

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
КІРОВОГРАДСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ТЕХНІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

БОСЕНКО АНАТОЛІЙ ВІТАЛІЙОВИЧ

УДК 338.43:336.02:351.713

**Організаційно-економічний механізм управління оподаткуванням
сільськогосподарських товаровиробників в умовах поглиблення
інтеграційних процесів**

Спеціальність 08.00.03 – економіка та управління національним господарством

Дисертація на здобуття наукового ступеня
кандидата економічних наук

Науковий керівник:
Магопець Олена Анатоліївна,
кандидат економічних наук, доцент

Кіровоград – 2016

ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ УПРАВЛІННЯ ОПОДАТКУВАННЯМ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ТОВАРОВИРОБНИКІВ В УМОВАХ ПОГЛИБЛЕННЯ ІНТЕГРАЦІЙНИХ ПРОЦЕСІВ	11
1.1. Управління оподаткуванням сільськогосподарських товаровиробників: сутність, підходи до формування, цільова спрямованість	11
1.2. Еволюція управління оподаткуванням сільськогосподарських товаровиробників в Україні та країнах ЄС	31
1.3. Інтеграційні процеси, як чинники впливу на формування механізму управління оподаткуванням сільськогосподарських товаровиробників.....	60
Висновки до розділу 1.....	85
РОЗДІЛ 2. СУЧАСНИЙ СТАН ТА ОЦІНКА ДІЄВОСТІ МЕХАНІЗМУ УПРАВЛІННЯ ОПОДАТКУВАННЯМ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ТОВАРОВИРОБНИКІВ.....	88
2.1. Оцінка сучасних тенденцій виробничої та фінансово-економічної діяльності сільськогосподарських товаровиробників в Україні.....	88
2.2. Вплив діючого механізму управління оподаткуванням сільськогосподарських товаровиробників на ефективність їх діяльності та розвиток галузі.....	120
2.3. Обґрунтування методичного підходу щодо оцінки ефективності механізму управління оподаткуванням сільськогосподарських товаровиробників.....	143
Висновки до розділу 2.....	154
РОЗДІЛ 3. НАПРЯМИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЙНО-ЕКОНОМІЧНОГО МЕХАНІЗМУ УПРАВЛІННЯ ОПОДАТКУВАННЯМ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ТОВАРОВИРОБНИКІВ В УМОВАХ ПОГЛИБЛЕННЯ ІНТЕГРАЦІЙНИХ ПРОЦЕСІВ	158
3.1. Удосконалення організаційно-економічного механізму управління оподаткуванням сільськогосподарських товаровиробників	158
3.2. Трансформація економічних інструментів організаційно-економічного механізму управління оподаткуванням сільськогосподарських товаровиробників	183
3.3. Гармонізація основних елементів механізму управління оподаткуванням сільськогосподарських товаровиробників в умовах євроінтеграції	207
Висновки до розділу 3.....	222
ВИСНОВКИ.....	224
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	227
ДОДАТКИ.....	253

ВСТУП

Актуальність теми дослідження. 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 невіршеності 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. З огляду на зазначене, питання пов'язані з удосконаленням організаційно-економічного механізму управління оподаткуванням сільськогосподарських товаровиробників перетворюються на невідкладну загальнодержавну проблему, особливо в умовах поглиблення інтеграційних процесів, яку не можна ігнорувати ані в теорії, ані на практиці.

Основою класичних підходів до аналізу проблем державного управління економікою, у тому числі і з використанням податкових інструментів є наукові положення, викладені у працях Е. Аткинсона, Дж. Б'юкенена, О. Вільямсона, Ф. Кене, Дж. Кейнса, А. Лаффера, А. Маршалла, Д. Норта, У. Петті, А. Пігу, Д.

Рікардо, П. Самюельсона, А. Сміта, Дж. Стігліца, М. Фрідмена, Й. Шумпетера, та ін.

Теоретичними, методологічними й практичними питаннями становлення податкової системи, управління оподаткуванням, податкового регулювання економічних процесів, в тому числі і у сфері сільськогосподарського виробництва приділено достатньо уваги відомими вітчизняними економістами, серед яких В. Андрущенко, О. Василик, М. Дем'яненко, Д. Дема, Ю. Іванов, А. Крисоватий, О. Левченко, А. Лісовий, І. Луніна, О. Магопець, П. Мельник, М. Мельник, В. Опарин, Н. Прокопенко, М. Слатвінська, А. Соколовська, В. Синчак, Н. Танклевська, Л. Тулуш, В. Федосов, Н. Шалімова та ін.

Разом з тим, недостатньо вивченою залишається проблема державного управління оподаткуванням сільськогосподарських товаровиробників в умовах поглиблення інтеграційних процесів, його інструментарій не виступає в якості самостійного об'єкта дослідження, а розглядається лише як елемент більш широкої фінансової проблеми й не завжди пов'язується з національною стратегією розвитку агропромислового комплексу в цілому та сільського господарства зокрема. Теоретичні й практичні аспекти формування ефективного механізму управління оподаткуванням сільськогосподарських товаровиробників з урахуванням інтеграційних процесів залишаються дискусійними. Саме цим зумовлений вибір теми роботи, її мета, завдання, логіка і структура викладу результатів дослідження.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дисертаційна робота виконана відповідно до програм і планів наукових досліджень Кіровоградського національного технічного університету за тематикою «Формування наукових основ розвитку системи національного фінансового контролю в Україні» (номер державної реєстрації 0106U000978), у межах якої були запропоновані методичні положення щодо удосконалення методів, важелів та інструментів механізму управління оподаткуванням сільськогосподарських товаровиробників; «Податкове планування та адміністрування як складова державної та регіональної політики соціально-

економічного розвитку» (номер державної реєстрації №0115U006031), під час виконання якої розвинуто методичні положення щодо оцінювання функціонування механізму управління оподаткуванням сільськогосподарських товаровиробників на різних рівнях.

Мета і завдання дослідження. Метою дисертації є поглиблення теоретико-методичних основ і розробка науково-практичних рекомендацій щодо вдосконалення організаційно-економічного механізму управління оподаткуванням сільськогосподарських товаровиробників в умовах поглиблення інтеграційних процесів. Для досягнення означеної мети були поставлені й вирішені такі завдання:

- з'ясувати економічну природу і сутність поняття управління оподаткуванням сільськогосподарських товаровиробників;
- дослідити еволюцію управління оподаткуванням сільськогосподарських товаровиробників в Україні та країнах ЄС;
- визначити прояв інтеграційних процесів та обґрунтувати підходи щодо їх урахування в процесі вдосконалення механізму управління оподаткуванням сільськогосподарських товаровиробників;
- здійснити оцінку функціонування механізму управління оподаткуванням сільськогосподарських товаровиробників на макро- мезо- і мікроекономічному рівнях;
- запропонувати концептуальні засади вдосконалення організаційно-економічного механізму управління оподаткуванням сільськогосподарських товаровиробників в Україні за умов поглиблення інтеграційних процесів;
- обґрунтувати пропозиції щодо удосконалення спрощеної системи оподаткування сільськогосподарських товаровиробників;
- розробити науково-методичний підхід до визначення податкового навантаження з урахуванням специфіки галузі.

Об'єктом дослідження є процес управління оподаткуванням сільськогосподарських товаровиробників.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методичних і

прикладних положень щодо функціонування організаційно-економічного механізму управління оподаткуванням сільськогосподарських товаровиробників в Україні за умов поглиблення інтеграційних процесів.

Методи дослідження. Теоретико-методологічною основою дослідження стали фундаментальні положення економічної теорії, макроекономіки, наукові праці з проблем державного управління оподаткуванням, загальнонаукові та спеціальні методи пізнання. У процесі дослідження використано такі методи: індукції та дедукції – для визначення місця і ролі оподаткування у системі державного управління економікою (п. 1.1.); історико-логічний, класифікаційно-аналітичний – для аналізу еволюції управління оподаткуванням сільськогосподарських товаровиробників в Україні та країнах ЄС й характеристики процесів інтеграції (п. 1.2., 1.3); економіко-статистичного та економіко-математичного аналізу з метою виявлення тенденцій розвитку аграрної сфери національної економіки, оцінки функціонування механізму управління оподаткуванням сільськогосподарських товаровиробників та обґрунтування пропозицій щодо удосконалення його економічного інструментарію (п. 2.1, 2.2, 2.3, 3.2); діалектичний та системного аналізу – для розробки напрямів удосконалення механізму управління оподаткуванням сільськогосподарських товаровиробників з урахуванням інтеграційних процесів (п. 3.1, 3.3.).

Наукова новизна одержаних результатів полягає у поглибленні теоретичних положень, розробці науково-методичних підходів і практичних рекомендацій щодо вдосконалення організаційно-економічного механізму управління оподаткуванням сільськогосподарських товаровиробників в умовах поглиблення інтеграційних процесів. Основними результатами дисертації, що мають наукову новизну й подаються до захисту, є такі:

удосконалено:

– теоретичні положення щодо визначення сутності поняття «управління оподаткуванням сільськогосподарських товаровиробників», що на відміну від існуючих, розглядається як динамічний й багатоаспектний процес, який ґрунтується на комплексному підході, враховує функціонально-цільову єдність

податкового менеджменту (визначає організацію управління податковим процесом) і податкового адміністрування (передбачає організаційно-розпорядчу діяльність уповноважених органів у сфері управління процесами оподаткування) та галузеву специфіку й спрямований на реалізацію стратегічних цілей розвитку аграрного сектора національної економіки;

– порядок застосування спрощеної системи оподаткування сільськогосподарських товаровиробників (четверта група платників єдиного податку), відмінною особливістю якого є використання диференційованого підходу до визначення елементів податку, який враховує «місцевий» статус даного податку та поєднує необхідність встановлення обов'язкових мінімальних диференційованих норм стосовно категорій (підгруп) платників й ставок податку в Податковому кодексі а також розширення повноважень місцевих органів самоврядування щодо коригування елементів єдиного податку, що сприятиме вирівнюванню податкового навантаження між суб'єктами великого, середнього та малого підприємництва й забезпечить зростання податкових доходів місцевих бюджетів;

– науково-методичний підхід до визначення та характеристики податкового навантаження, відмінністю якого від існуючих є системний підхід до ідентифікації факторів, які впливають на його величину, сутності й структурних складових показника податкового навантаження, що дозволяє здійснювати як міжгалузеві порівняння рівнів податкового навантаження на основі розрахунку номінального значення показника, так і оцінювати реальний рівень податкового навантаження сільськогосподарських товаровиробників на основі розрахунку реального значення показника податкового навантаження на макро-, мезо- та мікроекономічному рівнях;

– концептуальні засади організаційно-економічного механізму управління оподаткуванням сільськогосподарських товаровиробників, які, на відміну від існуючих, ураховують різні рівні його функціонування, переважаючий вплив взаємодії з іншими підсистемами державного регулювання, багатовекторність впливу інтеграційних процесів, передбачають гармонізацію дії регулюючої,

стимулюючої та фіскальної функцій податків та узгодження інтересів суб'єктів податкових відносин у сфері сільськогосподарського виробництва;

дістали подальшого розвитку:

– цільові орієнтири еволюції управління оподаткуванням сільськогосподарських товаровиробників в Україні та країнах ЄС, що на відміну від відомих, сфокусовані на визначенні взаємозалежності державної політики розвитку аграрної сфери у поєднанні з податковими інструментами забезпечення її розвитку, що дозволяє визначити пріоритетні напрями удосконалення механізму управління оподаткуванням сільськогосподарських товаровиробників;

– методичні підходи до оцінювання дієвості функціонування механізму управління оподаткуванням сільськогосподарських товаровиробників, що на відміну від наявних, передбачають проведення комплексного аналізу на макро- мезо- та мікроекономічному рівнях з використанням економіко-математичного моделювання, методів парних порівнянь і розстановки пріоритетів, що дозволило оцінити сучасні тенденції та особливості дії механізму, системно дослідити причинно-наслідкові зв'язки, які виникають у процесі його функціонування, обґрунтувати положення щодо доцільності застосування диференційованих підходів до оподаткування сільськогосподарських товаровиробників з урахуванням їх ключових характеристик;

– обґрунтування напрямів врахування впливу інтеграції у внутрішньому та зовнішньому середовищах при вдосконаленні механізму управління оподаткуванням сільськогосподарських товаровиробників, які базуються на використанні категорії «гармонізації» як ключового критерію та інструменту реалізації інтеграційних процесів, уточненні її змісту на основі дуального представлення з урахуванням статистичного та динамічного проявів, поглиблення підходів щодо її класифікації, які дозволяють комплексно представити її наповнення.

Практичне значення одержаних результатів полягає в тому, що авторські розробки, доведені до рівня практичних рекомендацій, формують методичну основу для підготовки державних програм управління оподаткуванням

сільськогосподарських товаровиробників в інтересах забезпечення розвитку аграрного сектора національної економіки.

Результати дослідження щодо оцінки ефективності організаційно-економічного механізму оподаткування сільськогосподарських товаровиробників, розробки в сфері впливу євроінтеграційних процесів на напрями реформування та гармонізації податкового законодавства, рекомендації щодо удосконалення механізму справляння єдиного податку для сільськогосподарських товаровиробників прийняті до розгляду ОДА Полтавської області з метою розробки «Комплексної обласної програми розвитку сільських територій та агропромислового комплексу», використані під час підготовки соціально-економічного аналізу та SWOT-аналізу розвитку Полтавської області, а також в процесі доопрацювання «Цільової програми підтримки інвестиційної діяльності, зміцнення міжнародного іміджу та розвитку міжнародного співробітництва Полтавської області на 2014-2016 рр.» (довідка № 01/25/6715 від 23.10.2015 р.).

Пропозиції автора щодо методики визначення показника податкового навантаження для галузі сільського господарства знайшли використання у практичній діяльності Координаційно-моніторингового управління ГУ ДФС у Полтавській області під час моніторингу податкових наслідків економічної діяльності сільськогосподарських товаровиробників, аналізу та прогнозування стану податкових надходжень. Наукові розробки стосовно удосконалення механізму оподаткування сільськогосподарських товаровиробників, які ґрунтуються на диференційованому підході щодо визначення платників єдиного податку 4-ї групи й ставок податку, використані Управлінням правової роботи ГУ ДФС у Полтавській області у процесі підготовки пропозицій щодо удосконалення податкового законодавства (довідка № 02/17/3576 від 14.10.2015 р.).

Основні положення дисертації запроваджено у навчальний процес Кіровоградського національного технічного університету під час викладання дисциплін «Податковий менеджмент», «Адміністрування податків», «Податкова політика» (довідка № 08-19/2280 від 11.11.2015 р.).

Особистий внесок здобувача. Дисертаційна робота є самостійно

виконаною науковою працею, у якій викладено авторський підхід щодо вдосконалення організаційно-економічного механізму управління оподаткуванням сільськогосподарських товаровиробників в умовах поглиблення інтеграційних процесів. Основні наукові результати, висновки та пропозиції, сформульовані у дисертації, належать особисто автору. З наукових праць, опублікованих у співавторстві, у дисертації використано лише ті положення і розробки, що належать дисертанту.

Апробація результатів дисертації. Основні результати дисертаційного дослідження доповідалися й обговорювалися на міжнародних науково-практичних конференціях, зокрема: «Спецпроект: аналіз наукових досліджень» (30–31 травня 2011 р., м. Дніпропетровськ), «Актуальні проблеми сучасної науки – 2011» (7–15 червня 2011 р., м. Пшемисл, Польща), «Новітні досягнення європейської науки – 2011» (17–25 червня 2011 р., м. Софія, Болгарія), «Перспективные инновации в науке, образовании, производстве и транспорте – 2011» (21 – 30 червня 2011 р., м. Одеса), «Прикладні наукові дослідження – 2011» (27 липня – 5 серпня 2011 р., м. Прага, Чехія), «Новини наукового прогресу – 2011» (17–25 серпня 2011 р., м. Софія, Болгарія), «Поточні дослідження і розробки – 2012» (17–25 січня 2012 р. м. Софія, Болгарія), «Ключові аспекти наукової діяльності – 2014» (7–15 січня 2014 р., м. Пшемисл, Польща), «Поточні дослідження і розробки – 2014» (17–25 січня 2014 р. м. Софія, Болгарія), «Напрямки наукової думки – 2015» (30 грудня – 7 січня 2015 р., м. Шеффілд, Великобританія) та всеукраїнській науково-практичній конференції «Економічні моделі управління в сучасних умовах: теорія і практика» (17 квітня 2015 р., м. Кіровоград).

Публікації. За результатами дослідження опубліковано 23 наукові праці загальним обсягом 11,19 др. арк. (22 підготовлені автором одноосібно), з яких 12 статей – у наукових фахових виданнях України, в тому числі 1 стаття – у науковому виданні, що включено до міжнародних наукометричних баз даних, 11 публікацій – в інших виданнях.

РОЗДІЛ 1
ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ УПРАВЛІННЯ
ОПОДАТКУВАННЯМ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ
ТОВАРОВИРОБНИКІВ В УМОВАХ ПОГЛИБЛЕННЯ ІНТЕГРАЦІЙНИХ
ПРОЦЕСІВ

1.1. Управління оподаткуванням сільськогосподарських
товаровиробників: сутність, підходи до формування, цільова
спрямованість

Як свідчить світова історія, зміна форм суспільного устрою, зростання продуктивних сил, розвиток виробничих відносин, становлення і зміцнення державності завжди ставили людство перед проблемою управління сукупністю складних і динамічних суспільних й соціально-економічних відносин. При цьому податки, в більшій чи меншій мірі, завжди були невід'ємним інструментом державного управління, основою якого є своєчасне і правильне врахування об'єктивних економічних законів, характеру суспільних відносин у конкретний історичний період, розвитку продуктивних сил та ступеня інтегрованості країни у світове економічне співтовариство [142, с. 60]. Державне управління охоплює усі сфери суспільного виробництва й спрямоване на реалізацію цілей ефективного економічного і суспільного розвитку держави на основі визначених державою пріоритетів. Одним з таких пріоритетів наразі є розвиток аграрного сектора національної економіки та його базової складової – сільського господарства, що обумовлено необхідністю забезпечення продовольчої, економічної, екологічної та енергетичної безпеки держави та формує соціально-економічні передумови розвитку сільських територій відповідно до світових стандартів.

Український аграрний сектор з потенціалом виробництва, що значно перевищує потреби внутрішнього ринку, є ланкою, що з одного боку може стати локомотивом розвитку національної економіки та її ефективної інтеграції

в світовий економічний простір, а з іншого – зростання доходів, задіяного в аграрній економіці сільського населення, що складає понад третину всього населення країни, дати мультиплікативний ефект у розвитку інших галузей національної економіки [212].

У той же час успішне вирішення завдань ефективного розвитку аграрного сектора національної економіки, зростання його конкурентоспроможності за умов невирішеності світової продовольчої проблеми та поглиблення інтеграційних процесів, стимулювання розвитку сільськогосподарських товаровиробників та сільських територій вимагає розробки й реалізації виваженої економічної політики держави. Необхідність забезпечення державної підтримки аграрного сектора в широкому сенсі й сільськогосподарських товаровиробників у більш вузькому, є об'єктивною умовою його ефективного функціонування, з огляду на те, що він самостійно не здатний подолати не тільки складну природно-кліматичну специфіку, але й деякі негативні наслідки здійснюваних аграрних реформ, в тому числі й у сфері оподаткування.

Для з'ясування сутності процесів управління оподаткуванням в цілому, та управління оподаткуванням сільськогосподарських товаровиробників зокрема, слід дослідити генезис розвитку оподаткування в системі державного управління.

Незважаючи на власну специфіку, власний генезис як категорії суспільних відносин, еволюція податків і управління оподаткуванням нерозривно пов'язані і обумовлені еволюцією управління державними справами і національним господарством. Виникнення і розвиток держави обумовлює виникнення податків, які є джерелом фінансових ресурсів для забезпечення виконання державою своїх функцій. Тобто податки – невід'ємний атрибут функціонування держави: немає держави, немає і податків, і навпаки немає держави без податків. У цьому зв'язку розвиток управління оподаткуванням доцільно розглядати у контексті історичних етапів розвитку державного управління.

Історія розвитку управління, як зазначається у науковій літературі [123, с.

20; 243, с. 50; 118, с. 6], налічує декілька тисячоліть, беручи початок з моменту зародження писемності в стародавньому Шумері і виникненням особливої касты «жерців-бізнесменів», діяльність яких пов'язують з торговими операціями і комерцією. Цей історичний етап вважається першою управлінською революцією, що отримала назву релігійно-комерційної. Сучасна історична наука ще не дала однозначної відповіді на питання щодо існування в цей період податків як інструменту управління торговельною діяльністю. Однак є всі підстави вважати, що здійснення комерційної діяльності уже в ті часи об'єктивно не могло обходитися без певних «митних» та інших платежів, якими обкладалися учасники торговельних операцій.

Друга управлінська революція датується XVIII ст. до н.е. і пов'язується з діяльністю правителя стародавнього Вавилону царя Хаммурапі, який затвердив так званий «Кодекс законів Хаммурапі» [123, с. 20], й був спрямований на регулювання як суспільних, так і податкових відносин. Слід зазначити, що в цьому кодексі законів податки вже були визначені як обов'язковий елемент державного управління.

Історико-філософське й економічне осмислення категорії «податок» відбувається в античний період – VI ст. до н.е., кінець V ст. н.е., в епоху стародавньої Греції та Риму і пов'язане з третьою управлінською революцією, якій сприяло становлення давньогрецьких міст-держав, активного розвитку в них ремесел і торгівлі. Третя управлінська революція була спрямована на поєднання методів та інструментів державного управління з управлінням діяльністю у господарській сфері [158, с. 7].

У цей історичний період у працях античних філософів (Ксенофонт, Аристотель) відбувається розвиток наукової думки та узагальнення практичного досвіду щодо господарського життєзабезпечення суспільства. Грецький філософ Аристотель вводить поняття «економіка» – (грец. *Oikonomia*, від лат. «ой-кос» – будинок, господарство і «номос» – правило), що започаткувало розуміння сутності податку як важливої економічної категорії суспільних відносин. У цей же період в Греції та Римі формуються податкові

системи, в основу яких було покладено майнове та поголовне оподаткування, яке здійснювалось на основі оцінки майна та перепису [224, с. 6; 144], що 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. Фіксує 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 народів [158, с. 7].

Деякі питання усвідомлення податків та податкових відносин з позицій державного управління 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 [190, с. 48], вважаючи їх дозволеною формою пограбування й закликаючи вводити податки для покриття надзвичайних державних витрат [158, с. 7].

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 держави.

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 надходженнями [182, с. 34].

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 виробляють матеріальних цінностей [136, с. 66].

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» [11, с. 221].

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 оподаткування [106, с. 220–223].

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» [106, с. 238].

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. 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 ролі [120, с. 94]. 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.

З розширенням кола функцій держави стає дедалі зрозумілішою необхідність податків як надійного джерела ресурсів для виконання цих функцій [202, с. 55].

Все це суттєво вплинуло на формування класичної теорії податків та оподаткування, становлення основ наукового підходу до управління податковими відносинами в умовах розвитку капіталізму та початку індустріального прогресу в Європі, що призвело до четвертої управлінської революції, яка датується періодом XVII-XVIII ст. нової ери й характеризується важливими історичними перетвореннями в галузі управління, а саме – його виокремлення як самостійного напрямку науково-практичної діяльності й становлення професійного управління, що дало новий імпульс для розвитку галузей знань і наукового узагальнення історичного досвіду управління.

В цей період розвиваються теорії класичної політичної економії (А. Сміт, Д. Рікардо, Дж. Мілль та ін.), формується класичне уявлення щодо ролі податків в економіці, їх функцій, принципів оподаткування, державного регулювання оподаткування. 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 оподаткування [201, с. 506]. 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 виробництва [231].

Подальший хід історії показав, що теоретичні положення, висунуті А. Смітом, стали визначальними для наступних посткласичних економічних вчень (К. Маркс, Ф. Енгельс, які роль податків в управлінні національним господарством визначали наступним чином: «Податки – це материнські груди, які годують уряд. Податок – це п'ятий бог поряд із власністю, родиною, порядком і релігією... У податках втілене економічно виражене існування держави») [189], як з фундаментальних економічних проблем, так і з проблем податків та податкових відносин.

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.

Поступальний хід розвитку ринкових товарно-грошових відносин і промисловий прогрес XIX ст. зумовили п'яту, так звану «бюрократичну» управлінську революцію, яка датується кінцем XIX – початком XX ст. До цього часу остаточно сформувалася концепція «професійної бюрократії», що стала основою наукового узагальнення історичного досвіду управління, формування та розвитку науки управління як самостійної сфери фундаментальних і прикладних досліджень. У цей період у більшості провідних капіталістичних країн світу остаточно сформувалися податкові системи як самостійні сфери науково-практичної діяльності, склалися механізми державного управління податками і оподаткуванням.

Історично цей процес супроводжувався розвитком класичної економічної теорії, що було пов'язано зі зміною протягом першої половини ХХ ст. ситуації у світовому ринковому господарстві. Науково-технічний прогрес, мегаконцентрація наукового і виробничого потенціалу, зміна вимог споживчого ринку зумовили реструктуризацію світової економіки, розвиток підприємницьких структур малого та середнього бізнесу, ускладнили економічні національні та міжнаціональні зв'язки і відносини, визначили спрямованість розвитку господарської діяльності залежно від її гнучкості, динамічності, адаптивності до швидкого реагування на зміну вимог зовнішнього середовища.

Еволюція класичної економічної теорії в основному була пов'язана з двома науковими напрямками – кейнсіанською та неокласичною теоріями. Як кейнсіанська, так і неокласична теорії, розглядаючи з єдиних позицій роль і сутність податків й визнаючи роль держави в регулюванні податкових відносин, пропонували свої підходи до методів і механізмів державного управління податками і оподаткуванням.

