the main types of taxes and their volumes were characterized, changes in the Tax Code were assessed, the main principles, tasks and necessary structural changes in the taxation system were determined. The experience of subsidizing, insurance and taxation of agribusiness in the United States and European countries has also been studied and summarized in detail. The forms and mechanisms of tax support for small and medium-sized agricultural enterprises are especially valuable for the domestic theory and practice.

The field of application of results. The results of the research can be used in the theory and practice of accounting and taxation of agrarian enterprises, management of their financial results, development of development strategies for the future, justification of the state agrarian and tax, regulatory and regional policies, with the support of the development of rural areas and local communities.

Conclusions. The taxation systems of agricultural enterprises in Ukraine have certain features in terms of the components, size and principles of collection. They often change in order to improve, but the main function is fiscal. Therefore, the study and, if possible, the introduction of advanced world experience in stimulating, insurance and taxation of agricultural production, with a view to optimizing it in the long term, is of great importance.

Key words: taxation, agricultural enterprises, development, improvement, foreign experience, accounting, incentive, insurance.

JEL Classification: Q13, H21, H32

Постановка проблеми. Становлення ринкового сільського господарства України відбувалося за активного надання державної підтримки, в тому числі й за рахунок застосування особливих податкових умов для господарюючих у галузі суб'єктів. Світова практика засвідчує, що сільське господарство, зважаючи на його специфічні особливості, потребує державної підтримки навіть у ринкових умовах. Серед заходів такої підтримки особливе місце займають специфічні податкові преференції для сільськогосподарських підприємств шляхом застосування спеціальних режимів оподаткування.

Нинішня модель оподаткування сільськогосподарських підприємств в Україні розроблялась як тимчасова для підтримки реформованих сільськогосподарських структур в умовах системної кризи в галузі в другій половині 90-х років. Нині сільське господарство суттєво відрізняється від того, що функціонувало наприкінці ХХ ст., тому чинна практика оподаткування сільгосп підприємств потребує певного вдосконалення, зокрема, щодо її поступового наближення до загальноприйнятих стандартів. Це обумовлює актуальність розробки наукових засад розвитку податкової системи щодо аграрного сектору економіки, яка б повною мірою забезпечила виконання функцій податків та сприяла збалансованому розвитку агропромислового виробництва в Україні.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Багаточисленні аспекти оподаткування діяльності підприємств досліджувалися у наукових працях зарубіжних вчених, зокрема варто відзначити роботи таких дослідників, як: Е. Аткинсона, А. Ауербаха, А. Вагнера, К. Векселя, Т. Гоббса, Дж. Кейнса, П. Кларка, П. Леруа-Больє, Дж. Локка, Р. Лукаса, К. Макконела, Дж. Ст. Мілля, Ф. Нітті, А. Пігу, Д. Рикардо, П. Ромера, П. Семюельсона, Р. Солоу, Л. Штейна. Серед вітчизняних науковців – це В. Андрущенко, І. Благун, Е. Бойко, В. Буряковський, О. Василик, В. Вишневський, М. Вдовиченко, Т. Власенко, М. Дем'яненко, І. Грищенко, В. Загорський, С. Іловайський, М. Ігнатенко, А. Крисоватий, М. Кучерявенко, П. Мельник, Т. Меркулова, Н. Новак та ін. науковці. Їх праці стосувалися видів, обсягів, функцій податків, методів їх нарахування, використання. Проте стимулюючі аспекти оподаткування виробничо-економічної діяльності сільськогосподарських підприємств з використанням зарубіжного досвіду, особливо для малих і середніх господарств, потребують поглибленого обґрунтування.

Метою статті є виявлення особливостей системи оподаткування сільськогосподарських підприємств, її динаміки і структурних зрушень, визначення принципів і завдань формування, обґрунтування напрямів і засобів удосконалення, у т.ч. з використанням зарубіжного досвіду.

Виклад основного матеріалу дослідження. Податки є основним інструментом реалізації розподільної функції фінансів і одним з головних каналів поповнення доходної частини державного бюджету. Виважена і науково обґрунтована податкова політика щодо запровадження пільг чи надання переваг оподаткуванні є важливим регулятором підприємницької діяльності в усіх сферах економіки. Податок – це сукупність грошових відносин, що виникають між державою і юридичними та фізичними особами у зв'язку з відчуженням і присвоєнням їм частини вартості національного продукту і створенням державного фонду фінансових ресурсів [1, с. 126].