Засновник кейнсіанської теорії Дж. М. Кейнс визначав роль держави у регулюванні соціально-економічних умов оподаткування, виходячи з нестійкості динамічної рівноваги і необхідності прямих управлінських дій держави на економічні процеси за допомогою податкових інструментів і механізмів. Ця теорія обґрунтовує необхідність і доцільність державного регулювання економіки, а також визначає напрями, методи та форми такого регулювання. Кейнсіанці надають податкам винятково важливого значення, вважаючи їх головним важелем регулювання економіки і фактором успішного розвитку суспільства. Дж. Кейнс і його послідовники зазначали, що податки існують у суспільстві насамперед для регулювання економічних відносин та здійснення впливу на економічну активність в державі. У праці Дж. Кейнса «Загальна теорія зайнятості, відсотка і грошей» (1936 р.), зазначається, що економічне зростання залежить від грошових заощаджень тільки в умовах повної зайнятості, однак, оскільки повної зайнятості практично неможливо

досягти, великі заощадження заважають економічному зростанню, тому що вони не вкладаються у виробництво і являють собою пасивне джерело доходу. Для того, щоб усунути негативні наслідки, «зайві» заощадження повинні вилучатися державою за допомогою податків [105, с. 154–187]. Дж. Кейнс головною метою державного втручання в економіку вважав регулювання відповідності між попитом і пропозицією. Завданням держави є встановлення так званого ефективного попиту, здатного урівноважити виробництво, споживання, дохід і зайнятість. Регулятором цього попиту є державні витрати, задля забезпечення яких необхідні сталі податкові надходження. При цьому Дж. М. Кейнс і його прихильники підкреслювали гнучкість і еластичність дії податків в економічній системі як «вбудованих механізмів гнучкості», що спроможні згладжувати нестійкість економічних процесів.

На відміну від Дж. М. Кейнса основоположник неокласичної теорії Джеймс Мід відводив державі лише непрямую роль у регулюванні економічних процесів, відзначаючи її управлінський вплив з точки зору коригування та усунення перешкод для дії законів вільної конкуренції. Представники неокласичної теорії вважали, що податки здатні самі по собі підтримувати стабільність в економіці. Так, П. Самуельсон (1915–2009) стверджував, що податкова політика в умовах антициклічного регулювання теоретично має бути гнучкою, давати змогу одночасно усувати коливання економічного циклу, забезпечувати підтримку високої зайнятості та гальмувати інфляцію. Зазначаючи при цьому, що на практиці податкова політика є доволі потужною зброєю, і у разі неправильного її застосування може призвести до катастрофічних наслідків, а тому корисніше податкову політику взагалі не застосовувати у практиці державного регулювання [192, с. 381].

Незважаючи на неоднаковий підхід до державного управління податками і оподаткуванням, представники як кейнсіанської так і неокласичної теорій внесли значний вклад як у розвиток систем податків і оподаткування, так і в удосконалення механізмів управління податковими відносинами.

Наприкінці ХХ ст. відбулися радикальні зміни у світовій економічній

системі, пов'язані зі стрімким розвитком технологій, що вимагали розробки нових підходів до стратегії і тактики управління поведінкою учасників національного та міжнародного економічного простору, формування нових організаційних форм і технологій управління та спричинили наступну управлінську революцію. Це зумовило подальший розвиток економічної думки, який здійснювався в рамках неокейнсіанської теорії (І. Фішер, Н. Кандор), теорії «економічної пропозиції» (А. Берні, Г. Стайн, А. Лаффер) і теорії монетаризму (Н. Фрідман та ін.).

Так, прихильники неокейнсіанської теорії вважали необхідним поділ об'єктів оподаткування за критеріями споживання і заощадження, що збагатило сучасну науку і практику методами податкового стимулювання та засобами боротьби з інфляцією. Автори теорії «економічної пропозиції» розробляли механізм стимулювання господарської діяльності за рахунок податкових пільг, акцентуючи на тому, що не завжди підвищення податкової ставки приводить до збільшення податкових надходжень. Представник даного напрямку американський економіст А. Лаффер [124, с. 32] обґрунтував взаємозв'язок і взаємозалежність податкової ставки та податкових надходжень, побудувавши криву, яка отримала назву «крива Лаффера» (рис. 1.1.).

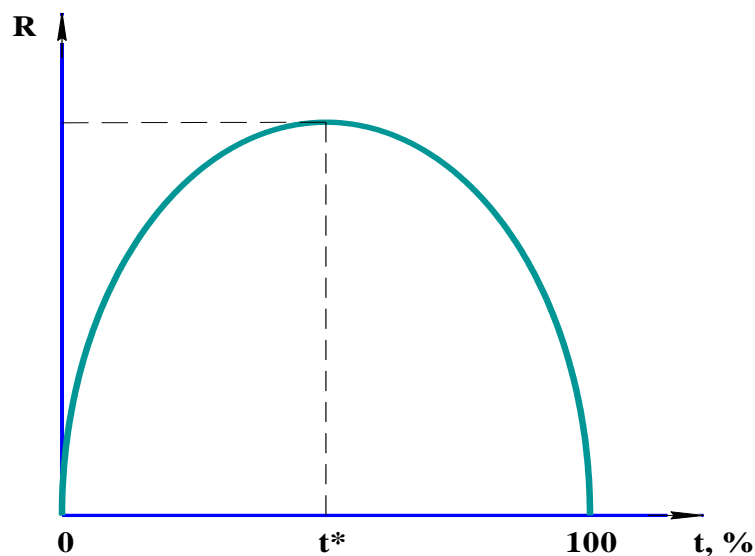


Рис. 1.1. Залежність податкових надходжень (R) від розміру податкової ставки (t)

Джерело: [127]

Сутність даного взаємозв'язку полягає в наступному. В певний проміжок часу ставка податку може зростати від 0 до 100 %, але водночас податкові надходження зростатимуть від 0 до певного максимального рівня, який аж ніяк не збігатиметься із значенням ставки на рівні 100 %. Існує певна критична точка, що є відповідною критичною ставкою податку. Потім, після перевищення певної критичної межі розміру ставки, податкові надходження почнуть знижуватися, аж до 0. Це стане можливим через згортання легальної підприємницької діяльності, оскільки підприємці не будуть зацікавлені у результатах своєї діяльності. Тобто, якщо держава встановить розмір ставки більше певного розумного рівня, підприємці поступово втрачатимуть інтерес до роботи в легальному секторі економіки, що призведе до їх відходу «в тінь» або згортання бізнесу. Таким чином максимізацію податкових надходжень з одночасним збереженням стимулу до розширення підприємництва у легальному секторі національної економіки можливо забезпечити тільки шляхом побудови ефективної податкової системи.

В основі теорії монетаризму лежить стимулювання господарської діяльності за рахунок регулювання грошової маси та зниження податкових ставок. Представники даної теорії закликали по можливості зменшувати ставки оподаткування та надавати корпораціям податкові преференції, що за їх переконанням призведе до зменшення податкового тягаря, а відтак – збільшить темпи економічного зростання.

Визнання за податками здатності зменшувати вплив негативних чинників на економічний розвиток властиве як теорії монетаризму, так і кейнсіанській теорії, проте монетаристи вважають цим чинником «зайві» гроші, а кейнсіанці - «зайві» заощадження.

Питання щодо місця і ролі податків в управлінні національним господарством та їх значення як стабілізаторів економічного розвитку (відомі економісти К. Макконелл і С. Брю зазначають, що «вбудовані стабілізатори», до числа яких відносяться і податки, здатні зменшити коливання національного доходу приблизно на третину [133, с. 251–252]), вивчаються й сучасними

науковими школами, дослідження яких ґрунтуються на системному застосуванні методів та інструментів теорій кейнсіанства, «економічної пропозиції» та монетаризму.

Характерними особливостями сучасних зарубіжних податкових теорій є їх прикладний характер й спрямованість на вдосконалення систем державного управління податками і оподаткуванням.

Сучасна вітчизняна наука і практика в питаннях управління податками й оподаткуванням ще не отримали всебічного теоретико-методологічного осмислення і практичного розвитку, відсутні системні дослідження, спрямовані на вивчення питань управління оподаткуванням окремих галузей, видів економічної діяльності та товаровиробників, особливо в умовах стрімких динамічних змін зовнішнього середовища та поглиблення інтеграційних процесів. На практиці це призводить до узагальненої оцінки процесів управління оподаткуванням, прийняття суб'єктивних рішень в межах конкретної ситуації, які не завжди мають позитивний ефект як для платників податків, так і для держави. Ускладнює означену проблему не рефлексний характер системи оподаткування, нестабільність податкового законодавства, не завжди належний рівень підготовки фахівців, які здійснюють професійну діяльність у системі управління оподаткуванням й окрім всього означеного, відсутність єдності в розумінні сутності дефініцій, не закріплених на законодавчому рівні.

В науковій і навчальній літературі зустрічаються різні підходи до розуміння понять, що характеризують управлінську діяльність в сфері оподаткування. Насамперед, колізія існує відносно трактування понять «управління оподаткуванням», «податковий менеджмент» та «адміністрування податків», при цьому досить часто як в теорії, так і на практиці (ці слова вживаються як синоніми) здійснюється проста заміна терміна «управління» терміном «менеджмент» й вже більш-менш узгодженим є трактування і розуміння поняття «адміністрування податків», після надання його визначення у Податковому кодексі.

У зв'язку з цим виникає необхідність встановлення співвідносності означених понять. Теоретичний аналіз наукових підходів щодо трактування термінів «управління оподаткуванням», «податковий менеджмент» та «податкове адміністрування» (знаходимо у працях В. Андрущенка [3], О.Вилкової [44], Л. Гончаренко [49], Г. Ісаншиної [101], А. Кізими, А. Крисоватого, Ю. Іванова [100; 112], Я. Литвиненка [124], О. Магопець та Н. Шалімової [236], І. Майбурова [155], В. Мельника [143], М. Мельник та І. Лещух [145], П. Мельника [174], О. Реви [186], Т. Тимченко [222], В. Федосова [175] та ін.) засвідчує, що здебільшого науковці їх використовують для характеристики процесів організації діяльності держави у сфері оподаткування, ґрунтуючись на використанні певних принципів, методів, прийомів, інструментів управління.

Як зазначають А.І. Крисоватий та А.Я. Кізіма [111, с. 16], й з чим ми повністю погоджуємося, термін «менеджмент» за своєю суттю є аналогом терміна «управління», але не повною мірою (термін «менеджмент» – походить від англ. слова «management», що у перекладі означає «управління, керування»). Термін «адміністрування» походить від слова «administration», що означає «управління, керування». Отже, з точки зору перекладу з англійської мови поняття «адміністрування» та «менеджмент» є абсолютно ідентичними. Однак, термін «управління» є набагато ширшим поняттям, на відміну від термінів «менеджмент» та «адміністрування», оскільки він застосовується: до різних видів людської діяльності; різних сфер діяльності; органів управління.

Управління оподаткуванням як важлива сфера науково-практичних досліджень і методичних дій є частиною загальної теорії і практики управління. Воно базується на фундаментальному пізнанні політичних, економічних, юридичних та інших наук, збагачених сучасною вітчизняною та зарубіжною практикою. Це сукупність методів, прийомів і засобів інформаційного забезпечення, за допомогою яких органи влади й управління (включно з податковими адміністраціями та інспекціями всіх рівнів) надають функціонуванню податкового механізму заданий законом напрям і

координують податкові дії у разі суттєвих змін в економіці та політиці [111, с. 18].

З'ясувавши підходи до визначення і розуміння понять «управління оподаткуванням», «податковий менеджмент» та «податкове адміністрування» (табл. А.1 додатку А), слід вказати на наявність тотожних визначень різних понять, зокрема трактування російським вченим І. Перонко [171] поняття «податкове адміністрування» повністю збігається з трактуванням поняття «управління оподаткуванням» українськими вченими А. Крисоватим та А. Кізимою [111]. Таким чином, критично оцінюючи наявні підходи до визначення досліджуваних категорій, вважаємо, що поняття «управління оподаткуванням» є більш широким і комплексним явищем, яке включає і організацію управління податковим процесом («податковий менеджмент») і організаційно-розпорядчу діяльність уповноважених державних органів у сфері управління процесами оподаткування («податкове адміністрування»), в основі якого закладені загальні принципи і фундаментальні положення управління економікою, системного підходу і аналізу.

Поняття «податковий менеджмент» та «податкове адміністрування» для характеристики процесів організації діяльності держави в сфері оподаткування та управління податковими відносинами, на нашу думку є менш прийнятними ніж поняття «управління оподаткуванням», оскільки вони не дозволяють комплексно враховувати специфіки певних сфер (галузей) економічної діяльності на які спрямовується управлінський вплив.

Отже, з огляду на системність і комплексність поняття управління оподаткуванням як економічної категорії, в основі його визначення має лежати діяльність держави, що так чи інакше торкається сфери податкових відносин (відносин, які регламентують взаємодію між суб'єктами управління та об'єктами управління у зв'язку з перерозподілом валового внутрішнього продукту у процесі справляння податкових платежів до бюджетів різних рівнів), враховує специфіку певних сфер економічної діяльності й спрямовується на реалізацію стратегічних цілей їх розвитку.

Виходячи з цього, органічною складовою процесу управління оподаткуванням є *податковий менеджмент*, який забезпечує організацію управління податковим процесом (на основі: визначення, встановлення і оцінки планових, фактично виконаних й прогнозних податкових зобов'язань платників податків – податкового прогнозування і планування; застосування гнучких засобів державного впливу, що спрямовані на якісні зміни податкової політики та здійснення податкових заходів, які дають змогу досягти повноти та своєчасності виконання бюджетів усіх рівнів, досягти більш ефективного використання матеріальних і фінансових ресурсів, інтенсифікувати інвестиційну та підприємницьку активність платників податків, узгодити інтереси різних суб'єктів податкових відносин – податкового регулювання; здійснення заходів з перевірки фінансово-господарської діяльності платників податків з метою забезпечення правильного, повного і своєчасного виконання ними вимог податкового законодавства та застосування санкцій у випадку недотримання таких вимог – податкового контролю), *та податкове адміністрування* (передбачає організаційно-розпорядчу діяльність уповноважених державних органів у сфері управління процесами оподаткування через взаємопов'язану систему забезпечення ідентифікації та обліку платників податків, їх сервісного обслуговування; обліку податкових платежів; нарахування податкових зобов'язань; аналізу податкових надходжень; виконання планових завдань із мобілізації податкових платежів; податкових перевірок та стягнення податкового боргу), які на нашу думку, є інструментами, що забезпечують належну взаємодію між суб'єктами і об'єктами управління в межах визначених правових норм й спрямовані на одночасне забезпечення податкових надходжень і стимулювання економічного зростання в межах визначеної податкової політики.

Процес управління оподаткуванням ґрунтується на чітко визначеній податковій політиці держави, розробленій з урахуванням специфіки діяльності окремих сфер (галузей) національної економіки, системі податкового права, що в нормативно-правових актах закріплює положення чинної податкової

політики, визначає взаємовідносини між платниками податків і державою, формує податкову систему держави (сукупність податкових платежів, що підлягають сплаті до бюджетів різних рівнів), визначає форми і методи управління податковою системою (податковий механізм) 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).

Специфіка взаємодії учасників податкових відносин у системі управління оподаткуванням сільськогосподарських товаровиробників обумовлюється розумінням суб'єкта і об'єкта управління. Сучасний економічний словник дає наступне визначення «суб'єкта»: «Суб'єкт економічний, господарюючий – особа, що здійснює економічну, господарську діяльність, чи то людина, родина, підприємець, підприємство, держава» [185, с. 327]. Вважається, що суб'єктами податкових правовідносин можуть бути: адміністративно-територіальні утворення (держава, адміністративно-територіальні одиниці), колективні суб'єкти (органи державної влади, органи місцевого самоврядування, підприємства, установи, організації) і індивідуальні суб'єкти (громадяни, підприємці - фізичні особи) [182, с. 64].

Виходячи з наведених положень, вважаємо, що суб'єктом управління оподаткуванням сільськогосподарських товаровиробників є система органів, які прямо чи опосередковано задіяні у податкових правовідносинах, а саме органи законодавчої влади, центральних та місцевих органів виконавчої влади, органів судової влади, органів місцевого самоврядування, міжурядових організацій, професійних громадських організацій, які взаємодіють один з одним у процесі реалізації податкової політики.

Для характеристики об'єктів управління оподаткуванням сільськогосподарських товаровиробників, скористаємось визначенням яке

наведено у Сучасному економічному словнику. «Об'єкт економічний – підприємства, організації, засоби та фактори виробництва, елементи соціальної сфери, що характеризуються як об'єкт, в якому сконцентрована або на який спрямована економічна діяльність, що являє собою певний бік економічних інтересів або відносин» [185, с. 219]. Відтак, об'єктом управління оподаткуванням сільськогосподарських товаровиробників є учасники податкових відносин та їх діяльність на яких спрямовано управлінський вплив суб'єктів управління. Тільки шляхом забезпечення ефективної взаємодії суб'єктів і об'єктів управління оподаткуванням сільськогосподарських товаровиробників можна досягти бажаної мети – використання об'єктивних функціональних можливостей податків, та їх спрямування на реалізацію стратегічних цілей розвитку аграрного сектора національної економіки.

Враховуючи специфіку сільськогосподарського виробництва, що визначається тривалим періодом окупності інвестицій, впливом природних, кліматичних умов (земля – основний засіб виробництва, виробництво пов'язане з біологічними процесами, сезонність виробництва, обмежений термін зберігання деяких видів продукції), швидким зносом виробничих фондів, диспаритетом цін на промислову та сільськогосподарську продукцію та ін. факторами, під управлінням оподаткуванням сільськогосподарських товаровиробників розуміємо динамічний науково-практичний процес, багатогранний за своїм змістом, цільовими установами та умовами організації (рис. 1.2.), який ґрунтується на галузевій специфіці, формується відповідно до економічних умов, що склалися на певний момент часу, та трансформується під впливом зміни зовнішнього середовища, спрямований на стимулювання розвитку сільськогосподарських товаровиробників й орієнтований на реалізацію стратегічних цілей розвитку аграрного сектора національної економіки.

Запропоноване визначення, на відміну від існуючих, враховує такі особливості:



Рис. 1.2. Зміст та етимологічна сутність управління оподаткуванням сільськогосподарських товаровиробників

Джерело: розроблено автором

– в процесі управління оподаткуванням задіяні не лише державні органи законодавчої, виконавчої влади різних рівнів, а й міжурядові та професійні громадські організації;

– управління оподаткуванням – це широке і комплексне явище, яке включає і організацію управління податковим процесом (податковий менеджмент) і організаційно-розпорядчу діяльність уповноважених державних органів у сфері управління процесами оподаткування (податкове адміністрування);

– в основі управління оподаткуванням закладені загальні принципи і фундаментальні положення управління економікою, системного підходу і аналізу;

– управління оподаткуванням – це динамічний, науково-практичний процес, багатогранний за своїм змістом, цільовими установами та умовами організації, який ґрунтується на галузевій специфіці та спрямований на реалізацію стратегічних цілей розвитку галузі.

Організація управління оподаткуванням сільськогосподарських товаровиробників неможлива без чіткої координації дій між суб'єктами управління, яку забезпечує механізм управління оподаткуванням. Термін «механізм» використовується в різних сферах життєдіяльності, проте як й у переважної більшості категорій, не існує єдиного трактування його сутності. Категорія «механізм» в економічному словнику визначена як послідовність станів, процесів, які являють собою які-небудь дії, явища; система, пристрій, який визначає порядок якого-небудь виду діяльності [110, с. 401].

Поняття «економічний механізм» у фінансово-економічному словнику визначено як сукупність форм і методів господарювання з метою виконання певних економічних завдань, а фінансовий механізм трактується як сукупність форм і методів створення та використання фондів фінансових ресурсів з метою забезпечення різноманітних потреб державних структур, суб'єктів господарювання і населення [74, с. 515].

Відносно співіснування у словосполученні з терміном «управління» категорія «механізм управління» теж не відзначається єдністю думок науковців (табл. А.2 додатку А).

Розглянувши та проаналізувавши всі вищенаведені визначення та враховуючи авторське розуміння поняття «управління оподаткуванням сільськогосподарських товаровиробників», вважаємо що механізм управління оподаткуванням сільськогосподарських товаровиробників являє собою сукупність управлінських дій органів державної влади, господарського управління та контролю, органів суспільного нагляду та професійних організацій, що реалізуються ними спільно з сільськогосподарськими товаровиробниками у процесі справляння податкових платежів й спрямовані на забезпечення стимулюючого впливу податкової системи на розвиток аграрної сфери, виконання податками регулюючої і фіскальної функцій, усунення недоліків чинних методик справляння податків, формування оптимальної системи оподаткування.

Механізм управління оподаткуванням сільськогосподарських товаровиробників має забезпечувати ефективне функціонування усіх його елементів через: ідентифікацію проблем розвитку аграрної сфери; визначення стратегічних і тактичних цілей її розвитку, ієрархії визначених цілей за пріоритетністю та концентрації зусиль на досягненні найважливіших з них; аналіз позитивного закордонного досвіду в оподаткуванні сільськогосподарських товаровиробників й можливостей його адаптації до вітчизняних умов; аналіз альтернативних способів досягнення цілей; оцінку економічних результатів, вигід, втрат, ризиків; оцінку ефективності; корегування механізму з урахуванням фактору часу/економічної ситуації або регіональної специфіки.

Представлене в роботі розуміння сутності управління оподаткуванням сільськогосподарських товаровиробників та його механізму може бути адаптовано для будь-якої сфери економічної діяльності з коригуванням складових елементів та функціональної спрямованості.

1.2. Еволюція управління оподаткуванням сільськогосподарських товаровиробників в Україні та країнах ЄС

Початок третього тисячоліття ознаменувався значними змінами в розвитку нашої країни, яка стала на шлях розбудови ринкової економіки, що актуалізувало проблеми становлення й формування податкової системи, а також створення ефективного механізму державного управління податками і оподаткуванням.

Слід зазначити, що, незважаючи на більш пізньє, ніж у Європі, формування державної фінансової системи, за часів Київської Русі активно використовувались податкові інструменти задля забезпечення державних інтересів. Як й інші країни Європи, Київська Русь пройшла шлях від нецивілізованих, нерегулярних податкових форм на кшталт данини, податків натуральними продуктами тощо, до більш цивілізованих і стійких податкових форм. З розвитком податкових систем розвивались й удосконалювались форми справляння податкових платежів, при цьому у більшості країн світу сільськогосподарським товаровиробникам надавались або ж особливі умови їх справляння, або податкові пільги.

Вважаємо за доцільне використання історичного досвіду розвитку оподаткування й дослідження еволюції оподаткування сільськогосподарських товаровиробників як через призму вітчизняного, так і закордонного спадку, з урахуванням особливостей нинішнього періоду, оскільки деякі надбання й донині зберігають свою науково-практичну значимість, а врахування недоліків минулого, убезпечить їх повторення у майбутньому. В усіх країнах еволюція системи оподаткування, у тому числі й відносно сільськогосподарських товаровиробників, йшла по шляху спрощення, скорочення числа діючих податків (їх об'єднання), зниження ставок й розширення бази оподаткування.

Становлення й розвиток системи оподаткування сільськогосподарських товаровиробників в Україні має багатий історичний досвід, що дає можливість

окреслити основні його етапи й відзначити зміни, що відбувалися в оподаткуванні. Ретроспективний аналіз історичного досвіду оподаткування сільськогосподарських товаровиробників на теренах сучасної України, дозволяє зробити висновок про те, що саме на сільськогосподарських товаровиробників й сільське населення припадала основна частка податкового навантаження у державі.

Так, за часів Київської Русі (IX – кінець XII ст.) почало розвиватися земельне оподаткування у вигляді подимного (сплачували натурою і частково грошима) та поплужного (поземельний податок, виплачували натурою) податків [224, с. 28]. Одиницею оподаткування був «дим» або подвір'я, яке мало певний розмір землі (у середньому воно дорівнювало одному плугу або 15 га) [224, с. 27].

Починаючи з XIV ст. більшість українських земель увійшла до складу Великого Князівства Литовського, що обумовило трансформацію податкової системи. У цей період справлялися такі податки як: поголовщина (сплачували селяни з кожного двору у грошовій формі із розрахунку кількості членів господарства та худоби); сребщина (сплачували державні та покріпачені селяни, які не відбували військової служби один раз у два роки срібними монетами); подимщина (сплачували селяни з кожної хати (диму) у грошовій формі); воловщина (оподаткування земельної ділянки зораної плугом, запряженим волами; сплачувався худобою або у грошовій формі); станція (натуральний податок, який сплачували селяни для забезпечення князя та його двору їжею, фуражем, підводами тощо); натуральні платежі (деко, хміль, дрова – сплачувались за користування лісами, сіножатями, річками тощо) [224, с. 31].

Таким чином за часів Великого Князівства Литовського в Україні був відпрацьований порядок справляння грошових податків. Головною податковою одиницею було окреме селянське господарство (до якого могло входити декілька дворів), яке володіло певним наділом землі. Такі господарства частину урожаю та худоби сплачували як натуральну данину, решту – продавали на ринку, аби із зароблених грошей сплатити грошовий поземельний податок [159,

с. 23]. Отже, на той час в Україні була створена податкова система, де основним об'єктом оподаткування була земля.