Зарубіжна практика справляння податку з доходів фізичних осіб насичена знижками, з яких переважна частина – це знижки з оподатковуваних доходів, іноді безпосередньо з податкових зобов'язань. Шляхом розв'язання зазначеної проблеми є запровадження системи сімейних знижок з оподатковуваних доходів.

Остання може мати такі складові: знижка на непрацюючого члена подружжя – 50,0% прожиткового мінімуму на місяць; знижка на кожну дитину в сім'ї - 50,0% прожиткового мінімуму на місяць. Податок на доходи фізичних осіб (прибутковий податок з громадян) у вітчизняних умовах у різні періоди, з точки зору фіскальної ефективності, сприймаються неоднозначно.

Його другорядність у 90-ті роки минулого століття обумовлена трьома причинами: недосконалістю конструкції фіскального механізму, низьким рівнем доходів переважної більшості громадян, неготовністю платників до сплати через низький рівень довіри до держави. Як наслідок – цей податок посідав друге-третє місце серед податкових доходів бюджету й потребував реформування. Треба враховувати, що підприємство у системі господарювання набуває нової якості: самостійний вибір діяльності, висока відповідальність за результати виробництва, ефективне господарювання, поява рушійної сили у вигляді вільної конкурентної боротьби. Це примушує уважно стежити за досягненнями науково-технічного прогресу, передової технології, неухильно поліпшувати якість продукції, всемірно задовольняти споживача, здійснювати соціальну відповідальність.

Ефективна податкова політика повинна забезпечувати компроміс інтересів усіх учасників економічних відносин: уряду, агробізнесу, сільських громад, громадян тощо [2, с. 90]. Оподаткування є важливою складовою системи фінансового регулювання розвитку агропромислового виробництва, вагомим важелем впливу на вирішення проблем, пов'язаних із суспільною значущістю сільського господарства – забезпечення продовольчої безпеки країни, пом'якшення дії природних та економічних ризиків, стимулювання господарської активності в сільській місцевості, збереження навколишнього середовища, забезпечення гармонійного розвитку сільських територій та підвищення рівня зайнятості й життя сільського населення.

Ключовими передумовами, що мають враховуватися при формуванні податкового механізму в сільському господарстві, є залежність галузі від природних чинників, сезонний характер виробництва, нерівномірність надходження доходів, низький рівень техніко-технологічного розвитку, значне розшарування господарюючих суб'єктів за розмірами, обсягами та соціально-економічними показниками діяльності тощо. Також слід враховувати, що сільськогосподарське виробництво безпосередньо формує продовольчу безпеку держави, визначає рівень соціальної стабільності в суспільстві. Сучасний інструментарій системи фінансового регулювання розвитку сільського господарства сформувався наприкінці минулого століття як невід'ємна складова системи державної підтримки суб'єктів агропромислового виробництва в умовах реформаційних перетворень у галузі.

У процесі виконання фіскальних функцій податкова система взаємодіє з суб'єктами господарської діяльності [3, с. 179]. Даний взаємозв'язок є досить складний і має двосторонній характер. З одного боку, податки впливають на фінансово-економічний стан аграрного підприємства, а саме обсяг оборотних коштів, величину прибутку, інвестиційну діяльність, а з іншого, – особливості суб'єктів господарювання (конкурентоспроможність, рентабельність виробництва, форма власності, заміна обсягів виробництва вироблених товарів чи послуг), – впливають на податки. Ці аспекти прямо пропорційно впливають на формування бази оподаткування і, як наслідок, на економічну діяльність підприємств.

Прагнення держави, фіскальних органів миттєвого поповнити бюджет, часті зміни в податковому законодавстві призвели до поглиблення нестабільності господарювання, а також надмірного податкового навантаження на українських виробників. Багато досліджень показує, що дохід, отриманий державою суто фіскальними методами, менш значущий порівняно з економічним збитком, який завдається суб'єктам ринкових відносин. Податки впливають на прибутковість, на виробничу діяльність, на платоспроможність, на формування фінансових ресурсів для інвестиційної діяльності та на конкурентоспроможність продукції.

Функціонування податкової системи країни проявляється при аналізі певних податків, що найбільше впливають на діяльність підприємств, а саме відрахувань на соціальні заходи та податок на доходи фізичних осіб, податку на прибуток підприємств. Вона відзначається складністю, невпорядкованістю, порушенням функціональної гармонії окремих складових та системи в цілому. Основне протиріччя пов'язане з неузгодженістю потреб у податкових надходженнях з можливостями їх отримання. Крім того, стоїть завдання досягти такого рівня розвитку податкової системи, щоб забезпечуючи доходи бюджету, остання не стримувала процеси накопичення, зростання виробництва, не відбувалося перекосів у частині змін у структурі суспільного господарства, не деформувалися ринкові процеси та, головне, не порушувалася соціальна справедливість стосовно конкретного періоду розвитку нашої держави [4, с. 11]. З 2017 р. відбулися суттєві зміни щодо сплати податків, а саме:

1) для єдиного соціального внеску (ЄСВ) встановлена єдина ставка 22,0 % замість ставок з урахуванням класів професійного ризику виробництва із застосуванням коефіцієнта 0,6, який повинен був застосовуватися з 01 січня 2016 р. При цьому скасований єдиний соціальний внесок, який сплачувався за рахунок працівника (за ставками 2,0 %, 2,6 %, 3,6 % і т.д.), а також підвищена максимальна величина бази нарахування ЄСВ з 17 до 25 мінімальних місячних заробітних плат;

2) для визначення коефіцієнта індексації нормативної грошової оцінки сільськогосподарських угідь (ріллі, багаторічних насаджень, сіножатей, пасовищ і перелогів) застосовується індекс споживчих цін за 2015 р. із значенням 120,0%. Податковий кодекс України регулює відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів, зокрема визначає вичерпний перелік податків та зборів, що справляються в Україні, та порядок їх адміністрування, платників податків та зборів, їх права та обов'язки, компетенцію контролюючих органів, повноваження і обов'язки їх посадових осіб під час адміністрування податків, а також відповідальність за порушення податкового законодавства [5, с. 251].

В Податковому Кодексі України (Стаття 292-1) сказано, що «... об'єктом оподаткування для платників єдиного податку четвертої групи є площа сільськогосподарських угідь (ріллі, сіножатей, пасовищ і багаторічних насаджень) та/або земель водного фонду (внутрішніх водойм, озер, ставків, водосховищ), що перебуває у власності сільськогосподарського товаровиробника або надана йому у користування, у тому числі на умовах оренди. Базою оподаткування податком для платників єдиного податку четвертої групи для сільськогосподарських товаровиробників 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 цим Кодексом» [6].

Основні принципи побудови та призначення системи оподаткування нами представлено в табл. 1.

Таблиця 1. Принципи побудови та функції системи оподаткування

Принципи	Функції
обов'язковість	стимулювання підприємницької виробничої діяльності та інвестиційної активності
рівнозначність і пропорційність	справляння податків з юридичних осіб здійснюється у певній частці від отриманого прибутку
недопущення проявів податкової дискримінації	забезпечення соціальної підтримки малозабезпечених верств населення
соціальна справедливість	Забезпечення соціальної підтримки малозабезпечених верств населення
стабільність	забезпечення незмінності податків і зборів і їх ставок, а також податкових пільг протягом бюджетного року
економічна обґрунтованість	встановлення податків і зборів на підставі показників розвитку національної економіки та фінансових можливостей
доступність	забезпечення дохідливості норм податкового законодавств для платників податків і зборів

Основними методами перенесення податкового тягаря є: зміна складу податкового кредиту; запровадження нових податкових знижок; перегляд пільг, зміна шкали ставок. Упроваджувати відповідні рішення слід поступово, щоб можливі втрати бюджету не позначилися на фінансуванні основних потреб держави та суспільства. Доцільно було б кожен із запропонованих заходів впроваджувати з інтервалом в 1 рік. Така практика є стандартною для розвинутих країн [7, с. 68]. В сучасних умовах нестабільності виробництва, кризових явищ, особливо в аграрній сфері, податкова система функціонує ефективно майже тільки з фіскальних позицій, чим стримує і гальмує розвиток малого і середнього агробізнесу.

Нестабільність податкового законодавства, великі штрафні санкції, невідповідність бухгалтерського і податкового обліку ускладнюють роботу підприємця і бухгалтера, які повинні досконально знати всі закони й підзаконні нормативні документи, уміти співставляти їх норми, щоб дійти до узгодження, оскільки у нас дуже часто різні нормативні документи з питань оподаткування по-різному тлумачать порядок застосування пільг, строки сплати податків тощо.

До основних елементів оподаткування, за допомогою яких здійснюється вплив податків на фінансово-господарську діяльність підприємств агросфери, можна віднести: об'єкт оподаткування; база оподаткування; ставки податку; джерело сплати податку; строки сплати податку; податкові пільги; штрафні санкції за порушення податкового законодавства. Дія цих елементів оподаткування виявляється на таких показниках фінансово-господарської діяльності, як собівартість і ціна продукції, обсяг реалізації, прибуток від реалізації, платоспроможність і фінансова стійкість підприємства, іммобілізація обігових засобів, залишки нереалізованої продукції, обсяг залучення кредитів, чистий прибуток, використання прибутку [8, с. 160].