Під час правління на українських землях Речі Посполитої (з 1569 р.), посилюється тиск на українське селянство, окрім існуючих (воловщина, подимщина, серебщина) вводяться нові види і форми податків: панщина (обов'язок відпрацювати у пана); натуральна данина (селяни сплачували чинш зі своєї власної землі медом, збіжжям, шкірою тощо); грошовий чинш (селяни сплачували чинш із своєї власної землі у грошовому вигляді); ланове (плата за користування волокою – від 10 до 30 грошів, залежно від розміру лану) [233, с. 135; 178, с. 34].

Наступний етап трансформації податкової системи України був зумовлений зміною державності. У другій половині XVII ст. українські землі переходять під владу Російської імперії, яка спочатку надала широку автономію в питаннях забезпечення економічної безпеки, зобов'язавши сплачувати лише консолідовану данину Москві від імені гетьмана, а згодом посилила податкову експансію на Україну. Спочатку широкого розповсюдження набув поземельний податок, який на той час був основним податком у Росії, пізніше додалися низка повинностей та грошових оброків [178, с. 39; 102, с. 116].

Після скасування Гетьманщини у 1764 р. натуральні податки було замінено єдиним грошовим податком від двору («подвірним» податком), який у 1783 р. був замінений на «подушний» (на Правобережжі з 1795 р.). «Подушне» було головним податком усієї Російської імперії з 1724 р. Із введенням «подушного» було остаточно закріпачено українських селян. У XVIII ст. «подушне» становило майже 50% усіх податків, що надходили до бюджету держави, при цьому «подушне» на Україні було вище, ніж у Росії на 40-50% [224, с. 43-44, 46]. У 1867 р. всі оброки селян перетворені у викупні платежі за отриману землю терміном на 44 роки. З 1875 р. було встановлено державний поземельний податок (єдиний податок, який платили поміщики-дворяни), а у 1887 р. – припинено збір подушної податі з селян й замінено її на поземельний податок [224, с. 47]. Відмова від подушної податі стримувалась низькими

темпами формування самостійних товаровиробників у сільському господарстві, оскільки по-перше, селяни не могли розрахуватися за викупними платежами, а по-друге, земельні частки, були досить незначних розмірів, що не дозволяло організувати ефективне виробництво сільськогосподарської продукції. Характеристика основних етапів розвитку системи оподаткування сільськогосподарських товаровиробників в межах історичного періоду з часів Київської Русі й до XX ст. наведена у табл. 1.1.

Таблиця 1.1

Етапи розвитку системи оподаткування сільськогосподарських товаровиробників з часів Київської Русі й до XX ст.

Етапи розвитку	Характеристика етапів розвитку системи оподаткування сільськогосподарських товаровиробників
<i>Етап 1.</i> Київська Русь (IX – кінець XIII ст.)	Розвиток натурального поземельного оподаткування (податки: «подимний», «поплужний»)
<i>Етап 2.</i> Литово-Польська доба (XIV – початок XVI ст.)	Розвиток поряд з натуральним грошового поземельного оподаткування (податки: «поголовщина», «серебщина», «подимщина», «воловщина», «станція», «ланова», натуральні платежі, панщина, грошовий чинш)
<i>Етап 3.</i> Московсько-російська доба (середина XVI – початок XX ст.)	Трансформація системи оподаткування, зростання податкового тиску (податки: «подвірний», «подушний», викупні платежі, поземельний)

Джерело: складено автором

Після революції 1917 р. і розколу світової спільноти на дві кардинально різні суспільно-політичні системи, в соціалістичному таборі, до якого відносилась й наша країна, застосовувались виключно адміністративно-командні методи управління, а наукові погляди на податки спиралися на посткласичне економічне вчення-марксизм (К. Маркс, Ф. Енгельс). Роль податків була різко звужена механізмом нормативного розподілу доходів і майна учасників економічних відносин, податки в цілому розглядалися як економічна категорія, що притаманна виключно капіталістичному способу виробництва. Хоча за часів радянської доби в Україні існувала система прибутково-майнового оподаткування та оподаткування землі:

– з 1924 р. було введено єдиний сільськогосподарський податок за ставкою 5% від доходу й передбачалась диференціація ставки податку залежно

від родючості земель, наявності худоби й інших умов;

– в період 1930-1932 рр. для державних підприємств були встановлені два основних податки: податок з обороту та відрахування з прибутку й передбачалась значна кількість діючих ставок;

– у 1939 р. зазнала змін система справляння єдиного сільськогосподарського податку, яка передбачала оподаткування присадибних ділянок та звільнення від оподаткування отримуваних колгоспниками трудовнів. Для колгоспів було встановлено погектарний принцип оподаткування (залежно від кількості землі), що було спрямовано на стимулювання більш інтенсивного використання земельних угідь;

– у 1965 р. було введено прибутковий податок з колгоспів;

– у 80-х роках були введені в дію місцеві податки: податок з власників будівель, земельний податок [164].

Теоретичні та практичні дослідження в галузі побудови податкової системи України, управління податками і оподаткуванням стали відроджуватися з моменту проголошення незалежної держави у 1991 р., спираючись на світовий досвід державного управління податковими відносинами. Загальна характеристика основних етапів розвитку системи оподаткування сільськогосподарських товаровиробників з моменту проголошення незалежності України й донині представлена у табл. 1.2.

Формування системи оподаткування сільськогосподарських товаровиробників та основних принципів її побудови започатковано з прийняттям Закону України «Про систему оподаткування» від 25.06.1991 р. № 1251-ХІІ [92], хоча будь-яких пільг для даної категорії платників податків на той момент часу не передбачалося. Протягом 1991 року 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.

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

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 добавлену 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
<i>Етап 10</i> кінець 2010 р. - 2014 р.	Прийняття Податкового кодексу (основні підходи щодо оподаткування залишилися без змін)
<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)

Джерело: складено автором

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-ХІІ [96] 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 %.

В цей же час було прийнято Закон України «Про податок на добавлену вартість» від 20 грудня 1991 р. [89], згідно з яким об'єктами оподаткування були визначені обороти по реалізації на території України товарів (крім імпортих), у тому числі виробничо-технічного призначення, виконаних робіт та наданих послуг. Однак його дія справила негативний вплив на діяльність сільськогосподарських товаровиробників, що було пов'язано з нестачею оборотних коштів внаслідок застосування механізму відшкодування ПДВ, згідно з яким, у випадку, якщо суми податку, сплачені постачальникам, перевищували суми податку, які підлягали сплаті до бюджету сільськогосподарськими товаровиробниками, то різниця, що виникала, зараховувалася в рахунок чергових бюджетних платежів або відшкодовувалася за рахунок загальних надходжень від цього податку щомісячно, а практично витрати на придбання виробничих ресурсів значно перевищували доходи одержані від реалізації.

Починаючи з 1992 р., відповідно до Закону України «Про оподаткування доходів підприємств і організацій» від 21.02.1992 р. № 2147-ХІІ [84], 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. Починаючи з другого кварталу 1993 р. та у 1994 р. податок знову починають розраховувати з доходу. Відповідно до Закону України «Про державний бюджет України на 1994 рік» від 01.02.1994 р. № 389-ХІІ [78] для сільськогосподарських підприємств була встановлена ставка податку на рівні 22 % та передбачені щомісячні авансові платежі, що призвело до дефіциту обігових коштів сільгоспвиробників. Як наслідок, ані держава, ані 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.) [86], 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-ВР [85], 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-ВР [90]. Як наслідок, в період 1997-1998 рр. податкова заборгованість сільськогосподарських товаровиробників набула катастрофічних масштабів, погасити яку вони не мали можливості у зв'язку з масовою їх збитковістю (у 1997 та 1998 роках їх нараховувалося відповідно 87,2% і 91,9% від загальної кількості діючих сільськогосподарських підприємств [200, с. 110]). 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 №314/97, 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 – XIV, Указ Президента України «Про підтримку сільськогосподарських товаровиробників» від 02.01.1998 р. № 1328/98 [93; 94; 228]), 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 тощо. 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 (ФСП), порядок справляння якого регламентувався Законом України «Про запровадження в порядку експерименту єдиного (фіксованого) податку для сільськогосподарських товаровиробників» від 15.01.1998 р. № 25-ВР [80]. 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 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 [95] й на час його прийняття 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-VI [87] 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-VI [77], його дію було продовжено безтерміново.

Законом України «Про фіксований сільськогосподарський податок» від 17.12.1998 р. № 320-XI визначалися основні критерії для переходу на сплату фіксованого сільськогосподарського податку. 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 (виросуванням), 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 підприємства [95]. Об'єктом оподаткування для платників фіксованого сільськогосподарського податку було визначено площу сільськогосподарських угідь, переданих сільськогосподарському товаровиробнику у власність або наданих йому у користування, в тому числі на умовах оренди. Ставка фіксованого

сільськогосподарського податку 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 кварталі й II кварталі – 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-IV [95], 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, вирощування 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 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 ресурсів [95], зниження податкового навантаження (за 1999-2004 рр. рівень податкового навантаження на платників фіксованого сільськогосподарського податку у середньому не перевищував 2,5 грн. на 100 грн. виручки [54]) та можливість здійснювати планування своєї діяльності наперед, розраховавши 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 забезпечення [200, с. 110].

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-IV [76]. Насамперед, був зменшений перелік податкових платежів у рахунок

яких сплачувався фіксований сільськогосподарський податок (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, зменшено ставку фіксованого сільськогосподарського податку 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.

Починаючи з 01 січня 2005 р. платники фіксованого сільськогосподарського податку 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-ВР [81], 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 фіксованого сільськогосподарського податку 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.

В період з 1999 до 2008 рр. для сільськогосподарських товаровиробників діяв спеціальний режим справляння ПДВ, спрямований на поліпшення їх забезпечення матеріально-технічними ресурсами [228; 91; 90]. Сутність такого режиму зводилась до наступного: суми податку, що підлягали сплаті до

бюджету щодо операцій з поставки товарів (робіт, послуг) власного виробництва та виробництва на давальницьких умовах із власної сировини залишалися в розпорядженні сільськогосподарських товаровиробників і використовувалися ними на придбання матеріально-технічних ресурсів виробничого призначення (виключення становили виробництво підакцизних товарів та операції з продажу переробним підприємствам молока та м'яса живою вагою). Обрати такий спеціальний режим справляння ПДВ могли всі сільськогосподарські товаровиробники незалежно від організаційно-правової форми та форми власності за умови, якщо сума, одержана від продажу сільськогосподарської продукції власного виробництва та продуктів її переробки за попередній звітний (податковий) рік, була не менше 50% загальної суми валового доходу підприємства. Позитивна різниця між сумою ПДВ, одержаною від покупців, та сумою ПДВ, сплаченою постачальниками, акумулювалась на спеціальному рахунку. У разі нецільового використання акумульованих коштів, вони стягувалися до Державного бюджету України в безспірному порядку. Від'ємна різниця суми ПДВ зараховувалась на зменшення податкових зобов'язань наступних періодів.

З 1 січня 2009 року було введено новий режим акумуляції ПДВ для сільськогосподарських товаровиробників [88]. Під його дію підпадали підприємства, основною діяльністю яких була поставка вироблених (наданих) сільськогосподарських товарів (послуг) на власних або орендованих виробничих потужностях, у яких питома вага вартості сільськогосподарських товарів (послуг) становила не менше 75% вартості всіх товарів (послуг), поставлених протягом попередніх дванадцяти послідовних звітних податкових періодів сукупно. Згідно зі спеціальним режимом оподаткування, сума ПДВ, нарахована сільськогосподарськими товаровиробниками на вартість поставлених ними товарів (послуг), не підлягала сплаті до бюджету та повністю залишалася у розпорядженні такого сільськогосподарського товаровиробника для відшкодування суми податку, сплаченого (нарахованого) постачальнику на вартість виробничих факторів, а за наявності залишку такої суми податку – для

інших виробничих потреб. У тому випадку, якщо сума ПДВ, сплачена (нарахована) сільськогосподарським товаровиробником постачальнику на вартість виробничих факторів, перевищувала суму податку, нараховану по операціям з поставки сільськогосподарських товарів (послуг), то різниця між такими сумами не підлягала бюджетному відшкодуванню.

Прийняття Податкового Кодексу України від 02.12.2010 р. № 2755-VI [176], від якого чекали революційних змін у національній системі оподаткування, суттєвих змін у порядок оподаткування сільськогосподарських товаровиробників не вніс. До Кодексу у розділ V «Податок на додану вартість» було включено статтю 209 «Спеціальний режим оподаткування діяльності у сфері сільського та лісового господарства, а також рибальства», а до розділу XIV «Спеціальні податкові режими» було включено Главу 2 «Фіксований сільськогосподарський податок», більшість норм яких інкорпоровано з Закону України «Про податок на додану вартість» від 03.04.1997 р. № 168/97-ВР зі змінами і доповненнями та 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 Податкового кодексу.

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 склалися: 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 (вирощуванні) 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 (вирощуванні) 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 %) 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 фіксованого сільськогосподарського податку 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, здійснюється шляхом прийняття відповідного

рішення обласних рад та Верховної Ради АРК.

Аналізуючи новації Податкового кодексу 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 справляння. 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 сільгосп підприємств складала менш як 3% [2]. Як наслідок, маємо не тільки позитивний ефект від його функціонування, що забезпечує підвищення прибуткової діяльності й нарощування обсягів виробництва сільськогосподарських товаровиробників, але й непропорційне податкове навантаження для платників, оскільки збиткові суб'єкти господарювання все одно повинні сплачувати ФСП, незалежно від результатів діяльності, а прибуткові та високорентабельні корпоративні й агрохолдингові господарства, виробляючи переважно комерційно привабливу та експортоорієнтовану продукцію отримують 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-VIII [75] внесено зміни до Податкового кодексу України, відповідно з якими Главу 2 «Фіксований сільськогосподарський податок» виключено з Податкового кодексу, а для колишніх платників фіксованого сільськогосподарського податку 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 %. 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 завдань. Сутність новацій, які стосуються зміни умов 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 - IV [23] (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 (виросуванні) 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 кварталі та II кварталі – по 10%, у III кварталі – 50%, у IV кварталі – 30% (ст. 295.9.2. ПКУ);

– платники єдиного податку четвертої групи звільнюються 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 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.

Отже, суттєвими змінами в механізмі оподаткування сільськогосподарських товаровиробників, які забезпечать принаймні мінімальну реалізацію фіскальних завдань даного податку є зміни, що стосуються необхідності індексації бази оподаткування та збільшені втричі ставки податку. Як зазначає Л.Д. Тулуш [2], індексація бази нарахування

єдиного податку четвертої групи обумовить збільшення сум податку з гектара сільгоспугідь у понад шість разів. З урахуванням підвищення ставок, середній розмір єдиного податку для платників четвертої групи зросте із менш як 6 грн./га (у 2014 році) до більш як 115 грн/га у 2015 році, або у понад 19,5 разів. Таке зростання величини податку, не можна назвати невинуватим, бо ті мізерні суми, які сплачувались останніми роками, спотворювали саму сутність податку, як такого та звели нанівець його «стимулюючий ефект». В той же час, податкові нововведення 2015 року не забезпечують реалізацію завдань регулюючого характеру спеціального режиму оподаткування сільськогосподарських товаровиробників, а тому вимагають подальшого корегування та удосконалення.

Враховуючи поглиблення інтеграційних та глобалізаційних економічних процесів, вважаємо за доцільне дослідити особливості оподаткування сільськогосподарських товаровиробників у країнах ЄС.

Спільною рисою оподаткування сільськогосподарських товаровиробників в більшості країн є надання аграрному сектору й сільськогосподарським товаровиробникам податкових пільг, особливих режимів оподаткування, що зумовлено насамперед специфічними особливостями виробництва. Аналізуючи основні види податкових платежів, сплачуваних сільськогосподарськими товаровиробниками у провідних Європейських країнах та Україні, не можна говорити про наявність суттєвих відмінностей у складі платежів (табл. 1.3), проте вони закладені в основу механізмів їх справляння. Більшість сільськогосподарських товаровиробників європейських країн здійснюють свою діяльність як приватні підприємці або ведуть бізнес спільно з членами своєї сім'ї (фермери), не реєструючись при цьому в якості юридичних осіб, і, таким чином, являються платниками прибуткового податку. Базою оподаткування для прибуткового податку в усіх країнах є чистий дохід, отриманий суб'єктом оподаткування за певний (оподатковуваний) період, незалежно від того, ким є платник податку: фермером, підприємцем чи найманою особою. Відмінності є лише у порядку утримання та сплати даного податку.

**Основні види податкових платежів, сплачуваних сільськогосподарськими
товаровиробниками у деяких Європейських країнах**

Країни	Види податкових платежів
Великобританія	<p>Прибутковий податок (ставка до 50 %)</p> <p>Корпоративний податок (ставка 30 % - для компаній, дохід яких більше 1,5 млн фунтів; для компаній з меншим доходом – 19 %)</p> <p>Податок на майно (не підлягають оподаткуванню землі сільськогосподарського призначення)</p> <p>ПДВ (стандартна ставка – 20 %; знижені – 5 % і 0 %)</p> <p>Соціальні виплати (ставка: 11 % від заробітної плати й 12,8 % за кожного найманого працівника)</p>
Італія	<p>Прибутковий податок (до його складу віднесено податок на землю) (ставка від 23 % до 48,6 %; 0 %, – якщо річний дохід менше 8000 євро)</p> <p>Корпоративний податок (національний: ставка – 27,5 %; регіональний: ставка – 3,9 %)</p> <p>ПДВ (стандартна ставка – 22 %; знижені – 10 %; 6 %; 4 %)</p> <p>Соціальні виплати (ставка: 9,2 % сплачують працівники, 23,8 % - роботодавці)</p>
Німеччина	<p>Прибутковий податок (ставка від 14 % до 47,5 %)</p> <p>Корпоративний податок (ставка: основна 15 %, якщо прибуток корпорацій не розподіляється, використовується ставка 29-31 %)</p> <p>Земельний податок (ставка: 1,2 % від кадастрової вартості)</p> <p>ПДВ (стандартна ставка – 19 %; знижена – 7 %)</p> <p>Соціальні виплати (ставки: пенсійний фонд – 9,3 %, до фонду страхування на випадок втрати працездатності (хвороби) – 6,9 %, до фонду зайнятості – 3,25 %)</p>
Україна	<p>ПДФО (ставка: 15 %, 17 %)</p> <p>Податок на прибуток (основна ставка 18 %)</p> <p>Єдиний податок (платники 4-ї групи) (ставки: для ріллі, сіножатей і пасовищ – 0,45 %; для багаторічних насаджень – 0,27 %)</p> <p>Земельний податок (ставка: для багаторічних насаджень – 0,03 %; для ріллі, сіножатей та пасовищ – 0,1 %)</p> <p>ПДВ (основна ставка – 20 %; знижена – 0 %)</p> <p>Соціальні виплати (ставки: 36,76 % - 49,7 %, залежно від класу професійного ризику виробництва)</p>
Франція	<p>Прибутковий податок (прогресивна ставка 10 - 39,6 %)</p> <p>Корпоративний податок (ставка – 20,9 %)</p> <p>Податок на майно (ставка: не більше 85 % доходів платника податку)</p> <p>Земельний податок (оподатковується не більше 50 % кадастрової вартості. Ставки не повинні перевищувати більше ніж у 2,5 раза середню ставку попереднього року на регіональному або загальнонаціональному рівнях)</p> <p>ПДВ (стандартна ставка – 19,6 %; знижені – 7 %; 5,5 %; 2,1 %)</p> <p>Соціальні виплати (ставки 40-50 %)</p>

Джерело: складено автором

Ставки прибуткового податку в сільському господарстві майже не відрізняються від середнього рівня в інших галузях: у Великобританії від 20% до 40%, у Німеччині від 15% до 53%, у Франції від 12 до 57%, Італії від 23% до 43% тощо [184, с. 62]. В окремих країнах сільськогосподарським товаровиробникам надаються пільги з прибуткового податку на кшталт: встановлення прогресивної шкали оподаткування залежно від рівня доходу; встановлення неоподаткованого мінімуму; зниження основної ставки податку; виключення з бази оподаткування деяких виплат соціального характеру (виплат з фонду соціального страхування, допомоги на дітей, витрати на професійну освіту тощо); надання можливості сплачувати усереднений податок з чистого доходу, отриманого за три роки; спрощений порядок розрахунку податку для фермерів з низькими доходами; використання принципу пільгового оподаткування спільного доходу.

За умови організації діяльності сільськогосподарських товаровиробників у формі акціонерного товариства (кооперативу, корпорації), вони змушені сплачувати два податки: корпоративний та прибутковий. Цим і пояснюється переважання індивідуально-сімейних форм ведення сільськогосподарського товаровиробництва (фермерства) у більшості європейських країн. Щоб уникнути подвійного оподаткування кооперативу та його членам – прибутковий податок сплачується тільки на одному рівні.

Базою оподаткування для корпоративного податку є прибуток, отриманий платником податку, який визначається як різниця між доходами від сільськогосподарської діяльності та витратами, пов'язаними з отриманням таких доходів (сюди ж можуть включатися й державні дотації).

Більшість країн ЄС при визначенні специфіки застосування корпоративних податків для оподаткування діяльності сільськогосподарських товаровиробників встановлюють розрахунковий метод визначення середнього прибутку за декілька років, що дозволяє усереднити неоднорідність урожайності у відповідних роках та вирівняти дохідність

сільськогосподарських товаровиробників. Так, податковим законодавством Франції визначені правила пом'якшення коливань у рівнях доходів (фактор-система), які дозволяють або збільшувати, або навпаки, зменшувати податкові зобов'язання за трирічний період [251, с. 31–32]. У Великобританії фермерам дозволяється визначати величину податку, з розрахунку 50% загального показника оподатковуваного прибутку для двох років – звітного податкового року і попереднього року, з використанням обмежувального показника від 30% прибутку року, в якому отримано кращі результати [247].

З метою згладжування коливань у рівнях доходності в аграрному секторі також використовуються такі інструменти як перенесення збитків звітного року на наступні періоди, альтернативні методи визначення амортизаційних витрат, зміна строків сплати податків та можливість відстрочення платежів [164, с. 126].

Як правило, податки, сплачувані корпораціями, дещо вищі, аніж ті, які сплачують фермери. Однак для платників корпоративних податків в сільському господарстві країн ЄС передбачено ряд пільг. Наприклад, у Франції звільнені від сплати цього податку тваринницькі кооперативи та консорціуми. В Італії (протягом перших 10 років з моменту створення) – сільськогосподарські кооперативи з первинної переробки сільськогосподарської продукції [184, с. 64].

У Франції та Німеччині для фермерів з низьким рівнем доходів сума податку розраховується на основі кадастрового або сукупного доходу. В Італії мінімальний оподатковуваний розмір доходу для сільськогосподарських кооперативів в 2,5 рази вище, ніж для кооперативів в інших галузях.

Земля, як основний фактор сільськогосподарського виробництва підлягає оподаткуванню земельним податком. В країнах ЄС оподаткування землі чітко диференційовано залежно від її якості. Методи обчислення земельного податку різні, але в цілому являють собою різновиди кадастрового методу. Оскільки ринкова ціна землі суттєво перевищує кадастрову оцінку, застосування кадастрового методу також можна розглядати як пільгу [163].

Ставки податку на землю сільськогосподарського призначення набагато

нижчі від ставок податку на землю несільськогосподарського призначення й залежать від багатьох факторів: в першу чергу від того, чи працює ринок землі; як працюють сільськогосподарські ринки; чи є сільськогосподарське виробництво рентабельним.

У більшості країн ставки земельного податку, як правило, не перевищують 1% вартості землі або ж землі сільськогосподарського призначення взагалі не оподатковуються (табл. 1.4), оскільки високі ставки не забезпечують можливості ефективного використання землі та перешкоджають нарощуванню капіталовкладень у поліпшення земель.

Таблиця 1.4

Порядок оподаткування земель сільськогосподарського призначення у деяких країнах ЄС

Країна	База оподаткування	Ставка
Великобританія	не оподатковується	
Данія	громадська оцінка (близько 80% від ринкової вартості)	0,43% (для земель сільськогосподарського призначення); 0,6-1,2% (муніципальні землі)
Іспанія	кадастрова вартість (у співвідношенні до ринкової вартості, близько 50%)	0,3 / 0,4%
Нідерланди	не оподатковується	
Німеччина	фіскальна вартість	в середньому 1,5%
Польща	площа	0,068 / 0,139 €/м
Угорщина	ринкова вартість або площа	0,79 € / м або 3% від вартості землі
Франція	оброблювані землі - 50% від величини орендної плати; необроблені землі - 80% від величини орендної плати	від 2% до 42% в залежності від регіону і типу земельних угідь
Чехія	ринкова вартість	0,75% для орних земель

Джерело: складено автором за матеріалами [251]

Наприклад, у Чехії величина податку залежить від якості земель (всі землі за їх якістю розділені на 20 груп), виду земельних угідь й відображає відмінності в розмірах диференціальної ренти [116, с. 49]. Сільськогосподарські угіддя, які обробляються власником й площа яких не перевищує 10 га, взагалі

не підлягають оподаткуванню. Використання механізму дії земельного податку (за рахунок надання окремих податкових пільг) спрямовано також на розширене використання сільськогосподарських земель зі значно нижчою продуктивністю, порівняно з іншими ділянками в тому ж кадастрі, або якщо їх ефективному використанню перешкоджає розвиток промислових галузей.

Узагальнюючи підходи щодо справляння земельного податку з сільськогосподарських товаровиробників в країнах ЄС, можемо констатувати наявність пільгових ставок, звільнення земель сільськогосподарського призначення від оподаткування та проведення оцінки землі здебільшого за кадастровою вартістю.

Податок на додану вартість (ПДВ) – основний непрямий податок, який діє в країнах ЄС з початку 70-х рр. й сільськогосподарські товаровиробники теж являються його платниками, проте користуються пільговим режимом оподаткування.

Особливий пільговий режим справляння ПДВ для сільськогосподарських товаровиробників європейських держав передбачає:

1) спеціальний пільговий режим для малих фермерських господарств (Франція, Італія);

2) знижену ставку ПДВ або звільнення певних товарів від оподаткування ПДВ (наприклад, в Німеччині продукти харчування та сільськогосподарська продукція оподатковуються ПДВ за ставкою 7% при основній ставці 19%, у Франції - 5% при стандартній - 20%. У Великобританії звільняються від ПДВ окремі види продовольчих товарів і сільськогосподарської продукції [253]);

3) нарахування ПДВ здійснюється виходячи з загальної суми обороту за результатами року (в усіх країнах ЄС);

4) запровадження таких ставок на придбання й реалізацію, при яких сума сплаченого податку повністю покривається сумою нарахованого податку, що фактично призводить до того, що фермер нічого не перераховує до бюджету.

Загалом у країнах ЄС використовуються дві ставки ПДВ по операціям з реалізації сільськогосподарської продукції. Стандартна ставка поширюється на

великі господарства. Ставка для сплати податку з загального обороту поширюється на малі й середні фермерські господарства. Механізм дії податку в країнах ЄС уніфікований, хоча розмір ставок і порядок податкових вирахувань з податку встановлюються в окремих країнах по-різному.

В обов'язковому порядку ПДВ справляється з наступних видів діяльності:

- 1) продажу сільськогосподарської продукції на ринку, якщо є стаціонарна торгова точка і спеціальний штат продавців;
- 2) продажу продукції зі складу або у власному магазині;
- 3) продажу продукції, яка рекламується або яка має знак якості;
- 4) переробки сільськогосподарської продукції та реалізації готових продовольчих товарів [165].

Соціальні платежі сільськогосподарськими товаровиробниками країн ЄС сплачуються аналогічно до інших галузей економіки, що забезпечує можливість користування державною системою соціального страхування.

Враховуючи специфіку і фактори аграрного виробництва, можна виділити наступні риси оподаткування сільськогосподарських товаровиробників у країнах ЄС: особливий (пільговий) порядок справляння податків і платежів, спрямований на стимулювання залучення інвестицій, розвиток галузі; особливий порядок земельного оподаткування як стратегічно важливого ресурсу виробництва.

Перелік стимулюючих заходів податкового характеру, що застосовуються у сільському господарстві ЄС може бути класифікований за наступними напрямками (табл. 1.5).

Як свідчать результати дослідження, в процесі управління оподаткуванням сільськогосподарських товаровиробників країн ЄС, використовуються різноманітні прямі та непрямі податки, що дозволяють комплексно впливати на ефективність аграрного виробництва, а податковий механізм здатний швидко пристосовуватися до мінливих економічних умов (при збереженні загальних принципів національного та галузевого оподаткування періодично змінюються ставки, база оподаткування, порядок

справляння окремих платежів).

Таблиця 1.5

Класифікація стимулюючих заходів податкового характеру в сільському господарстві країн ЄС

Зниження податкового навантаження / адаптація до економічних умов господарювання	Покращення структури аграрного сектора	Стимулювання інвестицій та інновацій
Усереднення податку за ряд років	Спрощена система оцінки оподаткованого доходу для суб'єктів малого бізнесу	Прискорена амортизація для новостворених / малих підприємств
Прийнятний режим перенесення збитків на майбутні періоди	Пільгові податкові ставки у випадку зміни права власності	Додаткова амортизація для інвестицій в інновації
Пільгове оподаткування спільного доходу (партнерство)		Інвестиційний кредит
Податковий кредит		Пільги для інвестицій в природоохоронні та енергозберігаючі технології
Знижені ставки (виключення з бази оподаткування), субсидії ЄС		Довільний метод амортизації інвестицій в природоохоронні заходи
Податкова пільга з податку на приріст капіталу		Податкова пільга на прибуток, отриманий від продажу нерухомості, активів, який використовується для придбання нової нерухомості, активів
Зменшення бази оподаткування в періоди з високим рівнем доходу (фактор-система)		Інвестиційні вирахування

Джерело: складено автором за матеріалами [251]

Відтак, механізм управління оподаткуванням сільськогосподарських товаровиробників повинен формуватися на основі аналізу національного і світового досвіду оподаткування й відповідної оцінки отриманих економічних результатів, вигід, втрат та ризиків, з належним осмисленням й врахуванням особливостей історії розвитку національної аграрної економіки, менталітету учасників податкових відносин та орієнтації на сучасний стан розвитку країни в цілому.

1.3. Інтеграційні процеси, як чинники впливу на формування механізму управління оподаткуванням сільськогосподарських товаровиробників

Інтеграційні процеси є важливими чинниками впливу на формування механізму управління оподаткуванням сільськогосподарських товаровиробників. У науковій фаховій літературі питання впливу інтеграційних процесів розглядаються досить активно, що зумовлено, в першу чергу, євроінтеграційним курсом України і саме з цієї точки зору розглядається їх цільова спрямованість та наповненість.

Інтеграція як економічне явище та процес, розкривається через поєднання раніше не пов'язаних підсистем та елементів соціально-економічних систем. При цьому процеси інтеграції можуть мати місце як в рамках існуючої системи (і в цьому випадку вони ведуть до зростання рівня її цілісності та організованості), так і при виникненні нової системи із раніше непов'язаних елементів (аналіз термінів, які характеризують інтеграційні процеси наведено у табл. А.3 додатку А).

Вплив інтеграційних тенденцій має різний прояв (глобалізація, інтернаціоналізація, інтеграція) і на різних рівнях (міжнародному, національному, регіональному), але беззаперечним є той факт, що сьогодні вони представляють собою важливі тенденції розвитку світової економіки в цілому, економіки країн, які утворюють великі міжнародні групи, та економіки окремо взятих країн.

І.І. Лукашук справедливо стверджує, що глобалізація призвела до того, що в сучасному світі жодна держава не в змозі існувати без активної взаємодії з міжнародною системою; більш того, від того, наскільки ефективно організована взаємодія, наскільки послідовно держава суміщає у своїй діяльності національні та інтернаціональні інтереси, залежить її благополуччя [128, с. 5]. Саме глобалізація розглядається як «макромасштабний,

багатоплановий та внутрішньосуперечливий процес зростання загального в світових системах (економічної, політичної, соціальної та правової)» [42, с. 5]. Говорячи про уніфікацію та гармонізацію в цілому, окремі дослідники сьогодні ведуть мову про те, що «людство стоїть на порозі створення нової моделі права – світової глобальної правової системи» [240, с. 86].

Для характеристики місця та ролі інтеграційних процесів в світі О.Ю. Мічуріною детально розглядаються етапи та рівні інтеграції господарської діяльності, яка досліджує їх розвиток та співвідношення понять «міжнародний розподіл праці», «міжнародна кооперація праці», «міжнародна економічна інтеграція», «міжнародне економічне співробітництво», «глобалізація світової економіки» [150, с. 9-11], історичні факти становлення інтегрованих структур в світовій економіці [150, с. 11-12], які ілюструють картину поетапного, планомірного, об'єктивного розвитку інтеграційних процесів в світовій економіці. С.М. Пасько пропонує етапи (стадії) розвитку інтеграції залежно від її наповненості з урахуванням запровадження та впливу таких важелів, як взаємне зменшення торгівельних обмежень, відміна обмежень торгівлі, єдині тарифи та квоти для третіх країн, вільне переміщення факторів виробництва, єдина економічна політика для країн, які задіяні в інтеграції, єдина макрополітика та спільні органи її проведення [170].

Разом з тим, між глобалізацією та інтеграцією проявляється тісний взаємозв'язок, який дослідниками представляється по-різному. Наприклад, Ш.Р. Мустакімов стверджує, що «вплив процесів глобалізації проявляється в нарощуванні тенденцій уніфікації та гармонізації, в інтенсивному розвитку інтеграційних процесів» [153], але слід визнати, що саме інтеграційні процеси поступово призвели до виникнення та визнання глобалізації.

Найбільшими й найпотужнішими інтеграційними об'єднаннями на сьогодні у світі є Світова організація торгівлі (СОТ) і ЄС, й саме з цієї точки зору постає актуальність дослідження проблеми урахування впливу процесів інтеграції на подальший розвиток системи оподаткування та механізму управління оподаткуванням сільськогосподарських товаровиробників України.

Важливість даної наукової проблеми підсилюється також тим, що сільське господарство традиційно схильне до активного державного втручання навіть в умовах ринку, що проявляється, зокрема, в особливих умовах оподаткування, податкових пільгах, застосуванні спеціального режиму оподаткування.

Розглядаючи сільськогосподарське виробництво, слід визнати, що важливий вплив має розвиток внутрішніх інтеграційних процесів, які зачіпають національний, регіональний та галузевий рівень й охоплюють як агропромисловий комплекс в цілому, так і окремі його сфери. Зокрема, загально визнаною є позиція щодо розгляду АПК у вигляді таких сфер [245, с.123]: забезпечення матеріально-технічними засобами виробництва сільського господарства й інфраструктури АПК; власне сільське господарство; виробнича інфраструктура АПК, що включає заготівельну мережу, мережу з доробки і зберігання продукції, переробні підприємства, транспортну мережу, оптову і роздрібну торгівлю сільськогосподарською продукцією. Детальний аналіз особливостей розвитку інтеграційних процесів в сфері сільськогосподарського виробництва та АПК представлений Н.С. Скопенко [198], види та організаційно-правові форми інтеграції в АПК розглянуті в багатьох інших роботах [196; 238; 191]. Детальну увагу впливу транснаціональних корпорацій на розвиток сільського господарства в Україні приділено О.М. Левченком [121].

Необхідно зазначити, що різними науковцями та практиками вплив таких процесів (глобалізації, інтеграції та ін.) розглядаються по-різному. Як правило, частіше за все, використовуються терміни «уніфікація», «гармонізація», «стандартизація», «адаптація», при цьому їх аналіз здійснюється представниками економічної, правової та філологічної наук, але в абсолютно різних значеннях. Отже, з метою більш чіткого розуміння сутності інтеграційних процесів в досліджуваній сфері відносин, доцільно зупинитися на змісті наведених термінів, а також на їх співвідношенні між собою.

С.А. Пантюхіна та І.Ф. Іскакова підкреслюють, що у другій половині минулого сторіччя для країн з усталеною ринковою економікою були

характерні такі тенденції розвитку оподаткування: проведені податкові реформи, спрямовані на прискорення накопичення капіталу, створення сприятливого інвестиційно-інноваційного клімату та стимулювання підприємницької активності, в той же час з'явилися та стали динамічно розвиватися такі напрями фіскального реформування, як гармонізація податкових систем та гармонізація податкової політики [169].

На сьогоднішній день для позначення процесу, пов'язаного з необхідністю приведення термінів, механізмів, принципів, інструментів тощо в упорядковану сукупність, використовуються різні терміни: уніфікація, упорядкування, зближення (наближення), адаптація, стандартизація, гармонізація, інтеграція, ідентичність тощо. С.В. Грищак в контексті дослідження проблем адаптації законодавства виділяє такі форми, як: апроксимація, імплементація, транспозиція, координація [51], іншими видами правової інтеграції С.В. Грищак називає уніфікацію та гармонізацію [51]. К.В. Ященко у дисертаційному дослідженні пропонує власне вирішення наукової проблеми визначення змісту терміну «гармонізація» та його співвідношення з термінами «уніфікація», «адаптація», «апроксимація», «наближення (зближення)» в контексті позначення цим терміном процесу приведення законодавства України у відповідність до законодавства ЄС [246].

О.А. Борзунова аналізує термін «імплементація» (implementation) [14], який розроблений в міжнародному праві та отримав широке розповсюдження в багаточисельних резолюціях Генеральної Асамблеї ООН, в багатьох міжнародних конвенціях та буквально означає «перетворення в життя у відповідності з певною процедурою», «забезпечення практичного результату та фактичного виконання конкретними засобами». О.А. Борзунова підкреслює, що в юридичній літературі для позначення способів імплементації використовуються різні терміни, а саме: трансформація, адаптація, інкорпорація, рецепція, відсилка [14], зокрема такі терміни представлені в праці О.В. Белянської та О.А. Пугіна [9].

В монографії з питань гармонізації податкового законодавства,

підготовленій вітчизняними науковцями [46] підкреслюється, що у міжнародних документах, національному законодавстві та судовій практиці, у вітчизняній та зарубіжній юридичній літературі при розкритті процесу приведення національного законодавства у відповідність до міжнародного права, використовуються різноманітні терміни: «відсилка», «паралельне правотворення», «уніфікація», «гармонізація», «застосування», «трансформація», «адаптація» та «імплементація» й ці терміни не завжди отримують чітке визначення, що породжує значні труднощі у їх розумінні та застосуванні як на міжнародному, так і національному рівнях [46, с. 51]. Також констатується, що аналіз нормативно-правових актів дає змогу зробити висновок про непослідовне, неоднозначне та некоректне вживання термінів «адаптація», «апроксимація», «гармонізація», «трансформація», «уніфікація», як у науковій юридичній літературі, так і в джерелах національного права [46, с. 45-56].

Цікаве дослідження основних форм упорядкування нормативної правової термінології, співвідношення понять «уніфікація», «гармонізація», «стандартизація», як форм упорядкування нормативної правової термінології представлено О.В. Кушнарвою [119], базуючись на дослідженнях українських і російських науковців в сфері права та філології (зокрема, Л.К. Граудіної та Є.М. Ширяєва, В.М. Лейчика, О.В. Карпинської, С.К. Магомедова, В.П. Даниленко, А.В. Крижановської, Т.В. Рахманіної, І.Ф. Кузьміна) й Л.Ю. Фоміною [232].

В контексті урахування впливу інтеграційних чинників, корисним є дослідження сучасних тенденцій уніфікації та гармонізації в сфері захисту інтелектуальної власності Ш.Р. Мустакімова [153], який підкреслює, що в юридичній науці не здійснюється точне розмежування понять «уніфікація» та «гармонізація», нерідко вказані поняття розглядаються як тотожні.

Гармонізацію законодавства в сфері оподаткування необхідно розглядати як один з основних напрямів інтеграції, який забезпечує зростання економічної ефективності на основі вільного переміщення капіталу, товарів, послуг та робочої сили, а також рівних конкурентних умов. Гармонізація оподаткування

вперше проявилася і її почали застосовувати наприкінці ХІХ – на початку ХХ ст. під час створення митних союзів ряду країн й основні причини гармонізації були пов'язані з необхідністю вільного руху товарів, послуг, робочої сили і капіталів [46, с. 45]. В.О. Шевчук та Р.Ю. Римарська зазначають, що гармонізація податкового законодавства становить важливий елемент фіскальної конвергенції (поряд з вимогами щодо обмеження дефіциту бюджету і державного боргу та узгодженням структури видатків), яка, зі свого боку, є рушійною силою поглиблення європейської інтеграції; у вузькому розумінні гармонізація стосується ставок оподаткування і податкової бази, а в ширшому – всієї податкової системи [237, с. 100].

Серед досліджень на вказану тематику, які безпосередньо стосуються питань інтеграції в сфері податкових відносин, слід відзначити дисертації К.В. Ященко «Гармонізація податкового законодавства України з законодавством Європейських співтовариств про непряме оподаткування» (2005 р.) [246]; Г.В. Дмитренко «Державне управління процесами адаптації податкової системи України до вимог Європейського Союзу» [59] та монографію фахівців Науково-дослідного інституту фінансового права Національного університету державної податкової служби «Гармонізація податкового законодавства: українські реалії» (2012 р.) [46]. Як підкреслено у вказаній монографії: «Європейський вибір для України – це широке концептуальне бачення, яке не обмежується суто географічним поняттям. Це насамперед вибір шляху розвитку в напрямі європейської цивілізаційної моделі, реалізація якого покликана сприяти прогресу в усіх сферах життєдіяльності суспільства й держави» [46, с. 45-46].

Але у науковій фаховій літературі, принаймні вітчизняній, майже не розглядається проблема розробки Світового Податкового Кодексу [166]. Основи Світового Податкового Кодексу (Basic World Tax Code) – це проект, який фінансувався Міжнародною Податковою Програмою Гарвардського Університету, ідея якого виникла, коли директор Міжнародної Податкової Програми Гарвардського Університету Гленн Дженкінс запропонував Уорду М.

Хассі та Дональду С. Люіку описати результати великої роботи з підготовки проекту Податкового кодексу для Домініканської Республіки, який розроблювався під егідою Гарвардського Інституту Міжнародного розвитку, Міжнародної Податкової Програми, з фінансуванням за рахунок коштів Програми Економічного Розвитку ООН.

Метою було створення прикладу системи законів, необхідних для формування дієвої та ефективної податкової системи, забезпечення спеціалістів в галузі податкової політики та законодавства в країнах, які здійснюють реформи, певною структурною схемою та переліком того, що потрібно (або не потрібно) для створення основ податкової системи. Перше, так зване «Попереднє видання» Основного Світового Податкового Кодексу, було опубліковано в 1992 році, а в 1996 році було опубліковано Видання 1996 року.

Отже, тенденції зближення податкових систем простежуються і на світовому рівні, хоча вони й не мають широкого розповсюдження, оскільки розроблений Світовий Податковий Кодекс не знайшов широкого застосування.

Результати наукового дослідження К.В. Ященко можна узагальнити таким чином: обґрунтовано, що терміни «гармонізація» та «наближення» виступають синонімами, так само як і термін «апроксимація»; термін «гармонізація законодавств» застосовується у широкому та вузькому значеннях залежно від кількості залучених держав-членів; гармонізація законодавств держав-членів є іншим способом наближення законодавств, альтернативним уніфікації; адаптація законодавства України до законодавства ЄС позначає ширший процес, ніж гармонізація [246].

О.В. Кушнарьювою за результатами дослідження зроблено такі основні висновки [119]: термін «упорядкування термінології» розглядається родовим по відношенню до трьох інших термінів («уніфікація», «гармонізація», «стандартизація»), а різновидами роботи по упорядкуванню термінології є її уніфікація, стандартизація і гармонізація; уніфікація, гармонізація і стандартизація нормативної правової термінології мають загальний об'єкт – термінологію, а також єдину спрямованість – удосконалення системи

нормативної правової термінології; термін «гармонізація нормативної правової термінології» дуже наближений до категорії «уніфікація», відрізняється тим, що розглядається як різновид термінологічної роботи, діяльність компетентних суб'єктів, спрямованої не стільки на приведення нормативних правових термінів до єдиної системи, скільки на забезпечення узгодженості національної нормативної правової термінології і міжнародної юридичної термінології з урахуванням правових традицій України. Відмінності між цими категоріями (уніфікація, гармонізація і стандартизація) Л.Ю. Фоміна пропонує проводити за такими напрямками: мета, зміст і етапи [232, с. 53-54].

В проекті Методики гармонізації (зближення, уніфікації) законодавства держав-членів Євразійського економічного співтовариства [147] застосовувалися три визначення: зближення національного законодавства (ключовий термін для характеристики: «відповідність в основному правовим актам Співтовариства»), об'єкт зближення: «зміст та направленість правових актів»); гармонізація національних законодавств (ключовий термін для характеристики: «аналогічність (однорідність) при розбіжностях в юридичних методах досягнення результатів»), об'єкт гармонізації: «зміст, принципи правового регулювання та очікувані результати»); уніфікація національного законодавства (ключовий термін для характеристики: «ідентичність (повна відповідність)»), об'єкт: «правоустановчі норми та положення правових актів»).

Відмінною ознакою цієї методики є виділення окремого процесу та відповідного терміну «зближення законодавства». Вітчизняними вченими цей термін «зближення» (разом із синонімом «наближення») використовується в основному для характеристики процесів гармонізації, адаптації, уніфікації [46, с. 53]

Л. Луць зазначає, що інколи як гармонізацію помилково трактують «рецепцію», хоч між ними існує суттєва різниця, з іншого боку в міжнародно-правовій літературі немає чіткого визначення змісту поняття «гармонізація», тому звичним стало його ототожнення з поняттям «уніфікація» [130, с. 146]. В юридичній літературі під гармонізацією розуміють «узгодження загальних

підходів, концепцій розвитку національних законодавств» [221, с. 75], «створення загальних правових принципів і окремих рішень» [221, с. 184], один з основних напрямів і форм проведення узгодженого правового розвитку держави.

Поняття «гармонізація» однаковою мірою належить як до національного, так і міжнародного права й найбільш адекватно характеризує мету процесу приведення національного законодавства у відповідність з приписами права європейських інтеграційних організацій: узгодити національні норми таким чином, щоб вони створювали однакові правові умови для діяльності суб'єктів господарювання в межах спільного ринку.

С.А. Пантюхіна та І.Ф. Іскакова вважають, що гармонізація податкових систем представляє собою процес приведення у відповідність та взаємну співставність податкових систем різних держав, який охоплює, в свою чергу, уніфікацію податків, взаємодію та координацію податкових систем й податкової політики країн, які входять до різних міжнародних груп [169].

Ш.Р. Мустакімов визначає гармонізацію законодавства як процес спільного узгодження та прийняття правових принципів (керівних засад) та концептуальних підходів різних держав (в його дослідженнях - до захисту виключних прав на об'єкти інтелектуальної власності). При цьому суттєвими ознаками гармонізації, які відрізняють її від уніфікації, є: по-перше, концептуальний (узагальнюючий, стратегічний) характер узгоджуваних та прийнятих правових норм; по-друге, відсутність обов'язковості введення цих норм та правил з боку держав, які приймають участь в процесі гармонізації [153]. Якщо перша ознака є повністю обґрунтованою, то друга є спірною. На наш погляд, критерій «відсутність обов'язковості» не є принциповою відмінною ознакою процесу гармонізації, а може бути використаний як ознака класифікації даного процесу та виділення окремих її видів.

Іншим способом правової інтеграції є уніфікація права та законодавства, яка трактується як процес зближення законодавства шляхом встановлення чи запровадження в національні правові системи однакових норм права [131]. Уніфікація права (законодавства) – це процес впровадження в національні

правові системи єдиних юридичних норм з метою зближення цих правових систем або створення на їх основі спільної міжнародної правової системи.

Таким чином, гармонізація й уніфікація є основними способами правової інтеграції, однак вони відрізняються як за юридичною формою вирішення поставлених перед ними завдань, так і за своїми результатами. Під час гармонізації відбувається зближення права та законодавства, усунення суперечностей, колізій, а під час уніфікації відбувається впровадження єдиних норм до різних національних правових систем.

Загальним засобом проведення уніфікації права (законодавства) є міжнародно-правові конвенції, в яких формується нормативні приписи, що підлягають впровадженню в національні правові системи у незмінному вигляді. Вважаємо, що в якості прикладу уніфікації можна розглядати спроби прийняття так званого Світового Податкового кодексу, тому мову про уніфікацію можна вести, якщо б на рівні ЄС був прийнятий єдиний нормативно-правовий документ.

В європейському законодавстві (Єдиний Європейський Акт [71], Договір про заснування Європейської Спільноти [60], Договір про Європейський Союз [61]) оперують термінами «гармонічне функціонування» та «гармонічний розвиток» і підкреслюється, що ці цілі забезпечуються саме зближенням національних законодавств держав-членів в тій мірі, яка необхідна для існування загального ринку (ст. 3 Договору про заснування Європейської Спільноти [60]). Ю.С. Лихман робить висновок, що саме гармонізація супроводжує процес становлення єдиного внутрішнього ринку в ЄС [125, с. 564].

В монографії з питань гармонізації податкового законодавства, рівнозначна увага приділяється інструментам та тенденціям адаптації й гармонізації податкового законодавства, про що свідчить назви розділів [46]. При цьому на теоретичному рівні в основному розглядаються проблеми адаптації, зокрема, державна політика та нормативно-правове забезпечення (Розділ 2 «Сучасні тенденції адаптації податкового законодавства [46]), а проблеми гармонізації розглядаються в контексті міждержавних відносин в структурі ЄС та в контексті дослідження напрямів реформування окремих

податків, зокрема акцизного збору, податку на додану вартість, податку на нерухоме майно, екологічного податку та збору за провадження деяких видів підприємницької діяльності (Розділ 3 «Основні вектори гармонізації податкового законодавства України до вимог Європейського Союзу» [46]).

Доцільно зупинитися на вимогах законодавчих та нормативних документів. Так, у монографії «Гармонізація податкового законодавства: українські реалії» [46, с. 85-87] наведена детальна систематизація нормативно-правового забезпечення адаптації та гармонізації податкового законодавства України до ЄС, проте вже більшість цих документів (в основному укази та розпорядження Президента України) втратили чинність відповідно до Указу Президента України «Про визнання такими, що втратили чинність, деяких актів Президента України» № 398-2015 від 07.07.2015 р.

В Угоді про партнерство та співробітництво між Україною і Європейськими Співтовариствами та їх державами-членами від 14.06.1994 р. й протоколу до Угоди про партнерство і співробітництво між Україною і Європейським Співтовариством та їх державами-членам [227] не дається визначення поняття гармонізації. Сама ж Угода оперує такими традиційними для права ЄС термінами, як «зближення» (статті 51, 76), «адаптація» (статті 53, 77), «наближення» (стаття 60), «встановлення еквівалентних норм» (стаття 67) тощо, що відповідає офіційним перекладам Європейських документів. Це може означати, що в Угоді йдеться про різні способи визначення одного й того ж процесу, головною метою якого є створення однакових правових умов для суб'єктів співробітництва між Україною та ЄС. Про це свідчать і положення статті 51.2 Угоди, з яких випливає, що цей процес має забезпечити «приблизну адекватність законів».