Підтримка аграрних товаровиробників, незалежно від виду й обсягу продукції, яку вони виробляють, може надаватися шляхом: встановлення спеціальних режимів та механізмів оподаткування аграрного сектора економіки; часткового бюджетного відшкодування вартості висіяного високорепродуктивного насіння сільськогосподарських культур; підтримки аграрних виробників через фінансовий лізинг; виконання цільових державних програм, спрямованих на підвищення родючості ґрунтів, боротьбу зі шкідниками та хворобами сільськогосподарських рослин і тварин, ефективного ведення аграрного господарства; виділення бюджетних субсидій з розрахунку на одиницю оброблюваних угідь [9, с. 5].

Успішний соціально-економічний розвиток агропромислового виробництва можливий при умові державного регулювання та науково обґрунтованих структурних зрушень в національній економіці країни. На нашу думку, доцільно прийняти нормативно-законодавчі акти про міжгалузеві економічні відносини, в яких необхідно передбачити наступне:

а) запровадження оподаткування отриманих надприбутків за прогресивними ставками;

б) створення фонду підтримки галузей економіки з уповільненим оборотом капіталу, який би формувався в бюджеті країни за рахунок коштів, які отримали від надходжень оподаткування сільськогосподарських підприємств надприбуткових галузей національної економіки.

На думку С.М. Кваші, організаційно-господарський механізм відтворення аграрної сфери полягає «... у використанні як заходів державного регулювання, так і ринкових важелів. Серед перших виділяються

протекціоністські заходи на вітчизняному продовольчому ринку, непряма бюджетна підтримка сільськогосподарського виробництва, пільгові умови оподаткування та кредитування сільськогосподарських товаровиробників. Ринкові регулятори структурних зрушень у сільськогосподарському виробництві передбачають співвідношення та динаміку попиту і пропозиції на сільськогосподарську продукцію, використання законів конкуренції на аграрному ринку, маркетингових інструментів та стратегій функціонування у ринковому середовищі» [10, с. 165].

Отже, до основних шляхів здійснення аграрної політики у сучасних умовах можна віднести: а) структурні – формування галузевого розвитку агропромислового виробництва; б) визначення співвідношення обсягів виробництва рослинництва і тваринництва; в) бюджетні – ефективне визначення ринкових регуляторів ВВП; інтенсивне субсидування аграрного виробництва; обсяги бюджетного фінансування повинні відповідати потребам агропромислового виробництва; г) податкові – звільнення від ПДВ комплектуючих виробів, запасних частин, засобів захисту рослин і тварин, мінеральних добрив; д) звільнення від оподаткування фінансування наукових розробок для агропромислового виробництва; е) зменшення податкового тиску на сільськогосподарських виробників.

Відповідно цього, пріоритетними завданнями структурних змін в агропромисловому виробництві в нинішніх умовах господарювання можна віднести: продовження політики модернізації виробництва і набуття технологічних переваг вітчизняних товаровиробників відносно зарубіжних; залучення державних програм розвитку переважно тваринницьких галузей на основі ринкових інструментів підтримки; формування ефективних еквівалентних макроекономічних пропорцій у сфері структурних ланок підприємств агропромислового виробництва; зменшення залежності аграрної економіки від імпорту товарів та виробничих ресурсів.

В результаті проведеного дослідження нами пропонується розглядати організацію структурної політики у динаміці й управління нею на нижче приведених ієрархічних рівнях, зокрема: 1 рівень – галузь у світовій економіці; 2 рівень – галузь у національній економіці; 3 рівень – структура галузей (підгалузей); 4 рівень – структура споживчого ринку; 5 рівень – структура переробної (харчової) промисловості; 6 рівень – структура сільськогосподарських виробників за категоріями; 7 рівень – структура собівартості сільськогосподарської продукції. Отже, удосконалення структурної політики в агропромисловому виробництві шляхом розробки економічного та організаційного механізмів регулювання сприятиме підвищенню ефективності функціонування всіх галузей і сфер агропромислового виробництва.