В подальшому було підписано багато документів, серед яких на даний час залишаються діючими Закон України «Про Загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу» [79], Закон України «Про Концепцію Загальнодержавної програми адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу» [82], Концепція

адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу, затверджена постановою КМУ від 16 серпня 1999 р. №1496 [179], в яких адаптація визначається як пріоритетна складова процесу інтеграції України до Європейського Союзу, пріоритетний напрям української зовнішньої політики, процес приведення законів України та інших нормативно-правових актів у відповідність до законодавства ЄС (*acquis communautaire*) з урахуванням критеріїв, що висуваються ЄС до держав, які мають намір вступити до його складу (розділ I «Загальні положення» та Розділ II «Визначення термінів»). Одним із напрямів згаданих документів є адаптація податкового законодавства України до законодавства ЄС. Цей процес передбачає наближення та поступове приведення українського законодавства з питань оподаткування у відповідність до законодавства ЄС.

В окремих методичних документах пропонуються інші терміни, аніж затверджені в офіційних законодавчих документах. Так, в Методиці визначення критеріїв євроінтеграційної складової державних цільових програм [154], яка була розроблена в 2005 році Міністерством економіки та з питань європейської інтеграції України, використовуються одночасно терміни «адаптація» з синонімом «зближення» та «гармонізація» з синонімом «приведення у відповідність», які однаково тлумачаться як «процес приведення», але в першому випадку – законів України та інших нормативно-правових актів у відповідність з *acquis communautaire*, а у другому – національних стандартів у відповідність до стандартів ЄС.

В 2004 році наказом ДПА України були затверджені Методичні рекомендації щодо приведення положень проектів нормативно-правових актів з питань оподаткування у відповідність до законодавства Європейського Союзу та вимог положень угод ГАТТ-СОТ [180], в яких термін «адаптація» трактувався як процес розробки і прийняття нормативно-правових актів та створення умов для їх належного впровадження й застосування з метою поступового досягнення повної відповідності права України з європейським правом. Наближення, координація, імплементація та гармонізація визначалися

як правові форми адаптації, принципова відмінність у трактуванні яких полягала в тому, що наближення асоціювалося з процесом прийняття, внесення змін чи скасування правових норм, координація – з процесом узгодження законодавства, по яким наближення є неможливим або непотрібним, імплементація – з процесом транспонування та тлумачення, а гармонізація – з процесом коригування законодавства.

На даний момент актуальним є аналіз змісту Угоди про асоціацію між Україною та Європейським Союзом [226], як найважливішого документу, який визначає напрями внутрішньої та зовнішньої політики України. В Преамбулі та статті 1 «Цілі» мова йде про «зближення» з ЄС у політичній, економічній та правовій сферах та «адаптацію» законодавства (регуляторну адаптацію), й ці терміни застосовуються далі. Незважаючи на те, що в основних цілях термін «гармонізація» не використовується, проте він застосовується в окремих статтях, зокрема: статті 57 «Угода про оцінку відповідності та прийнятність промислових товарів»; статті 56 «Зближення технічного регулювання, стандартів та оцінки відповідності», статті 267 «Національна система контролю державної допомоги», «Управління державними фінансами: бюджетна політика, внутрішній контроль і зовнішній аудит», статті 352 Глави 4 «Оподаткування», яка стосується гармонізації політики щодо протидії та боротьби з шахрайством та контрабандою підакцизних товарів, в Главі 5 «Статистика» щодо гармонізації української статистичної системи з Європейською статистичною системою, статті 368 Глави 7 «Транспорт» стосовно гармонізації діючих стандартів та політики з існуючими в ЄС. Слід відмітити, що в главі 17 «Сільське господарство та розвиток сільський територій» мова також йде саме про поступове зближення та гармонізацію з відповідним правом та регуляторними стандартами ЄС (стаття 405).

Отже, проведений аналіз дозволяє сформулювати такі висновки:

1) для характеристики наслідків інтеграційних процесів використовується значна сукупність різних категорій (уніфікація, упорядкування, зближення, наближення, адаптація, стандартизація, гармонізація, інтеграція, ідентичність

тощо);

2) відсутня узгодженість у розумінні взаємозв'язку та кінцевої мети процесів інтеграції, гармонізації, адаптації тощо;

3) об'єкти вказаних процесів розглядаються залежно від галузі наук, в якій працює певний дослідник, що звужує коло відносин, які охоплюються відповідним процесом;

4) не розмежується статистичний та динамічний прояв інтеграції, гармонізації та адаптації;

5) у вітчизняному законодавстві використовується термін «адаптація», хоча при характеристиці процесів становлення єдиного внутрішнього ринку в ЄС використовується термін «гармонізація»;

6) проблеми гармонізації та адаптації законодавства розглядаються в основному у контексті процесів зовнішньої політики, які відбуваються на міждержавному рівні;

7) проблеми податкової гармонізації не розглядаються з урахуванням впливу інших елементів (блоків) державного регулювання в цілому по національній економіці та в окремих галузях, зокрема, в сфері сільського господарства.

Враховуючи означене, вважаємо слушною думку Г.Б. Клейнера, що гармонія – це не статичне і не локальне, а динамічне та інтегральне поняття [107] та Я.П. Демідова, який в якості вихідної бази в характеристиці гармонізації визначає її як феномен системного впорядкування, узгодження різноспрямованих інтересів діючих суб'єктів або узгодження інтересів різнорівневих структур [55]. Я.П. Демідов підкреслює, що гармонізація – це головний принцип стійкості складних систем, який хоча і може суперечити, наприклад, принципу концентрації зусиль та ресурсів на певних напрямках, а його сутність проявляється в прагненнях системи управління до досягнення найвищої, загальної цілі управління, коли сформульований повний набір конкретних цілей та задач найнижчого «кореневого» рівня, а ступінь досягнення кожної з них характеризується якісно високим рівнем. Слід

відзначити, що проблеми стійкості, рівноваги, ефективності, надійності систем постійно перебувають в сфер інтересів різних науковців, зокрема надзвичайно важливими є дослідження Л.Б. Міротіна та І.Е. Ташбаєва [149], які розглядають проблеми гармонії та дисгармонії складних логістичних систем. Повністю підтримуючи позицію Я.П. Демідова, вважаємо за необхідне додати, що цей принцип – принцип гармонізації – актуалізується в складних та великих системах, які утворюються в процесі інтеграції або в яких відбуваються процеси інтеграції.

На наш погляд, термін «адаптація» передбачає односторонній процес, в якому відповідні механізми та процедури виконує лише один суб'єкт. Тому з точки зору взаємовідносин між державами, доцільно вести мову про «гармонізацію» не як «адаптацію», а як взаємне «зближення», тобто як двосторонній процес узгодження вимог законодавчих та нормативно-правових актів, який не передбачає обов'язково повну єдність (ідентичність), а передбачає узгодження вимог податкового законодавства з урахуванням їх обов'язковості та рекомендаційних (варіативних) положень. В цьому контексті вважаємо, що висновок, зроблений авторами монографії з гармонізації податкового законодавства, а саме: «Здійснюючи гармонізацію, Україна повинна враховувати те, що цей процес має, як правило, односторонній характер, оскільки при цьому не йдеться про взаємні кроки з обох сторін щодо узгодження своїх правових норм, а тільки про зміни в українському законодавстві з метою його гармонізації з нормами права ЄС. Україна фактично не може впливати на процес нормотворення в системі ЄС» [46, с. 52], є дещо вузькоспрямованим і не повною мірою відображає принципи демократичного суспільства, на яких будуються відносини в європейському співтоваристві. Більш обґрунтованими є висновки С.В. Грищака, який вважає, що гармонізація законодавства передбачає процес узгодження та прийняття спільними зусиллями всіма учасниками єдиних принципів, положень, актів тощо і в цьому полягає її головна відмінність від адаптації [51, с. 275].

На нашу думку, гармонізацію законодавства в сфері оподаткування

сільськогосподарських товаровиробників та забезпечення механізму управління оподаткуванням необхідно розглядати як процес спільного узгодження та прийняття концептуальних підходів в даній сфері, правових правил та норм. При цьому найважливішими ознаками гармонізації (яка відрізняє її від уніфікації, адаптації) мають бути: концептуальний (узагальнюючий, стратегічний) характер правових норм, які узгоджуються між собою, та приймаються; партнерські відносини суб'єктів, які приймають участь в процесі гармонізації. Гармонізацію слід розглядати не як самоціль, а як засіб, інструмент створення ефективного механізму оподаткування та механізму управління оподаткуванням сільськогосподарських товаровиробників України в умовах посилення та поглиблення інтеграційних процесів як на національному, так і на міждержавному рівні.

Доцільно зупинитися на питаннях класифікації гармонізаційних процесів.

Велика увага в сфері гармонізації приділяється фахівцями в галузі обліку, звітності та аудиту, оскільки саме в цій сфері необхідність забезпечення відповідності з міжнародними стандартами була висунута на перший план. Так, Г.М. Давидов та Н.С. Шалімова детально розглянули процеси гармонізації та стандартизації в сфері обліку і звітності й виділяють такі види гармонізації: за рівнем дії (глобальну та локальну), за механізмом реалізації (регульована та ініціативна), за методом здійснення (формальна та принципова) [52].

Аналізуючи гармонізацію в праві внутрішнього ринку Європейського Союзу, Ю.С. Лічман виділяє такі її види [125]: неформальна гармонізація (гармонізація шляхом добровільного взаємного визнання); судова гармонізація або «негативна гармонізація», яка полягає в скасуванні законодавства, а не в заміні його іншим, шляхом, наприклад, опротестування Судом ЄС національних постанов, які створюють перешкоди для «вільного переміщення» товарів тощо; позитивна гармонізація, яка передбачає заміну національного законодавства правилами, які діють по всій Європі; законодавча гармонізація, яка передбачає випуск директив та регламентів, й яка, в свою чергу, може бути повною (національне законодавство повністю замінюється, а держава-член втрачає право

створити нове законодавство у відповідній сфері), мінімальною (встановлюються мінімальні стандарти з правом для держав встановити більш жорсткі правила) та частковою (передбачає гармонізацію в тій чи іншій сфері). Якщо порівняти розробки Ю.С. Лічмана з розробками К.С. Лещенка [122], то можна побачити, що шляхи проведення позитивної гармонізації схожі, проте шляхи та методи негативної гармонізації більш різноманітні (заборона, усунення, опротестування).

Д. Ісаєв також аналізував такі моделі гармонізації як «модель повної гармонізації», селективна гармонізація або «модель мінімальної гармонізації». Вченим було зроблено висновок про перехід від повної до мінімальної гармонізації, що свідчить про постійний розвиток даного процесу, пошук нових форм та методів гармонізації [99]. Ці рівні також були досліджені С.В. Грищаким в контексті розгляду обсягів адаптації законодавства України до законодавства ЄС [51, с. 276].

Відзначаючи важливість даних класифікацій (Ю. Лічмана, К. Лещенка, Д. Ісаєва, С. Грищака), слід зауважити, що в них не характеризується сутність формальної гармонізації, види гармонізації за змістом ув'язані з суб'єктом її здійснення, що не дозволяє в повній мірі представити її сутність.

Л.В. Бицюра зазначає, що концептуально диференціюють два принципово відмінних рівня гармонізації законодавства: статична гармонізація (гармонізація змісту законів) та динамічна гармонізація (гармонізація дії законів) [10, с. 189]. Остання поділяється за наступними підрівнями: темпоральна гармонізація законодавства (подолання суперечностей законів без внесення змістовних змін, а за допомогою коригування тимчасових елементів щодо часу набрання законної сили, визнання таким, що втратив чинність, призупинення дії закону, здійснення конституційного контролю за конституційністю закону); алгоритмічна гармонізація (узгодження послідовності набрання законодавчими нормативно-правовими актами законної сили) [10, с. 189].

У фаховій літературі виділяють також два методи, за допомогою яких реалізується гармонізація в податковій сфері: позитивна (безпосередньо

гармонізація національних законодавств) та негативна (встановлення заборон на певні дії держав-членів, які суперечать політиці ЄС), які не мають чіткого легального (законодавчого) визначення, але найбільш точно передають характер й особливості впливу рішень та інститутів ЄС на регулювання інтеграційних процесів та досягнення цілей договорів [65, с. 670].

Слід погодитися з думкою, що тенденції гармонізації охоплюють всі сторони функціонування податкового механізму: основні показники податкових систем; податкове право різних країн; проблеми міжнародного подвійного оподаткування та антиподаткування; оподаткування інвестиційної діяльності; податкове адміністрування тощо [66]. Тому необхідно виділяти два напрями гармонізації: гармонізація термінів та гармонізація складових (елементів) механізму (системи). Такий підхід зумовлений тим, що гармонізація термінів в більшості випадків не може бути самоціллю, оскільки ідентичність (однаковість) застосованого терміну передбачає ідентичність (однаковість) принципів функціонування певного об'єкту, адже без однаковості принципів (інструментів, механізмів тощо) однаковість термінів, може і не повністю, але втрачає певний рівень доцільності.

Н.В. Філіппова обґрунтовано виділяє два види гармонізації: гармонізація податкового законодавства та гармонізація податків (податкова гармонізація), проте вважає, що принципова відмінність між ними полягає в тому, що перша є предметом дослідження юридичних наук, а друга – фінансових та економічних [229, с. 74], що, на наш погляд, обмежує коло дослідження механізмів державного регулювання.

Як справедливо підкреслено в монографії з питань гармонізації податкового законодавства: «У світовій практиці державного регулювання економіки податкова система стоїть поряд з такими інструментами, як бюджетне фінансування прийнятих пріоритетів і вплив через кредитну політику на грошовий обіг та господарську кон'юнктуру в цілому. І якщо фінансовий механізм є головним елементом економічних методів управління, оскільки саме він визначає мотивацію господарської діяльності, то податкова

система – його несуча конструкція» [46, с. 47]. Тому гармонізацію податкового законодавства слід розглядати у взаємозв'язку з іншими інструментами державного регулювання та їх проявом в господарському, бюджетному, трудовому та фінансовому законодавстві.

Існують різні підходи до класифікації форм та інструментів державного впливу на економіку, які більш узагальнено чи деталізовано відображають елементи державного регулювання. Зокрема, вітчизняними вченими виділено такі: правове регулювання, адміністративне регулювання, індикативне планування, бюджетно-податкове регулювання, грошово-кредитне регулювання, цінове регулювання, регулювання, спрямоване на забезпечення реалізації структурної, науково-технічної, інвестиційної політики, соціально орієнтоване регулювання, еколого-економічне регулювання [142, с. 196]. Дж. Стігліц визначає чотири загальних регулятивних блоки: грошово-кредитний (монетарний); бюджетно-податковий; зовнішньоекономічний; соціальний [207].

З цих позицій слід відзначити один принциповий недолік в розгляді терміну «гармонізація» науковцями та практиками, а саме: звуження його впливу лише на процеси, які відбуваються на міждержавному рівні. Автори монографії з гармонізації податкового законодавства справедливо зауважують, що «поняття «гармонізація» однаковою мірою належить як до національного, так і міжнародного права» [46, с. 51], але без подальших висновків. На наш погляд, гармонізація як процес узгодження вимог законодавства, повинна використовуватися для характеристики процесів реформування законодавства як на міждержавному рівні, так й національному рівні в контексті узгодження вимог законодавства в різних сферах, яке стосується одного об'єкта регулювання. Такий підхід є надзвичайно важливим саме для механізму управління оподаткуванням сільськогосподарських товаровиробників, на діяльність яких мають вплив всі галузі законодавства (бюджетне, податкове, соціальне, трудове та ін.).

Також, при характеристиці гармонізації слід враховувати суб'єктів, втягнутих в процес механізму управління оподаткуванням, а саме: платників

податків, податкових агентів, податкові органи, інші органи, задіяні в даному механізмі (органи виконавчої влади, законодавчі органи тощо). Зокрема у вітчизняній літературі акцентується увага на гармонізації інтересів держави та платників податків [146], у фаховій літературі розглядається питання гармонізації відносин платників податків та податкових органів [219; 147]. В світлі цього цікавою є робота, присвячена гармонізації податкових відносин, російського науковця, в якій розглядаються проблеми гармонізації податкових відносин у федеративній державі [173], зокрема між представниками влад різного рівня та платниками податків, а також податкових відносин між публічно-правовими утворенням у федеративній державі. Концепція федералізму для нашої країни є дискусійною, проте можливим є розгляд вказаних розробок в світлі тенденції до децентралізації влади та посилення функцій й повноважень місцевих органів влади.

М.Р. Пінська розглядає під гармонізацією податкових відносин взаємне узгодження інтересів економічних агентів та держави, яке реалізується через систему оподаткування з одного боку, та забезпечення балансу податкових інтересів носіїв влади, яке реалізується в рамках системи міжурядових відносин, з іншої [173].

М. Шульга зауважує, що концепція і практика інтеграційної розбудови ЄС базується на трьох принципах: перший – інтеграція є засобом, а не метою; другий – інтеграція потребує поступовості і руху «крок за кроком»; третій – інтеграція потребує адекватного механізму, який дозволяв би, з одного боку, сприймати існуючі протиріччя як джерело подальшого розвитку інтеграційних процесів, а, з іншого, приймати збалансовані стосовно інтересів різних сторін рішення та доводити їх до виконання [239].

Розглядаючи гармонізацію як ціль, інструментами забезпечення її ефективності є упорядкування, уніфікація, стандартизація. Слід погодитися з думкою, що вихідним пунктом гармонізації податкового законодавства України з європейським правом є уніфікація термінології, яка використовується в цих двох правових системах. Вважається, що процес адаптації законодавства слід

розпочинати саме з юридичної термінології [7], а чіткий понятійно-категоріальний апарат дуже важливий, і вироблення сталої системи юридичних понять і термінів є не просто результатом наукового дослідження, а необхідною умовою, одним з пріоритетних напрямів правового реформування, тільки така система може забезпечити зближення законодавства, його одноманітне тлумачення, а також вірне застосування правових норм [6].

Отже, змістовне наповнення ці категорії повинні отримувати з урахуванням їх представлення в статистиці та динаміці, залежно від того, що очікується як кінцевий результат та якими інструментами він має бути досягнутий. Базуючись на визнанні гармонізації як головного принципу стійкості й стабільності складних та великих систем, які утворюються в процесі інтеграції або в яких відбуваються такі процеси, обґрунтовано:

1) по-перше, необхідність дуального представлення та використання терміну «гармонізація» як процесу взаємного узгодження в процесі активної та послідовної взаємодії для характеристики процесів реформування механізму управління оподаткування та його законодавчого регулювання на різних рівнях (міждержавному, національному, галузевому та регіональному) та як відповідного стану (результату) даного процесу;

2) по-друге, коригування змісту законодавчих та нормативних документів з метою відповідної заміни терміну «адаптація», який пов'язується з євроінтеграційними процесами України та передбачає односторонній процес, терміном «гармонізація», який характеризується як двосторонній складний процес узгодження вимог законодавчих та нормативно-правових актів з метою забезпечення ефективності співробітництва;

3) по-третє, необхідність розгляду гармонізації не як самоцілі, а як засобу, інструменту створення ефективного механізму управління оподаткуванням сільськогосподарських товаровиробників України в умовах посилення та поглиблення інтеграційних процесів на різних рівнях, в контексті узгодження вимог законодавства у різних сферах, які стосуються одного об'єкта регулювання (рис. 1.3).

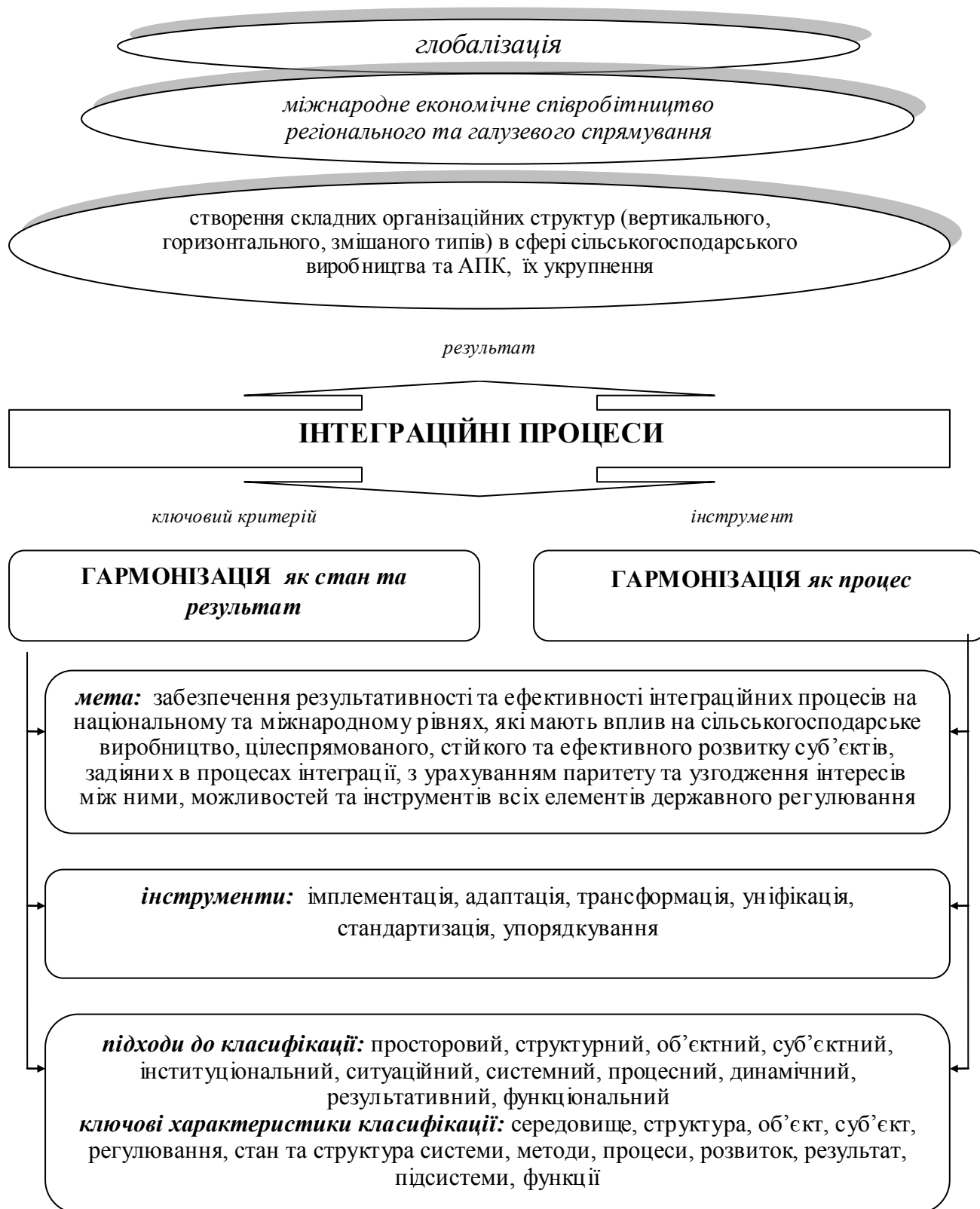


Рис. 1.3. Характеристика гармонізації як інструменту розвитку та реформування механізму управління оподаткуванням сільськогосподарських товаровиробників в умовах поглиблення інтеграційних тенденцій

Джерело: розроблено автором

Вважаємо, що класифікація гармонізації дозволить більш повно представити її сутність та зміст. Використовуючи розробки науковців, які були розглянуті вище та застосовуючи в якості бази класифікацію міжнародних інтеграційних процесів, розроблену С.М. Пасько [170], можна запропонувати розширену класифікацію різних її видів, виділених на основі застосування різних підходів (ситуаційного, структурного, системного, функціонального, процесного, просторового, динамічного тощо), ключових характеристик та відповідних класифікаційних ознак, які дозволяють комплексно представити її прояв (табл. 1.6).

По-різному трактуються принципи гармонізації як процесу у фаховій літературі. Так, автори монографії з питань гармонізації зазначають, що реалізація адаптації законодавства повинна здійснюватися з додержанням таких основних принципів: узгодженості пріоритетів адаптації законодавства з основними напрямками правової реформи в державі, Стратегією та Програмою інтеграції України до Європейського Союзу, Програмою діяльності Кабінету Міністрів України, іншими загальнодержавними й національними програмами; поступовості і планованості наближення законодавства України до законодавства ЄС; інтегральної єдності процесу адаптації законодавства України до законодавства ЄС з загальним нормотворчим процесом в Україні; тісної взаємодії Верховної Ради України та Кабінету Міністрів України у процесі адаптації законодавства, координації розробки та реалізації планів Верховної Ради України та Кабінету Міністрів України щодо цілей, етапів, ресурсів та об'єктів робіт у зазначеній сфері; поєднання бюджетного і позабюджетного фінансування; максимально ефективного використання міжнародної технічної допомоги [46, с. 88-89].

С.А. Пантюхіна та І.Ф. Іскакова до основних принципів гармонізації відносять: узгодженість правового регулювання; синхронність прийняття гармонізованих актів; послідовність етапів гармонізації; пріоритетність міжнародних договорів над національним законодавством [169].

Класифікація гармонізації як ключового критерію та інструменту інтеграційних процесів

Підхід	Ключова характеристика	Класифікаційна ознака	Види гармонізації
Просторовий	Середовище	взаємозв'язок	• із зовнішнім середовищем; в межах внутрішнього середовища
		рівень ієрархії	• міждержавна; національна; галузева; регіональна; організаційні формування, утворені в процесі інтеграції; суб'єкт господарювання
Структурний	Структура	обсяг	• повна; мінімальна; часткова
		однорідність рівнів	• однорівнева; багаторівнева
		рівні централізації	• централізована; децентралізована
Об'єктний	Об'єкт	об'єкт гармонізації	<ul style="list-style-type: none"> • гармонізація податкового законодавства; гармонізація податкового законодавства з урахуванням зв'язку із іншими сферами законодавства (господарським, бюджетним, трудовим, фінансовим) • гармонізація податкової термінології; елементів податків; податкових відносин; суб'єктів податкових відносин; механізму оподаткування; механізм управління оподаткуванням
Суб'єктний	Суб'єкт	суб'єкти впливу	• гармонізація платників податків; гармонізація податкових агентів; гармонізація податкових органів
		суб'єкт здійснення	• законодавча; судова; професійна
Інституційно-нальний	Регулювання	обов'язковість	• обов'язкова; рекомендована
		урегульованість	• регульована; ініціативна
		оформлення	• формальна; неформальна
Ситуаційний	Стан та структура системи	зв'язок із часом	<ul style="list-style-type: none"> • статична; динамічна • темпоральна; алгоритмічна
		стійкість	• стійка; нестійка
Системний	Елементи	кількість	• багатостороння; одностороння
		взаємозв'язок елементів	• з домінуючим впливом; рівноправна
		охоплення нормативно-правового забезпечення	• вертикальна; горизонтальна; в межах окремого нормативно-правового акту
Процесний	Методи	методи здійснення	<ul style="list-style-type: none"> • формальна; принципова • позитивна; негативна
	Процес	наповнення спрямування	• логічна; лінгвістична; змістовна
Динамічний	Розвиток	час здійснення	• швидка; помірна
		фаза розвитку	• зростаюча; зріла; стагнуюча
		тривалість	• довгострокова; середньострокова; короткострокова
		узгодженість	• з існуючою практикою; конвергентна; комплементарна; синхронна
Результативний	Результат	досягнення результату	• результативна; нерезультативна
Функціональний	Підсистеми	характеристика підсистем	• гармонізація законодавчої, інформаційної, технічної, адміністративної та інших підсистем
	Характеристика функцій	функціональні повноваження	• гармонізація прав, обов'язків, повноважень, функцій

Джерело: розроблено автором

К.С. Лещенко підкреслює, що в основі процесу гармонізації в ЄС лежить, в першу чергу принцип субсидіарності, який полягає в максимальній децентралізації правового регулювання та в передачі його на рівень держав-членів, а також правова доктрина пропорційності гармонізації, тобто дії держави повинні бути ефективними та не виходити за межі цілей, яким слугують [122].

М.Р. Пінська виділяє такі принципи гармонізації податкових відносин: розробка та реалізація управлінських рішень, які забезпечують кожний рівень влади необхідними та достатніми ресурсами для виконання покладених на них функцій; узгоджена та впорядкована діяльність публічно-правових утворень в сфері податкових відносин, їх кооперація (співробітництво) та солідарна відповідальність, чітке розмежування їх податкових повноважень; взаємне узгодження інтересів та дій представників влади з приводу формування податкових доходів бюджетів; дотримання прав платниками податків та виконання ними своїх обов'язків в процесі мобілізації податкових доходів до бюджетів відповідних публічно-правових утворень [173].

Виділяються такі наукові методологічні основи, на яких має бути побудована гармонізація, як процес приведення у відповідність, а саме: єдність, завершеність, цілісність, пропорційність, узгодженість та досконалість [13, с. 112] й основні принципи гармонізації: транспарентність, взаємна довіра, контроль країни походження товару, єдине ліцензування [99; 125, с. 567].

Слід відзначити пропозиції Л.Ю. Фоміної [232], які підтримує і О.В. Кушнарьова [119], в сфері проблем уніфікації нормативної правової термінології стосовно основних вимог, яких необхідно досягти в процесі забезпечення відповідності нормативних правових термінів: 1) однозначність (єдність); 2) відсутність синонімів; 3) стабільність; 4) системність; 5) стислість; 6) відмова від надмірного вживання термінів-аббревіатур і скорочень, утворених з двох або більше слів; 7) лінгвістична і стилістична правильність, благозвучність; 8) експресивна нейтральність, відсутність конотації (конотація [лат. *con* – разом, *notatio* – позначати] – одне з основних понять стилістики, яке

означає додаткові семантичні і стилістичні відтінки, що накладаються на основне значення слова в процесі комунікації і надають вислову експресивного забарвлення, певного тону, колориту); 9) точність; 10) доступність; 11) відмова від зловживання іноземними термінами; 12) загальновизнаність; 13) сучасність; 14) використання лексики абстрактного характеру при вживанні нормативної правової термінології; 15) відмова від вживання невдалих канцеляризмів, словесних штампів, бюрократичних виразів з ослабленим семантичним значенням, слів бюрократичного жаргону; 16) дефінітивність. На наш погляд, перелік цих вимог доцільно використати при розширенні принципів гармонізації механізму управління оподаткуванням сільськогосподарських товаровиробників.

Такий підхід є важливим для визначення напрямів розвитку та реформування механізму управління оподаткуванням сільськогосподарських товаровиробників, оскільки сільське господарство традиційно схильне до активного державного втручання, яке поєднує і пільгове оподаткування, і прямі форми державної підтримки, а на діяльність самих сільськогосподарських товаровиробників мають вплив всі галузі законодавства (бюджетне, податкове, соціальне, трудове, господарське тощо), різні форми та інструменти державного регулювання (бюджетно-податкове, грошово-кредитне, цінове, еколого-економічне тощо).

Висновки до розділу 1

В результаті дослідження теоретичних та методичних підходів до визначення та характеристики основ управління оподаткуванням сільськогосподарських товаровиробників зроблено такі висновки:

1. Обґрунтовано, що управління оподаткуванням більш широке й комплексне явище, яке включає і організацію управління податковим процесом

(податковий менеджмент), і організаційно-розпорядчу діяльність уповноважених державних органів у сфері управління процесами оподаткування (податкове адміністрування) в основі якого закладені загальні принципи і фундаментальні положення управління економікою, системного підходу й аналізу. Управління оподаткуванням сільськогосподарських товаровиробників – це динамічний науково-практичний процес, багатогранний за своїм змістом, цільовими установами та умовами організації, який ґрунтується на галузевій специфіці, формується відповідно до економічних умов, що склалися на певний момент часу та трансформується під впливом зміни зовнішнього середовища, спрямований на стимулювання розвитку сільськогосподарських товаровиробників й орієнтований на реалізацію стратегічних цілей розвитку аграрного сектора національної економіки.

2. Механізм управління оподаткуванням сільськогосподарських товаровиробників являє собою сукупність управлінських дій органів державної влади, господарського управління та контролю, органів суспільного нагляду та професійних організацій, що реалізуються ними спільно з сільськогосподарськими товаровиробниками у процесі справляння податкових платежів й спрямовані на забезпечення стимулюючого впливу податкової системи на розвиток аграрної сфери, виконання податками регулюючої і фіскальної функцій, усунення недоліків чинних методик справляння податків, формування оптимальної системи оподаткування.

3. Механізм управління оподаткуванням сільськогосподарських товаровиробників має забезпечувати ефективне функціонування усіх його елементів через: ідентифікацію проблем розвитку аграрної сфери; визначення стратегічних і тактичних цілей її розвитку, ієрархії визначених цілей за пріоритетністю та концентрації зусиль на досягненні найважливіших з них; аналіз позитивного закордонного досвіду й можливостей його адаптації до вітчизняних умов; аналіз альтернативних способів досягнення цілей; оцінку економічних результатів, вигід, втрат, ризиків; оцінку ефективності; корегування механізму з урахуванням фактору часу/економічної ситуації або

регіональної специфіки.

4. Узагальнення практики оподаткування сільськогосподарських товаровиробників в Україні та за кордоном, дозволяє визначити такі напрями його розвитку: спрощення системи оподаткування, зниження податкового навантаження; податкове стимулювання оновлення та технічного переоснащення основних фондів, ресурсозбереження, раціонального використання земель сільськогосподарського призначення; стимулювання інвестицій та інновацій. В Україні здебільшого означені напрями на даний час не мають практичної реалізації, а носять формальний, декларативний характер, що вимагає їх врахування під час розробки напрямів удосконалення організаційно-економічного механізму управління оподаткуванням сільськогосподарських товаровиробників.

5. Інтеграційні процеси, посилення яких в останні роки у сфері сільськогосподарського виробництва є закономірним явищем, призводять до утворення інтегрованих структур вертикального та горизонтального типу різних організаційних форм, різних форм міжнародного економічного співробітництва в результаті яких зростає обсяг та інтенсивність взаємозв'язків і взаємодії, в рамках діючого механізму й з'являються нові рівні управління. Базуючись на визнанні гармонізації як головного принципу стійкості та стабільності складних та великих систем, які утворюються в процесі інтеграції або в яких відбуваються такі процеси, обґрунтовано необхідність дуального представлення та використання терміну «гармонізація» як процесу взаємного узгодження та як відповідного стану (результату) даного процесу; коригування змісту законодавчих та нормативних документів з метою відповідної заміни терміну «адаптація», терміном «гармонізація»; необхідність розгляду гармонізації не як самоцілі, а як засобу, інструменту створення ефективного механізму управління оподаткуванням; важливості врахування її різних видів, які дозволяють комплексно представити її прояв.

Основні положення та висновки першого розділу висвітлені в публікаціях автора [18; 23; 22; 21; 37; 19].

РОЗДІЛ 2

СУЧАСНИЙ СТАН ТА ОЦІНКА ДІЄВОСТІ МЕХАНІЗМУ УПРАВЛІННЯ ОПОДАТКУВАННЯМ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ТОВАРОВИРОБНИКІВ

2.1. Оцінка сучасних тенденцій виробничої та фінансово-економічної діяльності сільськогосподарських товаровиробників в Україні

Дослідження тенденцій функціонування механізму управління оподаткуванням сільськогосподарських товаровиробників та його дієвості повинно, в першу чергу, базуватися на оцінках особливостей розвитку самої галузі, яка є стратегічно важливою для України і перебуває під постійною увагою як офіційних органів України, так і професійних громадських (суспільних) та міжурядових організацій. Серед останніх досліджень в цій сфері, які дозволяють узагальнити ключові тенденції розвитку галузі та встановити системні причинно-наслідкові зв'язки, крім основних статистичних збірників та доповідей, слід виділити такі: Стратегія секторної конкурентоспроможності для України – фаза III. Політика щодо інвестування у сільське господарство: Україна. Звіт за підсумками проекту. Грудень 2015 [216]; Єдина комплексна стратегія розвитку сільського господарства та сільських територій на 2015-2020 рр. [70]; Стратегічні пріоритети і завдання податкової реформи в Україні [209]; Проблеми розвитку аграрного виробництва в Україні і перспективні напрями використання аграрного потенціалу держави для підвищення продовольчої безпеки [181]; Звіт про результати дослідження державної підтримки суб'єктів господарювання в Україні [97].

Результатом виробничої діяльності сільськогосподарських товаровиробників є сільськогосподарська продукція, яка виступає ресурсною складовою виробництва у різних галузях національного господарства, а у харчовій промисловості – її основою. Якщо в 1991 році валова додана вартість,

яка генерується сільським господарством (включаючи лісове і рибне господарство), становила 22,8%, то в 1995 році цей показник знизився до 15,4%, в 2000 році він становив 17,1%, в 2005 році – 10,4%, в 2010 році – 8,4%, в 2014 році – 11,8% (табл. 2.1). Отже, за останні десять років Україна, завдяки своїм ґрунтам і агрокліматичним умовам, істотно збільшила обсяги виробництва сільськогосподарської продукції й її експорт, ставши одним з провідних світових виробників та експортерів.

Таблиця 2.1

Валова додана вартість за видами економічної діяльності в Україні

Показник	2010 р.	2011 р.	2012 р.	2013 р.	2014 р.
Валова додана вартість (основні ціни) у фактичних цінах, мільйонів гривень, всього	992175	1166900	1262157	1336364	1361696
<i>в тому числі:</i>					
Сільське, лісове та рибне господарство	82948	109961	113245	132354	160516
Промисловість	250774	294067	313565	303086	310874
Будівництво	36648	41057	40500	38450	34979
Оптова та роздрібна торгівля, ремонт автотранспортних засобів і мотоциклів	162171	201746	210232	222789	222675
Транспорт, складське господарство, поштова та кур'єрська діяльність	87269	108123	103869	110085	109136
Тимчасове розміщування й організація харчування	10105	11639	11459	11540	9789
Інші види економічної діяльності	362260	400307	469287	518060	513727
У відсотках до загального підсумку					
Валова додана вартість (основні ціни) у фактичних цінах, мільйонів гривень, всього	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0
<i>в тому числі:</i>					
Сільське, лісове та рибне господарство	8,4	9,4	9,0	9,9	11,8
Промисловість	25,3	25,2	24,8	22,7	22,7
Будівництво	3,7	3,5	3,2	2,9	2,6
Оптова та роздрібна торгівля, ремонт автотранспортних засобів і мотоциклів	16,4	17,3	16,7	16,7	16,4
Транспорт, складське господарство, поштова та кур'єрська діяльність	8,8	9,3	8,2	8,2	8,0
Тимчасове розміщування й організація харчування	1,0	1,0	0,9	0,9	0,7
Інші види економічної діяльності	36,4	34,3	37,2	38,7	37,8

Джерело: складено за даними Державної служби статистики України [206]

Зростання продуктивності та виробництва в сільському господарстві посилили його роль в українській економіці. За 2003-2014 рр. цей показник зріс

на 71 %, у той час як інші сектори економіки в сукупності зросли лише на 26 %.

Стратегічна позиція сільського господарства України зумовлена, в першу чергу, природними умовами і наявністю ґрунтів. За даними Світового банку частка ріллі в загальній земельній площі України становить 56,1%. За цим показником Україна знаходиться на третьому місці після Бангладеш (59,0%) і Данії (56,7%), тобто серед країн, які охоплені базою даних Світового банку [252]. Дещо менший показник мають такі країни, як Індія (52,8%), Молдова (55,2%). За іншим показником: площа ріллі (га) на одну людину - Україна знаходиться на шостому місці після Австралії (2,00 га), Канади (1,31 га) Казахстану (1,73 га), Аргентини (0,93 га), Нігеру (0,87 га), Росії (0,85 га), Литви (0,77 га), маючи в розпорядженні 0,72 га.

Якщо проаналізувати показники валової доданої вартості та урожайності в інших країнах світу, які представлені в таблиці Б.2 додатку Б і розподілені за такими групами, як: країни ЄС, країни пострадянського простору, інші країни та узагальнені на рис. 2.1, можна зробити висновок, що фактично спостерігається або стійка тенденція зниження показника, в основному для країн пострадянського простору, країн Східної Європи та країн, що розвиваються (Білорусь – з 21,0% до 8,9%; Туреччина – з 15,8% до 8,0%; Румунія – з 20,1% до 5,4%; Індія – з 29,4% до 17,8%; Казахстан – з 12,9% в 1995 році (дані за 1991 р. відсутні) до 4,7% в 2014 році), або несуттєве зниження даного показника в основному для країн з розвинутою ринковою економікою (Австралія – 3,5-2,4%; Франція – 2,9-1,7%; Італія – 3,5-2,2%).

Галузь сільського господарства забезпечує практично 10% ВВП України. Для країн-сусідів – Польщі, Росії, Словаччини, Угорщини – галузь сільського господарства в загальному обсязі ВВП становить лише 3-4%, Румунії – 6%, для Білорусі – 9%. Вищий, у порівнянні з Україною, показник валової доданої вартості, одержаної в аграрній галузі серед країн – сусідів, має лише Молдова (15%).

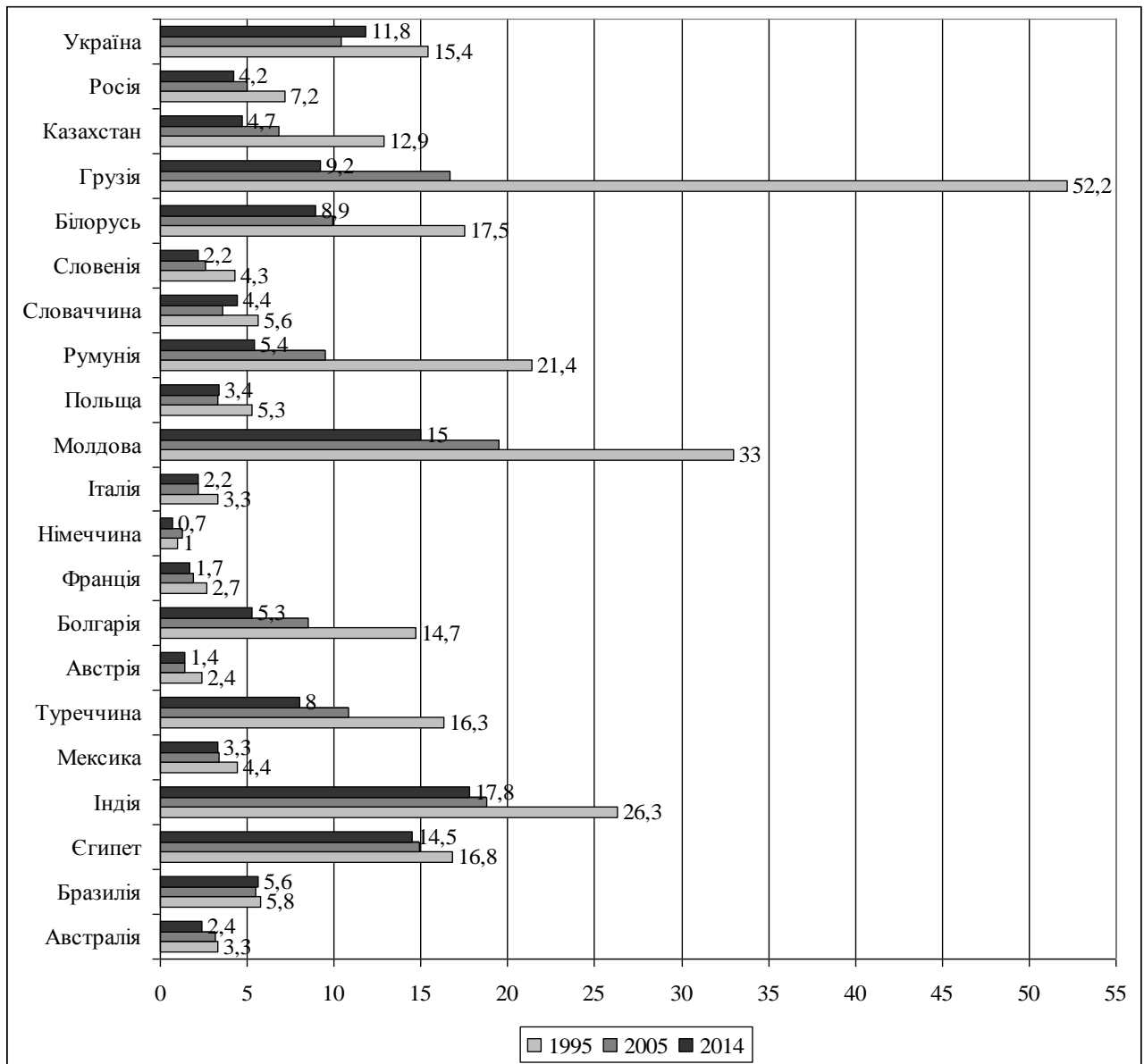


Рис. 2.1. Частка валової доданої вартості сільського господарства, %

Джерело: розраховано автором за даними Світового банку [252]

Незважаючи на зростаючу тенденцію самого показника валової доданої вартості, продуктивність сільського господарства в Україні все ще істотно відстає від інших країн за двома головними показниками, які, на наш погляд, характеризують ефективність сільського господарства: обсяг валової доданої вартості сільського господарства на одного працюючого та урожайність. Урожайність зернових культур в Україні (за даними Світового банку) набагато нижча від її конкурентів. Країни Західної Європи (Словенія, Словаччина, Італія, Німеччина, Франція, Австрія), інші країни світу, де зернові вирощуються з більшою інтенсивністю, мають значно вищу урожайність (рис. 2.2.).

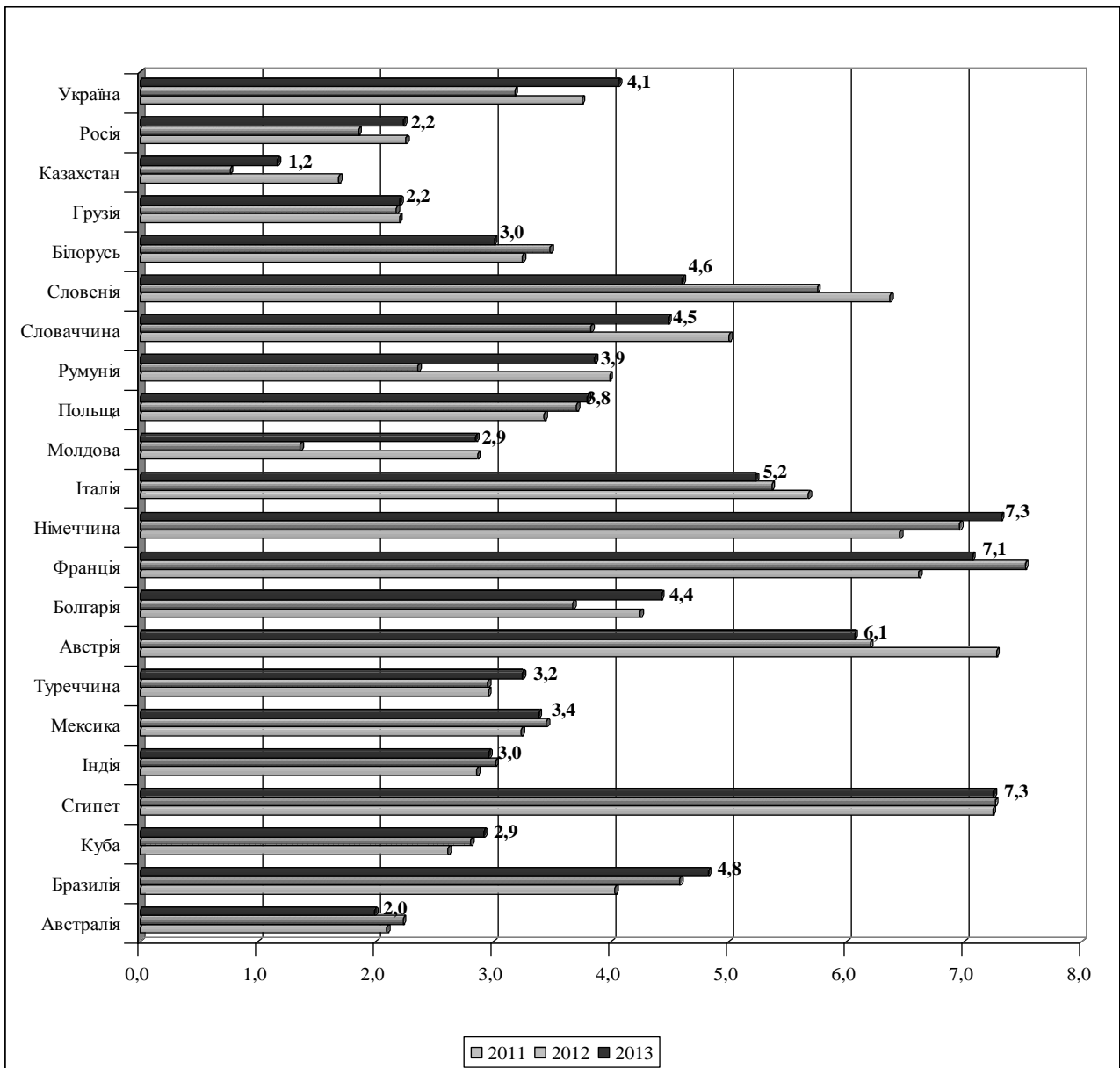


Рис. 2.2. Урожайність зернових культур, 2011-2013 рр., т/га

Джерело: розраховано автором за даними Світового банку [252]

Суттєва різниця в урожайності простежується по такій стратегічно важливій продукції як пшениця та ячмінь, про що свідчать офіційні дані Мінагрополітики [70] та розрахунки аналітиків [172]. Позитивною тенденцією є те, що у порівнянні з іншими країнами пострадянського простору (Білорусь, Росія, Казахстан) та деякими країнами Східної Європи (Румунія, Польща) урожайність зернових в Україні є дещо вищою.

Офіційні дані Державної служби статистики [206] дозволяють здійснити порівняння основних показників розвитку сільського господарства в Україні та в інших країнах світу (табл. 2.2).