Сільське господарство здатне ефективно функціонувати при умові відпрацьованості економічного механізму регулювання, за якого всі галузі національної економіки мали б стартові умови господарювання. До основних принципів функціонування системи оподаткування необхідно віднести принцип рівнозначності і пропорційності, який дасть можливість справляння податків з юридичних осіб здійснювати у певній частці від отриманого прибутку та забезпечувати сплату рівних податків і зборів усіма суб'єктами підприємницької діяльності. З метою удосконалення оподаткування сільськогосподарської діяльності предметним є врахування досвіду зарубіжних країн [11]. Світові моделі підтримки сільського господарства систематизовано та представлено в табл. 2.

Таблиця 2. Світові моделі субсидування, страхування й оподаткування сільськогосподарських підприємств

Країна	Моделі підтримки сільського господарства
1	2
США	У 2014 р. прийнято новий Закон про сільське господарство. Він зберіг кредитну програму сприяння торгівлі у вигляді субсидій фермерам, коли ціни на основні культури падають нижче певного рівня. Втім, прямі виплати були замінені страховими. Тобто, головним орієнтиром стало страхування врожаю. Концепція страхування розширилась на інші сфери (виробництво молока, ін.). Загалом, фермери можуть обирати схему підтримки збуту продукції з-поміж двох основних програм. Перша – страхування від падіння цін (PLC) передбачає компенсації, якщо ціни на продукцію рослинництва падають нижче заздалегідь визначених рівнів. Друга – страхування ризиків (ARC). Вона забезпечує виплати фермерам в разі зменшення доходів нижче середнього по країні показника. Крім того, існує ще кілька варіантів страхування врожаю або прибутків. При цьому уряд може субсидувати страхові премії за ставками 38,0% - 80,0%, в залежності від рівня покриття і варіантів, обраних виробниками. Цей високий рівень субсидій необхідний для цінової доступності продукції.
Нідерланди	Досягнувши сталих позицій на світовому ринку, основними пріоритетами у сільському господарстві називається сталий розвиток, інновації, покращання умов утримання тварин, використання відновлюваних джерел енергетики тощо. Серед субсидій для фермерів існує програма гарантування частини позики, яку готова взяти на себе держава. Претендувати на цю програму можуть малі й середні підприємці, молоді фермери віком до 39 років. Додаткові позики, які фермер отримує під гарантії, мають бути витрачені на чітко визначені цілі – оптимізацію виробництва, покращенням якості продукції або умов утримання тварин. Держава підтримує ферми, де відмовилися від використання хімікатів та пестицидів. Для того, щоб забезпечити конкурентоспроможність їх товарів, уряд підписав договори із супермаркетами та Федерацією агропромисловості і тепличного виробництва про розширення дистрибуції цієї продукції. Ще одна мета – розширення використання біомаси як палива у фермерських господарствах. Так, до 2030 р. планується замінити 30,0% нафтопродуктів на «зелену енергетику». Тому підтримуються наукові дослідження у цій сфері.