Основні показники розвитку сільського господарства України та інших країн світу в 2013 році

Країни	Урожайність зернових і зернобобових культур		Урожайність картоплі, ц/га		Урожайність овочів і баштанних культур, ц/га		Урожайність плодів, ягід і винограду, ц/га		Надій молока від однієї корови, кг	
	ц/га	Місце країни	ц/га	Місце країни	ц/га	Місце країни	ц/га	Місце країни	кг	Місце країни
Україна	39,9	17	159,7	22	185,2	21	99,4	15	4446	17
<i>Весь світ</i>	<i>35,5</i>		<i>194,7</i>		<i>195,0</i>		<i>113,5</i>		<i>2347</i>	
Австрія	59,9	7	286,3	12	381,7	2	121,1	10	6460	12
Аргентина	46,4	13	287,8	11	182,0	22	162,9	5	5379	15
Білорусь	29,7	23	193,6	18	253,8	11	50,6	22	4361	18
Болгарія	44,2	14	121,4	25	152,6	23	61,6	21	3978	19
Бразилія	43,7	16	277,5	14	244,5	13	164,6	4	1492	25
Великобританія	64,8	5	401,4	4	221,2	18	133,4	7	7758	6
Греція	44,1	15	253,6	15	364,9	4	131,5	8	3801	21
Данія	63,0	6	400,0	5	288,6	9	112,7	12	8766	2
Іспанія	39,5	18	309,4	10	377,6	3	112,9	11	7655	7
Італія	51,5	10	248,6	16	256,1	10	142,5	6	5175	16
Казахстан	11,6	25	181,5	20	229,0	16	41,1	24	2245	24
Канада	39,5	20	325,1	8	238,9	14	100,5	14	8739	3
Китай	57,6	8	170,9	21	238,8	15	111,3	13	2934	23
Нідерланди	85,8	1	436,5	2	571,5	1	337,3	1	7644	8
Німеччина	72,7	2	398,3	6	314,0	7	129,0	9	7293	9
Польща	37,7	21	187,8	19	351,0	5	97,9	16	5388	14
Росія	22,0	24	144,6	24	195,6	19	75,6	19	3900	20
Румунія	38,4	19	158,5	23	150,8	24	69,5	20	3771	22
США	72,4	3	466,1	1	326,3	6	238,3	2	9902	1
Угорщина	47,9	12	218,3	17	190,9	20	86,7	18	6869	10
Фінляндія	37,0	22	281,3	13	294,9	8	31,5	25	8222	5
Франція	70,0	4	434,0	3	222,6	17	93,4	17	6414	13
Швейцарія	56,1	9	311,9	9	250,8	12	176,1	3	6786	11
Швеція	51,0	11	337,6	7	136,4	25	47,8	23	8459	4

Джерело: складено автором з використанням офіційних даних Державної служби статистики України [206]

Майже за всіма показниками Україна знаходиться на останніх місцях серед 25 відібраних для аналізу країн: по урожайності зернових – на 17 місці, картоплі – на 22, овочів та баштанних – на 21, плодів, ягід та винограду – на 15, по надою молока на 1 корову – на 17 місці. Розрив з найкращими показниками становить: по урожайності зернових (Нідерланди) – 2,15 р., картоплі (США) – 2,92 р., овочів і баштанних (Нідерланди) – 3,09 р., плодів, ягід і винограду (Нідерланди) – 3,39 р.; по надою молока – 2,23 р. За двома показниками (урожайність зернових та зернобобових й надій молока від однієї корови) Україна випереджає середньосвітовий рівень в 2013 році (табл. 2.3). Позитивною тенденцією є те, що всі показники (крім урожайності зернових) зростали в Україні за останні 23 роки більшими темпами, аніж в середньому у світі.

Таблиця 2.3

Порівняння тенденцій змін основних показників розвитку сільського господарства в Україні та у світі

	1990	1995	2000	2005	2010	2012	2013	Зміни	Індекс змін
Урожайність зернових і зернобобових культур, ц/га									
Україна	35,1	24,3	19,4	26,0	26,9	31,2	39,9	4,8	113,7%
Весь світ	25,9	25,8	28,5	30,5	33,0	33,6	35,5	9,6	137,1%
Урожайність картоплі, ц/га									
Україна	116,8	96,2	121,6	128,4	132,5	161,0	159,7	42,9	136,7%
Весь світ	151,3	156,0	164,1	173,5	174,3	189,5	194,7	43,4	128,7%
Урожайність овочів і баштанних культур, ц/га									
Україна	133,5	110,3	102,8	147,9	161,4	185,4	185,2	51,7	138,7%
Весь світ	148,5	154,4	165,9	169,3	183,3	193,1	195,0	46,5	131,3%
Урожайність плодів, ягід і винограду, ц/га									
Україна	45,4	30,4	41,2	61,6	74,1	84,6	99,4	54	218,9%
Весь світ	85,5	87,2	96,4	97,9	109,6	112,5	113,5	28	132,7%
Надій молока від однієї корови, кг									
Україна	2863	2204	2359	3487	4082	4361	4446	1583	155,3%
Весь світ	2147	2088	2218	2246	2267	2319	2347	200	109,3%

Джерело: розраховано автором з використанням офіційних даних Державної служби статистики України [206]

Представлене порівняння показує, що сільське господарство могло б генерувати набагато більший внесок в економіку держави і добробут її громадян, якби були забезпечені умови для зростання урожайності (що дозволяють природно-кліматичні умови) й збільшення продукції тваринництва.

Показники валової доданої вартості в цілому та на одного працюючого, які Світовим банком розраховуються в дол. США в цінах 2005 року, є набагато нижчими у порівнянні з більшістю інших країн світу (рис. 2.3).

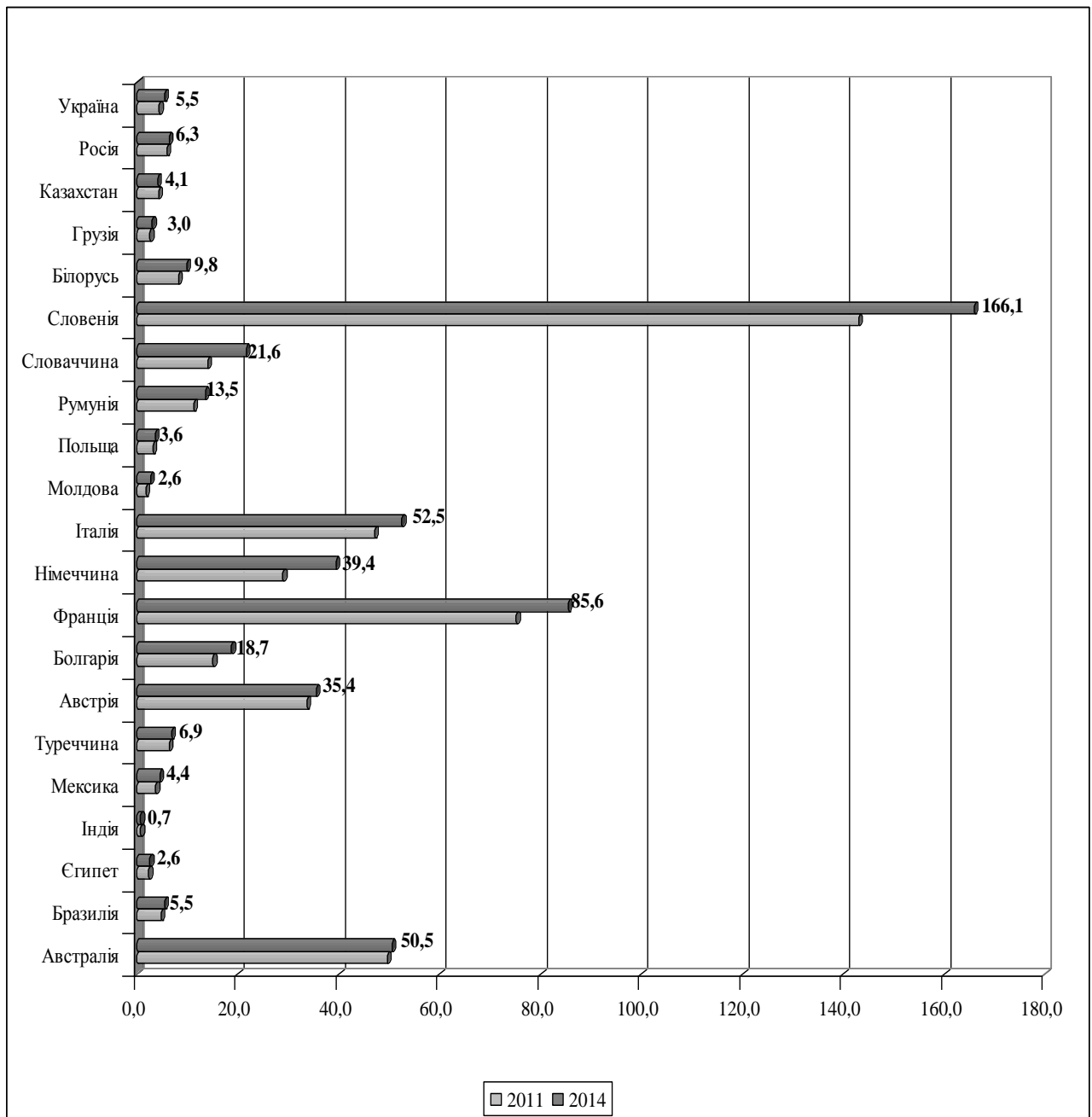


Рис. 2.3. Валова додана вартість сільського господарства (дол. США в цінах 2005 року) на одного працюючого

Джерело: розраховано автором за даними Світового банку [252]

Безумовно, Україна виглядає не найгірше у порівнянні з такими країнами, як Росія, Казахстан, Грузія, Білорусія, навіть, Польща та Молдова, проте, враховуючи потенціал земельних ресурсів та природно-кліматичні умови,

маємо нижчий рівень показника майже в 10 разів у порівнянні з такими країнами, як Італія, Німеччина, Франція, Австрія, що свідчить про необхідність підвищення ефективності сільськогосподарського виробництва.

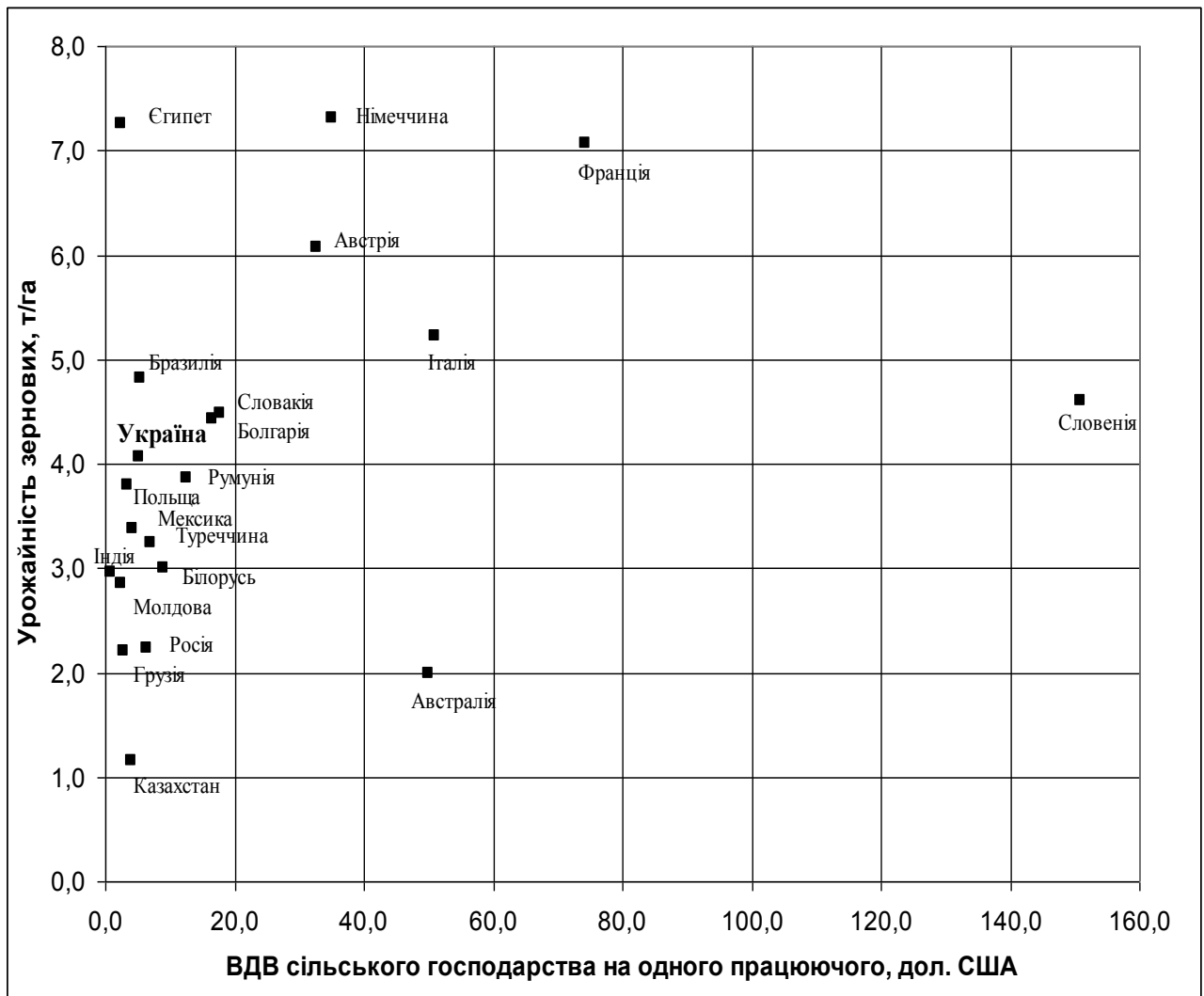


Рис. 2.4. Узагальнююча характеристика сільського господарства України та інших країн світу в 2013 році

Джерело: розраховано автором за даними Світового банку [252]

Сільськогосподарська продукція та продукція її переробки також відіграє все більшу роль в торговельному балансі держави. Динаміка обсягів експортної валютної виручки в абсолютних показниках, засвідчує трансформації в структурі експорту України. Так продовольчі товари та сировина для їх виробництва, що є результатом діяльності вітчизняних сільськогосподарських товаровиробників зросли з 12,0 % у 2005 р. до найвищих 28,8 % у 2013 р. та 33,0 % у 2014 р, що в грошовому вимірі складає 16,7 млрд доларів США [70].

В експорті української агропродовольчої продукції домінують неперероблені продукти і їх частка постійно зростає. Наприклад, частка зернових у загальному експорті української агропродовольчої продукції зросла з 26% у 2004 році до 39% у 2014 році, або з 7,6 млн тонн до 32,6 млн тонн за цей період; частка насіння олійних культур зросла з 5 % до 12 % або з 0,5 до 3,8 млн тонн за означений період. Водночас, експорт готових харчових продуктів з м'яса і риби скоротився з 0,8 % до 0,4 %. Рослинна олія – єдиний продукт переробки серед трьох основних експортних агропродовольчих товарів: її частка зросла з 17% у 2004 році до 22% у 2014 році, або з 0,9 до 4,6 млн тонн за цей же період.

У 2014 році Україна стала третім найбільшим у світі експортером кукурудзи (17,6 млн тонн) і ячменю (4,2 млн тонн), а також шостим найбільшим експортером пшениці (10,5 млн тонн) [70]. Україна зайняла перше місце у світі за обсягами експорту соняшникової олії. За останні десять років загальні обсяги виробництва зерна і насіння олійних культур в Україні зросли на 56 відсотків і досягли рекордної позначки у 79 млн тонн в 2014 році. За цей період експорт зерна, насіння олійних культур і продуктів їхньої переробки зріс на 250 % і досяг 35 млн тонн в 2014 році. Таке зростання обсягів виробництва було зумовлено розширенням посівних площ, а також зростанням продуктивності виробництва.

Втім, в сільськогосподарському секторі України продовжує переважати вирощування зернових та технічних культур, для ефективного виробництва яких потрібні великі площі землі, у той час як незначний прогрес досягнуто в розвитку переробки сільськогосподарської продукції та виробництві продовольства з високою доданою вартістю.

На сьогодні ЄС є головним торговим партнером України. Експорт української сільськогосподарської продукції до ЄС складає 30,9 % всього експорту, а імпорту сільськогосподарської продукції з ЄС – відповідно 39,0 % всього імпорту. За останні десять років експорт української сільськогосподарської продукції до ЄС зріс у шість разів. Серед товарів, які

Україна експортує до ЄС, переважають зернові культури, насіння олійних культур, рослинна олія, відходи харчової промисловості. Російська Федерація залишається важливим партнером України в торгівлі сільськогосподарською продукцією. Втім її частка в географічній структурі експорту сільськогосподарської продукції України різко скоротилася з 35,4 % у 2004 році до 5,6 % в 2014 році. Серед товарів, які Україна традиційно експортувала до Російської Федерації, переважають м'ясо та риба, какао-продукти, напої, молочна продукція та овочі. Враховуючи минулорічні тенденції, можна очікувати зростання обсягу експорту продукції АПК у 2015 році до 17,5 млрд дол. США, а у 2020 р. – до 34 млрд дол. США.

Разом з тим, експортний потенціал сільського господарства використовується не повністю. Основними факторами, що стримують розкриття експортного потенціалу українського агровиробництва є: неповна інтеграція вітчизняного сільськогосподарського виробництва у світовий ринок на тлі тенденцій політичної та економічної глобалізації; нестабільність державної політики експортно-імпортного регулювання, домінування концепції «соціальності низьких внутрішніх цін» над концепцією прибутковості виробництва при стабільності внутрішнього ринку; відсутність збалансованої політики стимулювання та підтримки зовнішньоекономічної активності сільськогосподарських товаровиробників.

В структурі обсягу валової продукції сільського господарства України переважає продукція рослинництва, що у 2014 році становила 70,2 %, 29,8 % припадало на продукцію тваринництва (рис. 2.5). У 1990 році обсяг валової сільськогосподарської продукції майже рівномірно складався з продукції рослинництва і тваринництва, на які припадало 51,5 % і 48,5 % відповідно.

Разом з тим, визнається, що в Україні збільшення обсягів валового виробництва в сільському господарстві досягається за рахунок окремих видів комерційно привабливої продукції рослинництва (рис. 2.6), проте такої, що виснажує землю і супроводжується викривленням галузевої структури.

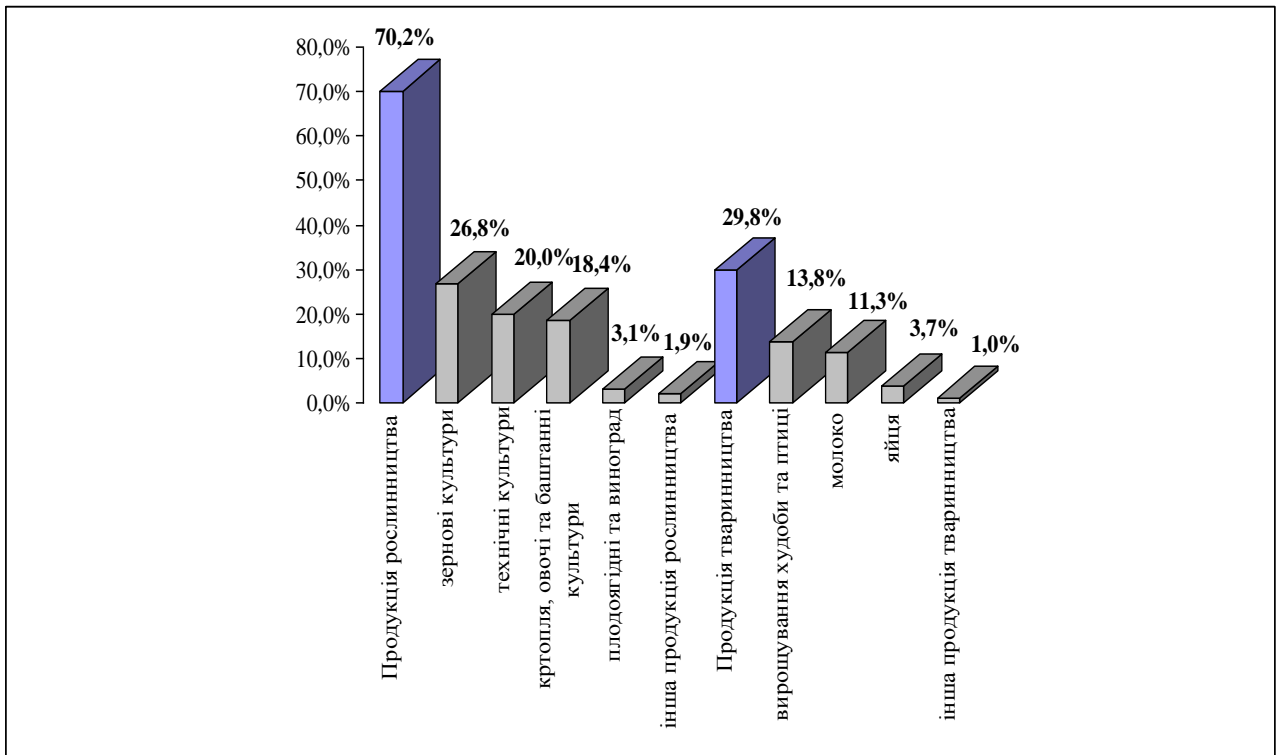


Рис. 2.5. Структура валової продукції сільського господарства у 2014 р.

Джерело: розраховано автором з використанням офіційних даних Державної служби статистики України [206]

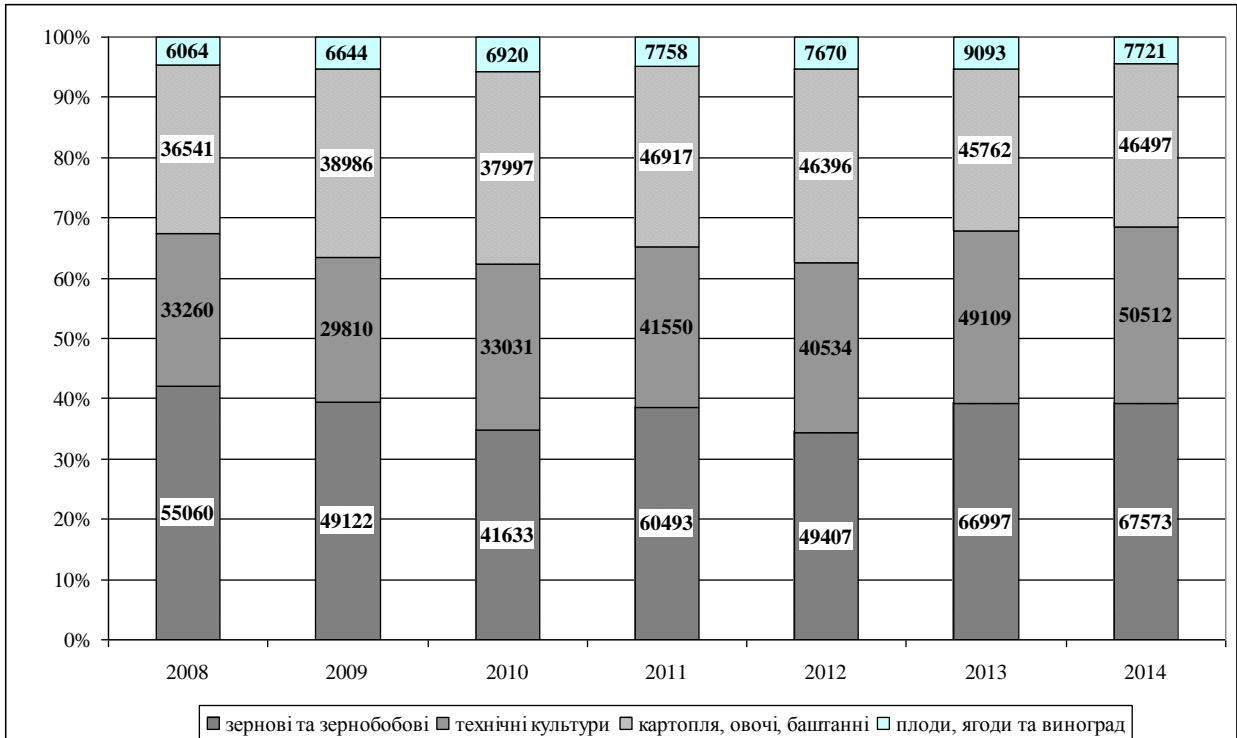


Рис. 2.6. Динаміка валової продукції рослинництва, млн грн.

Джерело: розраховано автором з використанням офіційних даних Державної служби статистики України [206]

Аналіз виробництва продукції рослинництва в Україні у 2008-2014 рр. (рис. 2.6) показав, що виробництво зернових та зернобобових культур складає практично 40% й відповідно 22-26,5% – від загального обсягу сільськогосподарської продукції, виробленої в цілому.

Виробництво технічних культур в Україні постійно зростає. За період досліджень частка їх виробництва зросла з 11,8% до 19,4% від загального валового виробництва сільськогосподарської продукції. Посівні площі, відведені під олійні культури, соняшник, збільшились на 17-19%. Урожайність олійних культур також збільшилась на 31,7%, соняшнику – на 41,8%.

Разом з тим, виробництво овочевих культур в Україні розвивається низькими темпами (за 2008-2013 рр. збільшилось лише на 23,9%). Частка виробництва овочевих культур в загальному обсязі виробленої продукції становила у 2013 році лише 8,3%. Така ситуація пояснюється тим, що процес вирощування та збирання овочів потребує набагато більших затрат праці порівняно із зерновими культурами. Особливо трудомістким є процес збирання овочів, що дозрівають неодноразово (огірки, томати, перець, баклажани, кабачки, патисони, цвітна капуста тощо). Їх потрібно збирати від 3 до 20 разів з періодичністю 1-7 днів. Тому значна частина овочевої продукції (86-88%) виробляється у господарствах населення. Також через біологічні особливості й механічні властивості плодів, повністю механізувати збирання овочів неможливо, оскільки техніка доволі легко пошкоджує плоди. За ручного збирання овочів затрати праці сягають 65-70% усіх витрат на їх виробництво. Більша частина часу припадає на допоміжні операції – розміщення і пересування тари площею, навантаження у транспорт тощо.

Невтішна ситуація в Україні і з виробництвом плодів, ягід, винограду. Їх частка у загальному виробництві сільськогосподарської продукції у 2013 р. становила лише 3,6%. За роки досліджень зменшилась площа плодоягідних насаджень на 2,0%, однак збільшилась урожайність плодів та ягід на 60,7%, переважно за рахунок зерняткових культур. Основним виробником плодоягідної продукції є господарства населення (80,6% всього виробництва).

Продукція тваринництва в Україні у 2008-2013 рр. складала лише 30-36% від загального обсягу сільськогосподарської продукції, з них виробництво м'яса 13-16%, молока – 12-14,6%, яєць – 3,4-4,1% (табл. 2.4).