1	2
Франція	Суттєвий вплив на аграрну політику держави надає розвинена мережа профспілок, які піклуються про умови праці та життя фермерів, а також про збереження «мінімального рівня доходів» навіть у разі неврожаю або природних катаклізмів. Особливою є й система оподаткування: розрахунок суми доходу, що підлягає оподаткуванню, проводиться виходячи з даних земельного кадастру, середніх показників вартості продукції, витрат виробництва, врожайності сільгоспкультур і продуктивності худоби. Центральне місце в системі кредитного забезпечення галузі відіграє банк «Креді Агріколь».
Франція	Механізм дії пільгових кредитів для сільського господарства заснований на погашенні банком різниці між договірною процентною ставкою і ставкою пільгової позики, наданої фермеру. Крім уряду, фермерів також підтримує й Євросоюз через Спільну аграрну політику (САП). Франція отримує близько 17% від загального бюджету. У середньому, одне господарство отримує близько 12,0 тис. євро субсидій на рік.
Австралія	Фінансова підтримка уряду надається фермерам для компенсації збитків, спричинених природними або техногенними факторами – це тривалі посухи (на всій території країни поєднується зрошення і сухе землеробство), повені, пожежі або деякі інші стихійні лиха. При цьому урядові дотації надаються лише у випадку, коли збитки у зв'язку зі стихійним лихом терпить значна кількість господарств у регіоні. Така підтримка може мати різні форми: гранти, короткострокові кредити за низькими відсотковими ставками, ін. Також держава надає податкові пільги фермерам для компенсації амортизації сільськогосподарського обладнання. Для захисту національного агросектору уряд застосовує систему спеціальних платежів та імпортих мит. Виробники різних видів сільськогосподарської продукції сплачують податки за різними ставками. Так, цукрова промисловість не отримує податкових пільг, тоді як виноробство має певні переваги в оподаткуванні.
Канада	Сільське господарство Канади отримує значну державну підтримку (щороку варіюється у межах 6,0-8,0 млрд. дол.), хоча вона в рази менша, ніж у країнах ЄС. Втім, такі низькі показники завдячують унікальній канадській системі державної монополії на закупівлю молока, сиру, яєць та птиці під назвою «управління поставками». Спеціально створені державні компанії регулюють пропозицію цих товарів на ринку, контролюючи внутрішнє виробництво та обмежуючи імпорт за допомогою високих мит, що можуть сягати 200,0%. Така система дає змогу уникнути прямого субсидування агросфері, але шкодить споживачам. Адже через державне регулювання ціни тут на кінцевий продукт на 30,0-300,0% вищі, ніж в інших країнах. Таким чином, покупці через високі ціни підтримують товаровиробників.
Польща	Для того, щоб модель малих сімейних ферм не була витиснута великими, підтримка проводиться із використанням економічних (краще пристосування продукції до потреб ринку) і соціальних (збереження більшої кількості робочих місць на селі і кращої екологічної ситуації) мотивів. Держава намагається всіляко підтримувати дрібні аграрні підприємства, які демонструють поступову динаміку зростання, особливо на тлі європейських доплат за орні землі чи окремі види продукції. Кілька банків спеціалізуються на кредитуванні агросфери, зокрема BGZ. По довгострокових кредитах (до 10-ти років) держава може компенсувати половину відсоткової ставки. Популярним є також пільгове кредитування, коли підприємець може сплатити лише 3,0%, а решту суми по відсотковій ставці банку повертає держава.
Китай	У Китаї сільськогосподарськими податками є: на землеробство і на утримання і розведення худоби. Платниками податків виступають юридичні та/або фізичні особи, які отримують дохід від землеробства або тваринницької діяльності. Також сплачується податок за користування сільгоспугіддями. Цим податком обкладаються землі сільськогосподарського призначення, що перебувають у державній та колективній власності. Ставки податку диференціюються по регіонах (місцевостях) залежно від середнього розміру земельної ділянки, що припадає на людину, економічної ситуації в них. З метою недопущення великого розриву в ставках між сусідніми регіонами, Міністерство фінансів затвердило середню ставку податку, рівну 2,5-9,0 юанів. Податок сплачується одноразово. Продукція власного виробництва, яка самостійно реалізується, не оподатковується ПДВ.

Із змістом спільної аграрної політики (САП) ЄС 2014-2020 рр. пов'язані завдання зробити її ринкову орієнтацію більш глибокою, суспільну підтримку аграрного сектору цілеспрямованішою, підвищити довгострокову продуктивність, стійкість та ефективність сільського господарства. У центрі уваги САП на цей період визначені економіка, екологія й сільські території. Зважаючи на позитивний вплив пільгового оподаткування сільськогосподарської діяльності на цінову політику підприємств та розвиток національної економіки, для країни доцільним вважається їх ситуаційне використання з впровадженням світових моделей підтримки сільського господарства.

Висновки. Оподаткування сільськогосподарської діяльності повинно проводитись диференційовано. Воно має здійснюватися в залежності від пріоритетів розвитку видів сільськогосподарської діяльності, масштабів виробництва, зважаючи на темпи переходу на екологічне й органічне виробництво та ефективність

використання біоресурсів, фактори впливу на ціну продукції. Висока ризикованість здійснення такої діяльності потребує впровадження ефективного механізму страхування на перспективу. Необхідно також враховувати й генномодифіковану продукцію та її вплив на відтворення довілля й здоров'я населення.

Список використаних джерел

1. Малініна Н. М., Тулуш Л. Д. Особливості формування системи прямого оподаткування аграрного сектору в розвинутих країнах. Соціально-економічні проблеми і держава. 2012. Вип. 1 (6). С. 124-134.
2. Березовський В. В., Тулуш Л. Д. Податкове регулювання конкурентоспроможності сільськогосподарської продукції. Вісник Сумського національного аграрного університету. Серія: Фінанси і кредит. 2008. № 2. С. 88-95.
3. Сеперович Н. В., Тулуш Л. Д., Проніна В. І. Оподаткування сільськогосподарських товаровиробників. Львів : НВФ «Українські технології», 2009. 296 с.
4. Лупенко Ю. О., Тулуш Л. Д. Оподаткування сільського господарства в умовах трансформації спеціальних податкових режимів. Економіка АПК. 2016. № 1. С. 5-17.
5. Давиденко Н. М. Вплив податкової реформи на сільськогосподарські підприємства. Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки. 2016. № 1. С. 250-253.
6. Лист ДФС України від 03.01.2017 № 8/7/99-99-15-03-02-17 «Про скасування спеціального режиму оподаткування діяльності у сфері сільського та лісового господарства, а також рибальства». URL: <http://sfs.gov.ua/zakonodavstvo/podatkove-zakonodavstvo/listi-dps/print-70807.html>.
7. Мармуль Л. О. Оптимізація структури та підвищення ефективності землекористування сільськогосподарських підприємств. Науковий вісник ХДУ. Серія: Економічні науки. Вип. 15. Ч. 2. Херсон : Вид. дім «Гельветика», 2015. С. 66-69.
8. Ярош М. В. Оптимізація оподаткування ПДВ: оцінка рівня податкового навантаження при оподаткуванні сільськогосподарських продуктів. Економічний вісник Запорізької державної інженерної академії. 2016. Вип. 6(2). С. 159-163.
9. Ігнатенко М. М., Новак Н. П. Нові вимоги нормативно-законодавчого забезпечення обліку, оцінки та оподаткування використання земельних ресурсів. Економіка та держава: наук. жур. № 2. 2018. С. 4-6.
10. Кваша С. М. Напрями удосконалення механізмів формування ринкової рівноваги на ринках сільськогосподарської продукції. Економіка АПК. 2011. № 2. С. 161-167.
11. Світові моделі підтримки сільського господарства URL: <https://www.ukrinform.ua/rubric-world/2012230-svitovi-modeli-pidtrimki-sil'skogo-gospodarstva.html>.

References

1. Malinina, N. M. & Tulush, L. D. (2012). *Osoblyvosti formuvannya systemy pryamoho opodatkuvannya ah-rarnoho sektoru v rozvynutykh krayinakh [Features of the formation of the system of direct taxation of the agricultural sector in the developed countries]*. *Sotsial'no-ekonomichni problemy i derzhava - Socio-Economic Problems and the State*, 1 (6), 124-134 (in Ukr.).
2. Berezovs'kyi, V. V. & Tulush, L. D. (2008). *Podatkove rehulyuvannya konkurentospromozhnosti sil's'-kohospodars'koyi produktsiyi [Tax regulation of competitiveness of agricultural products]*. *Visnyk Sums'koho nats. ah-rarnoho un-tu. Seriya: Finansy i kredyt - Bulletin of Sumy National Agrarian University Series «Economic Sciences»*, 2, 88-95 (in Ukr.).
3. Seperovych, N. V., Tulush, L. D. & Pronina, V. I. (2009). *Opodatkuvannya sil's'kohospodars'kykh tovarovyrobnykiv [Taxation of agricultural commodity producers]*. L'viv : NVF «Ukrayins'ki tekhnolohiyi» (in Ukr.).
4. Lupenko, Yu.O. & Tulush, L. D. (2016). *Opodatkuvannya sil's'koho hospodarstva v umovakh transformatsiyi spetsial'nykh podatkovykh rezhymiv [Taxation of agriculture in the context of the transformation of special tax regimes]*. *Ekonomika APK - The Economy of Agro-Industrial Complex*, 1, 5-17 (in Ukr.).
5. Davydenko, N. M. (2016). *Vplyv podatkovoyi reformy na sil's'kohospodars'ki pidpry-yemstva [The impact of tax reform on agricultural enterprises]*. *Visnyk Khmel'nyts'koho natsional'no-ho universytetu. Ekonomichni nauky - Herald of Khmelnytsky National University. Economic Sciences*, 1, 250-253 (in Ukr.).
6. Lyst DFS Ukrayiny (2017) *Pro skasuvannya spetsial'noho rezhymu opodatkuvannya diyal'nosti u sferi sil's'koho ta lisovoho hospo-darstva, a takozh rybal'stva [On the abolition of the special regime for taxation of activities in the field of agriculture and forestry, as well as fisheries]*. URL: <http://sfs.gov.ua/zakonodavstvo/podatkove-zakonodavstvo/listi-dps/print-70807.html>. (in Ukr.).
7. Marmul', L. O. (2015). *Optyimizatsiya struktury ta pidvyshchennya efektyvnosti zemleko-rystuvannya sil's'kohospodars'kykh pidpryem stv [Optimization of the structure and increase of the efficiency of land use of agricultural enterprises]*. *Naukovyy visnyk KHDU. Seriya: Ekonomichni nauky - Scientific Journal of KSU. Series «Economic Sciences»*, 15, 66-69 (in Ukr.).
8. Yarosh, M. V. (2016). *Optyimizatsiya opodatkuvannya PDV: otsinka rivnyia podatkovoho navan-tazhennya pry opodatkuvanni sil's'kohospodars'kykh produktiv [Optimization of VAT taxation: assessment of the level of tax levy on the taxation of agricultural products]*. *Ekonomich-nyy visnyk Zaporiz'koyi derzhavnoyi inzhenernoyi akademiyi - Scientific Journal of ZSEA. Series «Economic Sciences»*, 6(2), 159-163 (in Ukr.).
9. Ihnatenko, M. M. & Novak, N. P. (2018). *Novi vymohy normatyvno-zakonodavchoho zabezpechennya obliku, otsinky ta opodatkuvannya vykorystannya zemel'nykh resursiv [New requirements of normative and legislative*

support of accounting, estimation and taxation of land use]. *Ekonomika ta derzhava - Journal «Ekonomika ta derzhava» a special journal in Ukraine on economics*, 2, 4-6 (in Ukr.).

10. *Kvasha, S. M. (2011). Napryamy udoskonalennya mekhanizmiv formuvannya rynkovoyi rивnovahy na rynkakh sil'skohospodars'koyi produktsiyi [Directions of improvement of mechanisms of formation of a market equilibrium in the markets of agricultural products]. Ekonomika APK - The Economy of Agro-Industrial Complex*, 2, 161-167 (in Ukr.).

11. *Svitovi modeli pidtrymky sil's'koho hospodarstva [World Models of Agricultural Support]. URL: <https://www.ukrinform.ua/rubric-world/2012230-svitovi-modeli-pidtrimki-sil'skogo-gospodarstva.html>* (in Ukr.).

ДАНИ ПРО АВТОРІВ

Новак Наталія Петрівна, доктор економічних наук, доцент, доцент кафедри обліку і оподаткування, ДВНЗ «Херсонський державний аграрний університет»
вул. Стрітенська, 23, м. Херсон, 73006, Україна
e-mail: natali.novak74@ukr.net

Коваль Світлана Вікторівна, кандидат економічних наук, доцент, доцент кафедри обліку і оподаткування, ДВНЗ «Херсонський державний аграрний університет»
вул. Стрітенська, 23, м. Херсон, 73006, Україна
e-mail: koval_s_2017@ukr.net

Круківська Олена Володимирівна, кандидат економічних наук, доцент, доцент кафедри обліку і оподаткування,
ДВНЗ «Херсонський державний аграрний університет»
вул. Стрітенська, 23, м. Херсон, 73006, Україна
e-mail: marina0108@meta.ua

ДАНИЕ ОБ АВТОРАХ

Новак Наталья Петровна, доктор экономических наук, доцент, доцент кафедры учета и налогообложения, ГВУЗ «Херсонский государственный аграрный университет»
ул. Сретенская, 23, г. Херсон, 73006, Украина
e-mail: natali.novak74@ukr.net

Коваль Светлана Викторовна, кандидат экономических наук, доцент, доцент кафедры учета и налогообложения,
ГВУЗ «Херсонский государственный аграрный университет»
ул. Сретенская, 23, г. Херсон, 73006, Украина
e-mail: koval_s_2017@ukr.net

Круківська Елена Владимировна, кандидат экономических наук, доцент, доцент кафедры учета и налогообложения,
ГВУЗ «Херсонский государственный аграрный университет»
ул. Сретенская, 23, г. Херсон, 73006, Украина
e-mail: marina0108@meta.ua

DATA ABOUT THE AUTHORS

Novak Natalia, Doctor of Economics, Associate Professor, Associate Professor Department of Accounting and Taxation,
«Kherson State Agrarian University»
Str. Sretenskaya, 23, Kherson, 73006, Ukraine
e-mail: natali.novak74@ukr.net

Koval Svetlana, Candidate of Economics, Associate Professor, Associate Professor Department of Accounting and Taxation,
«Kherson State Agrarian University»
Str. Sretenskaya, 23, Kherson, 73006, Ukraine
e-mail: koval_s_2017@ukr.net

Krukovskaya Elena, Candidate of Economics, Associate Professor, Associate Professor Department of Accounting and Taxation,
«Kherson State Agrarian University»
Str. Sretenskaya, 23, Kherson, 73006, Ukraine
e-mail: marina0108@meta.ua