Слід зазначити, що в цілому за роки дослідження 2008-2013 рр. виробництво м'яса збільшилось на 25,4%, молока – на 27,2%, яєць – на 31,1%. Попри скорочення поголів'я великої рогатої худоби на 10,7% середній надій молока від однієї корови в сільськогосподарських підприємствах (крім малих) у 2013 р. порівняно з 2008 р. збільшився на 43,4% і становив 4827 кг, у господарствах населення – збільшився відповідно на 11,3% і становив 4343 кг.

Рентабельність виробництва продукції рослинництва у 2014 р. становила 29,2% проти 11,1% у 2013 р. У 2014 році було зафіксовано зростання рівня рентабельності виробництва більшості продукції рослинництва. Зокрема, прибутковість зернових і зернобобових культур збільшилася з 1,8% у 2013 р. до 25,8% у 2014 р., соняшника – з 28,7% до 37,4%, ріпаку – з 8,8% до 28,7%, сої – з 15,9% до 34,2%, цукрових буряків (фабричних) – з 2,7% до 18,3%, овочів відкритого ґрунту – з 4,6% до 17,0%. Поряд з цим, за підсумками 2014 р. суттєво зменшилася рентабельність виробництва картоплі – з 23,2% у 2013р. до 9,2% у 2014 р. (табл. 2.5).

У галузі тваринництва в останні роки рентабельним було вирощування свиней на м'ясо та виробництво молока і яєць. Порівняно з 2013 р. прибутковість молока зменшилася з 13,7% до 11,2%, але збільшилася прибутковість виробництва яєць з 48,0% до 54,9% та вирощування свиней на м'ясо – з 0,3% до 6,0%.

У 2014 р. менш збитковим стало виробництво м'яса великої рогатої худоби, рентабельність якого становила мінус 35,6% проти мінус 43,5% у 2013 р., птиці – мінус 9,0% проти мінус 9,9%, а рентабельність вирощування на м'ясо овець і кіз залишилась майже на рівні 2013 р. і становила мінус 43,3%. Водночас збільшилася збитковість виробництва вовни з мінус 72,8% до мінус 79,7%.

Таблиця 2.4

**Питома вага основних видів продукції тваринництва у виробництві
сільськогосподарської продукції в Україні у 2008-2014 рр.**

Показник	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Валова продукція, всього, млн грн.	201564,0	197939,9	194886,5	233696,3	223254,8	252859,0	251438,6
Питома вага (%) виробництва продукції тваринництва:							
у т.ч. м'яса	13,3	14,6	16,0	13,5	15,0	14,1	13,8
молока	14,4	14,6	14,6	12,1	12,9	11,5	11,3
яєць	3,4	3,7	4,1	3,7	4,0	3,6	3,7
іншої продукції тваринництва	1,3	1,5	1,4	1,2	1,3	1,2	1,0

Джерело: розраховано автором з використанням офіційних даних Державної служби статистики України [206]

Таблиця 2.5

**Ефективність сільськогосподарського виробництва в
сільськогосподарських підприємствах**

Показник	1995	2000	2005	2010	2012	2013	2014
Прибуток, збиток (-) від реалізації сільськогосподарської продукції, млн. грн.	675,6	-121,4	1253,2	12750,5	20199,4	11804,3	33283,7
у тому числі							
продукції рослинництва	1152,7	1834,5	900,2	11375,9	17029,8	8977,8	29527,5
продукції тваринництва	-477,1	-1955,9	353,0	1374,6	3169,6	2826,5	3756,2
Рівень рентабельності виробництва сільськогосподарської продукції, %	13,6	-1,0	6,8	21,1	20,5	11,2	25,8
продукції рослинництва	55,5	30,8	7,9	26,7	22,3	11,1	29,2
продукції тваринництва	-16,5	-33,8	5,0	7,8	14,3	11,3	13,4

Джерело: розраховано автором з використанням офіційних даних Державної служби статистики України [206]

Диспропорції характерні для основного і оборотного капіталу сільськогосподарських товаровиробників. Як вже було зазначено, площа ріллі на 1 особу в Україні є однією з найвищих у світі, але забезпеченість сільськогосподарською технікою на 100 кв. км. ріллі є незначною – лише 102,7 тракторів на 100 кв. км, що менше показників більшості країн світу і свідчить про високий рівень навантаження ріллі на 1 трактор. Така ситуація характерна для всіх видів сільськогосподарських машин. Збільшення основних засобів сільськогосподарських товаровиробників характерне лише для його вартісних параметрів у зв'язку зі зростанням цін на матеріально-технічні ресурси, а кількісні параметри більшості видів галузевих основних засобів скорочуються.

Відмінна ознака сільського господарства, яка відрізняє цю галузь від інших й має бути врахована при побудові дієвого та ефективного механізму управління оподаткуванням, полягає у характеристиках основних її виробників, а саме:

1. Обсяг валової продукції сільського господарства в Україні формується двома основними групами виробників, а саме сільськогосподарськими підприємствами і домогосподарствами.

2. Сільськогосподарські підприємства в Україні можна поділити на корпоративні сільськогосподарські підприємства різних форм власності (акціонерні товариства, державні підприємства, господарські товариства, приватні підприємства) та на фермерські господарства, які, на відміну від домогосподарств, є зареєстрованими юридичними особами.

3. Протягом останніх десяти років в Україні відбувся процес консолідації землекористування, що призвело до появи великих, вертикально інтегрованих агрохолдингів, які створювалися з різними цілями, мають різні розміри, спеціалізацію та організаційно-правові форми.

4. Тваринництво та рослинництво характеризуються різною структурою виробників.

В Україні нараховується понад 4 млн домогосподарств (на кожне з яких в середньому припадає 2,8 га землі), які виробляють сільськогосподарську

продукцію переважно для власного споживання і в 2014 році обробляли 38% від загальної площі українських земель сільськогосподарського призначення та виробили близько 45% від обсягу валової сільськогосподарської продукції країни. Решта обсягу сільськогосподарської продукції була вироблена переважно приватними сільськогосподарськими підприємствами. Державні сільськогосподарські підприємства виробили лише близько 0,9% від обсягу валової сільськогосподарської продукції країни в 2014 році.

В 2013 році налічувалось 14 724 корпоративних сільськогосподарських підприємств (переважно правонаступники колишніх колгоспів і радгоспів), кожне з яких обробляло в середньому 956 га ріллі. Всі вони разом забезпечили 46,5% від обсягу валової сільськогосподарської продукції країни в 2014 році. Нараховується близько 40 856 фермерських господарств (які експлуатуються переважно фермерами – приватними підприємцями), кожне з яких обробляє в середньому 105 га орних земель. Всі вони разом обробляли близько 13% земель й виробили близько 7,6% від обсягу валової сільськогосподарської продукції країни в 2014 році.

У тваринництві домогосподарства переважали у виробництві як молока, так і яловичини, виробивши у 2014 році 76% від загального обсягу по кожній з цих категорій продуктів. Сільськогосподарські підприємства (разом із фермерськими господарствами) відіграють менш активну роль у виробництві свинини і м'яса птиці й в 2014 році виробили відповідно 49 відсотків і 16 відсотків від загального обсягу виробництва цієї продукції. Втім, частка домогосподарств у валовому випуску сільськогосподарської продукції скоротилася з 61,6 % у 2000 році до 45 % в 2014 році, переважно завдяки зростанню обсягів виробництва на сільськогосподарських підприємствах.

Сільськогосподарські підприємства (разом із фермерськими господарствами) відіграють важливу роль у вирощуванні експортно-орієнтованих культур. Вони виробили близько 78% зерна, 86% насіння соняшнику, 98% насіння ріпаку і 92% цукрового буряку в 2014 році. Фермерські господарства переважно займаються рослинництвом і зрідка

тваринництвом. У 2014 році вони виробили близько 12% від загального обсягу виробництва зернових, 7% цукрових буряків, 19% насіння соняшнику, 16% сої, 18% насіння ріпаку і лише 2,4% від загального обсягу виробництва м'яса й 1,5% молока. Виробництво продукції рослинництва у фермерських господарствах доволі схоже за структурою до корпоративних сільськогосподарських підприємств, проте з аналогічною або меншою інтенсивністю. Це є прямою ознакою того, що фермерські господарства наражаються на несприятливі конкурентні умови, які обмежують зростання їхньої продуктивності.

Кількість корпоративних сільськогосподарських підприємств різко скоротилася з майже 17 700 у 2004 році до 14 724 у 2013 році. Все більша кількість цих підприємств переходить під контроль агрохолдингів, які у 2014 році обробляли понад 6 млн га земель сільськогосподарського призначення в Україні (27% від загальної площі сільськогосподарських земель). Агрохолдинги виробили близько 21% всього обсягу валової сільськогосподарської продукції країни в 2012 році, зокрема 18,7% від загального виробництва продукції рослинництва і 24,8% від загального виробництва продукції тваринництва.

Характерною особливістю української аграрної галузі є те, що комерційно привабливі та експортоорієнтовані види сільськогосподарської продукції (зерно, олія, яйця, м'ясо птиці) в Україні виробляють корпоративні або агрохолдингові господарства, а менш вигідні та трудомісткі, такі як виробництво картоплі, овочів, плодів, молока – господарства населення. Оскільки протягом всього перехідного періоду українська держава сприяла розвитку великого капіталу в аграрній галузі, створюючи пільгові умови бізнесу, сьогодні корпорації мають вагомні конкурентні переваги порівняно з малими та середніми виробниками.

Найбільше сільськогосподарських земель (понад 50% всієї площі) контролюється агрохолдингами в Івано-Франківській, Тернопільській, Хмельницькій та Чернівецькій областях. Самі великі за розмірами землекористування (від 400 до 600 тис. га) агрохолдинги працюють в Полтавській, Вінницькій, Хмельницькій, Сумській і Чернігівській областях. З

дещо меншими розмірами землекористування (від 200 до 400 тис. га) агрохолдинги функціонують в Черкаській, Харківській, Тернопільській, Донецькій і Житомирській областях. За даними з відкритих джерел, до початку 2013 р. найбільший земельний банк був у агрохолдингу Ukrlandfarming – 532000 га. У трійку найбільших латифундистів в Україні увійшли також New Century Holding і Кернел Груп, земельний банк яких склав 450 тис. га і 330 тис. га відповідно. Для порівняння, навіть у розвинених країнах Західної Європи, компаній із земельним банком понад десять тисяч гектарів лише одиниці. Великими агропромисловими компаніями вважаються ті, у власності або оренді яких знаходиться 2-3 тисячі гектарів землі.

Інституціональне середовище в Україні надає сільському господарству значні податкові пільги, проте нехтує потребами розвитку інфраструктури та інших супутніх послуг, а також накладає на виробників значні операційні витрати через надмірне регулювання. Станом на сьогодні в аграрній політиці України бракує чітко визначеної стратегії розвитку сільського господарства та сільської місцевості: формування політики продовжує носити несистематичний і опортуністичний характер, акцентуючи більше уваги на підгалузевих стратегіях, аніж на створенні рівних умов для виробників та створенні цілісного й довгострокового стратегічного бачення, яке б привело важелі втручання держави у відповідність з ринковими економічними принципами.

Загальна державна підтримка сільського господарства за допомогою фінансових інструментів (бюджетні асигнування і податкові пільги - так звані бюджетні трансфери) в Україні є досить помірною. Структурно вона характеризується невеликими обсягами прямої державної підтримки та значними податковими пільгами. На податкові пільги припадає близько 90 відсотків від загального обсягу бюджетних трансферів сільськогосподарським виробникам протягом 2011 – 2014 рр., головним чином за рахунок спеціального режиму оподаткування податку на додану вартість (ПДВ) у сільському господарстві. Несистематичне бюджетування видатків та часові розриви у бюджетних виплатах, поширена корупція і непрозорість розподілу бюджетних

асигнувань істотно підірвали довіру виробників до програм прямої бюджетної підтримки і в цілому унеможливили їх позитивний вплив на розвиток сільського господарства.

Лише окремі сільськогосподарські підприємства, з налагодженими контактами, могли скористатись бюджетними субсидіями. Спеціальний режим ПДВ надає сільськогосподарським виробникам право залишати в себе ПДВ, отриманий від продажу їхньої продукції, для компенсації сум ПДВ сплаченого при закупівлі засобів виробництва та для інших виробничих цілей. З одного боку, це надає виробникам додатковий оборотний капітал, а з іншого – ця підтримка сприяє великим та ефективним підприємствам, що не зовсім раціонально з точки зору державної політики.

У 2010-2012 рр. загальна державна підтримка сільського господарства склала майже 8 % від валового сільськогосподарського виробництва, у той час як у країнах ОЕСР вона за цей період сягнула 12 %. У той же час українське сільське господарство отримує набагато більше бюджетних трансферів, ніж сільське господарство країн-членів ОЕСР (у співвідношенні до ВВП відповідно 1,62 % в Україні та 0,34 % в країнах-членах ОЕСР у період 2010-2012 рр.). У 2014 році бюджетні трансфери українському сільському господарству склали майже 2 % ВВП.

Однак, вищезазначена підтримка не враховує користь або втрати від державного втручання у ціноутворення, адміністративні і регуляторні перепони, зовнішньоторговельні заходи та регулювання внутрішнього ринку, неповернення ПДВ при експорті зернових та технічних культур. Врешті-решт, ці заходи позначаються на виробниках у вигляді зменшення або збільшення закупівельних цін на реалізовану сільськогосподарську продукцію. Наприклад, експортні обмеження щодо експорту зерна вводилися п'ять разів за останні сім торгових років, аргументуючись продовольчою безпекою (у 2006-2007, 2007-2008, 2010-2011 і 2011-2012 рр.). Вони мали форму квот або експортних тарифів. Збитки, завдані сільськогосподарським товаровиробникам через зниження внутрішніх цін, склали 1,3 і 3,9 млрд. доларів США у 2007 і 2008 рр.

відповідно. За оцінками у 2010-2011 торговому році недоотриманий прибуток сільгоспвиробників склав від 1,9 до 2,6 млрд доларів США (за даними Світового банку, 2013 р.). Якщо до бюджетних трансферів додати втрати чи вигоди від вищезазначених заходів, то за період 2010-2012 рр., сукупна державна підтримка сільського господарства зменшується в середньому до 2,84 % валового сільськогосподарського виробництва в Україні, порівняно з 22 % в країнах-членах ОЕСР, 25,5 % в ЄС та 21,2 % у Російській Федерації. У співвідношенні до ВВП сукупна державна підтримка складала в середньому 0,69 % в Україні і 0,83% в країнах-членах ОЕСР за період 2010-2012 рр. (ОЕСР, 2013 р.).

Сільське господарство України забезпечує відносно високу доходність капіталу. За даними Світового банку, доходність капіталу в сільському господарстві набагато перевищує доходність в інших галузях економіки. У 2000 році продуктивність капіталу в сільському господарстві приблизно на 38 % перевищувала продуктивність капіталу в промисловості та на 68 % у сфері послуг. З того часу це співвідношення значно зросло. Відповідно, у 2013 році продуктивність капіталу в сільському господарстві вже у 4,5 раза перевищувала продуктивність капіталу у промисловості й у 9 разів в сфері послуг.

Незважаючи на вищезазначене, рівні припливу прямих іноземних інвестицій та капітальних інвестицій як у сільське господарство, так і загалом в національну економіку, були доволі помірними. Частка сільського господарства в загальному обсязі прямих іноземних інвестицій набагато менша, ніж внесок сільського господарства у ВВП в 2014 році, що складав 11,8 відсотка.

У розвиток аграрного сектора національної економіки в 2014 р. залучено 594,1 млн дол. США іноземних інвестицій, що становить 1,3 % їх загального обсягу в країні (рис. 2.7). Порівняно з попередніми роками спостерігається негативна тенденція щодо зниження обсягів іноземних інвестицій в галузь (відносно 2013 р. – на 182,8 млн дол. США або на 23,53%, відносно 2010 р. – на 136,6 млн дол. США, або на 18,69 %). Основними інвесторами в аграрний сектор економіки України у 2014 році були: Кіпр (29,9 %), Німеччина (12,5 %),

Нідерланди (11,1 %), Російська Федерація (5,9 %), Австрія (5,5 %), Великобританія (4,7 %), інші країни – 30,4 %.

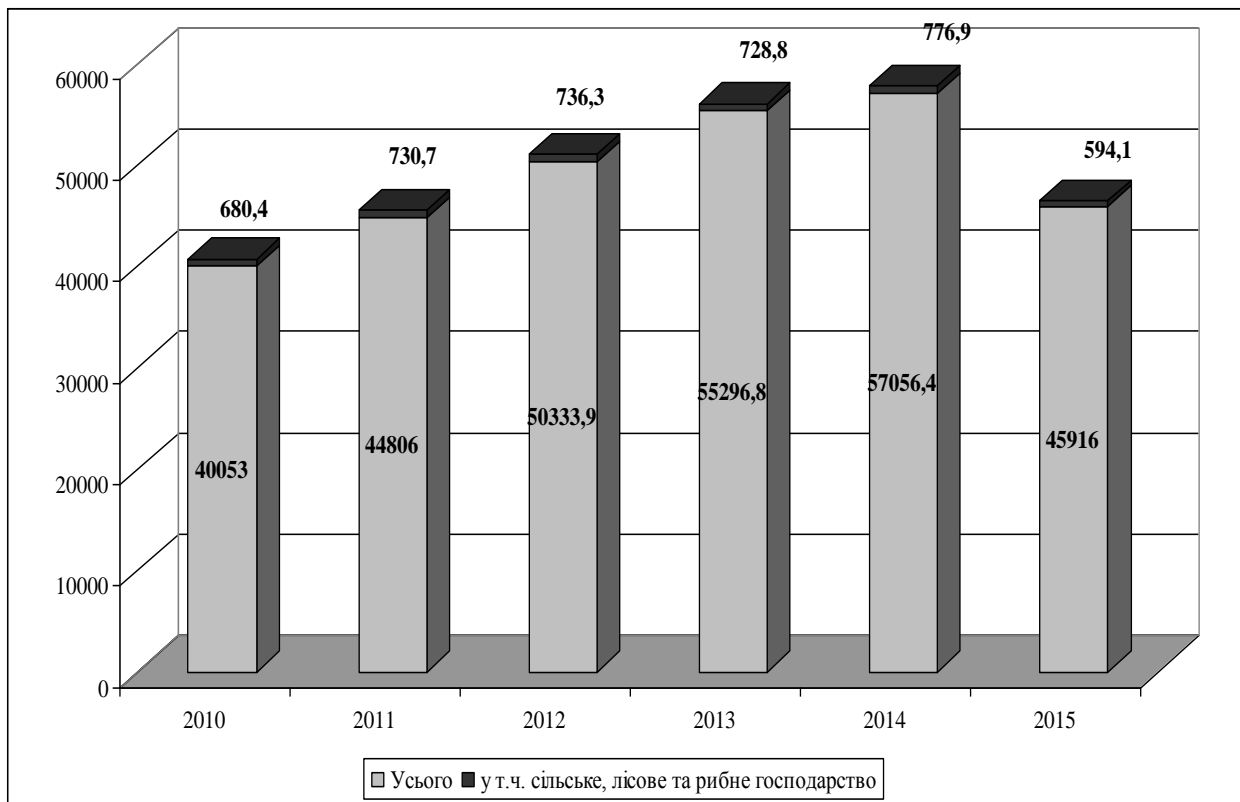


Рис. 2.7. Обсяги прямих іноземних інвестицій в аграрний сектор економіки України у 2010-2015 рр. (на початок року), млн дол.

Джерело: розраховано автором з використанням офіційних даних Державної служби статистики України [206]

За часткою в інвестиціях аграрний сектор значно поступається іншим галузям. Так, у 2013 р. на підприємствах промисловості зосереджено 31,0% усіх іноземних інвестицій, що надійшли в економіку України, в установах, які здійснюють фінансову і страхову діяльність – 26,4 %, на підприємствах оптової та роздрібної торгівлі, ремонту автотранспортних засобів і мотоциклів – 13,0 %, в організаціях, що виконують операції з нерухомим майном – 7,5 %.

Форми надходження іноземних інвестицій теж відрізняються за галузями. У сільському господарстві дві третини іноземних інвестицій складають грошові кошти, решта – нерухоме майно. У харчовій промисловості навпаки – третина іноземного капіталу надходить у грошовій формі, решта – у формі майна.

Головна причина помірних інвестицій полягає у несприятливому діловому середовищі в Україні, що супроводжується обтяжливими регуляторними та бюрократичними перепонами. Це стосується не лише сільського господарства, а й всієї економіки України. Країна займає 96 місце з 189 країн в рейтингу «Ведення бізнесу» Світового банку за 2015 рік. Незважаючи на незначне підвищення в рейтингу завдяки реформам, що були зареєстровані у 8 сферах, Україна, як і раніше, відстає від усіх країн регіону. У світовому масштабі ділове середовище в Україні можна порівняти з Філіппінами, Домініканською республікою, Шрі-Ланкою. Україна також посідає доволі низькі місця в інших рейтингах ділового середовища, деякі взагалі показують наявність ознак спаду. Україна посідає 76 місце за Глобальним індексом конкурентоспроможності (Global Competitiveness Index – GCI) за результатами 2014-2015 рр., порівняно з 73 місцем, яке вона займала двома роками раніше. GCI складається з багатьох різних компонентів, що розподіляються на дванадцять груп. Найбільш проблематичним питанням країни є слабка інституціональна база (130 місце). Як і раніше, згідно з Індексом економічної свободи (Economic Freedom Index – EFI), у 2014 році економічна свобода в Україні залишилась з оцінкою «пригнічена».

Доступ сільськогосподарських виробників до кредитних ресурсів дуже обмежений в Україні, особливо зважаючи на поточні макроекономічні та фінансові негаразди. В Україні частка сільськогосподарських кредитів у загальному обсязі кредитів по відношенню до внеску сільського господарства у ВВП є набагато меншою, ніж у ЄС (Світовий банк, 2013 р.). Після світової фінансової кризи частка сільського господарства в портфелі банківських кредитів складала близько 5,9 %. Приблизно таку ж вагу має і харчова промисловість в портфелі банківських кредитів, а саме 5,2 % протягом того ж періоду. За даними МФК, самофінансування у вигляді нерозподіленого прибутку та заощаджень є найважливішим джерелом фінансування серед агропромислових підприємств. Зовнішнє фінансування за рахунок банківських кредитів та за допомогою посередників чи постачальників матеріально-

технічних ресурсів спостерігається доволі рідко. Близько половини виробників продають 80-100 відсотків свого врожаю одразу ж, задля фінансування обігового капіталу. Малі та середні підприємства особливо потерпають від обмеженого доступу до зовнішнього фінансування.

Нинішня практика фінансового забезпечення сільськогосподарських товаровиробників не відзначається комплексністю та системністю, має низку недоліків, що не дають змоги задовольнити фінансові потреби суб'єктів агропромислового виробництва. Діюча державна фінансова політика щодо регулювання темпів розвитку агропромислового виробництва не забезпечує належного доступу сільськогосподарських товаровиробників до ринку фінансових ресурсів, формування сприятливого інституційного середовища та вирівнювання умов господарювання.

Основними проблемами кредитного забезпечення аграрного сектору економіки є недостатність кредитних ресурсів для забезпечення розширеного відтворення та розвитку середнього й малого бізнесу на селі; висока вартість банківських кредитів; складність процедур одержання кредитів; неможливість надання у заставу земельних ділянок сільськогосподарського призначення або прав оренди на них; відсутність гарантійного механізму при залученні кредитів.

В кризовий період забезпечення аграрного сектору кредитними ресурсами знизилося більш як у три рази – від 20,1 млрд грн. у 2008 році до 6,8 млрд грн. у 2009 році. Незважаючи на те, що зростання обсягів кредитів для села у 2010-2011 роках відновилося, потреба аграрного сектору в кредитних ресурсах не задовольняється. При мінімальній потребі в кредитах в межах 20 млрд грн., одержано у 2010 році 10,1 млрд грн., а за 10 місяців 2011 року – до 10,4 млрд грн.

Проблеми у сфері кредитного забезпечення зумовлені нерозвиненістю інфраструктури аграрного кредитного ринку та низьким рівнем кредитоспроможності сільськогосподарських товаровиробників. Неможливість залучити кредити під заставу земельних ділянок сільськогосподарського

призначення або прав оренди на них спричиняє зростання дефіциту обігових коштів та капітальних вкладень у сільськогосподарське виробництво.

Існуюче законодавство не сприяє створенню кредитних кооперативів, або кредитних спілок за участю юридичних осіб, що в цілому не дає можливості притоку додаткових грошових коштів у сільську місцевість.

В Україні практично відсутня система страхового захисту сільськогосподарського виробництва від погодних негараздів. У сільському господарстві страхування ризиків здійснюється менше, ніж на 5 % площ від загального обсягу посівних площ, тоді як у більшості розвинутих країн цей показник сягає 70-80 %. Участь сільськогосподарських підприємств у страхуванні склала лише 3,2 % від їх загальної кількості, що свідчить про низький рівень охоплення страховим захистом майнових інтересів сільськогосподарських товаровиробників. Через відміну з 2009 року надання страхових субсидій при страхуванні сільськогосподарських культур обсяг зібраних страхових премій страховиками у 2010 р. склав 84 млн. грн., що майже удвічі менше порівняно з 2008 роком. Страховий тариф при страхуванні майбутнього врожаю сільськогосподарських культур знаходиться в межах від 0,3 до 10,7 % страхової суми. За даними МФК за підсумками 2014 року страховики відшкодували сільськогосподарським товаровиробникам лише близько 19 млн грн.

Втрати врожаю від стихійних лих загрожують не лише майновим інтересам суб'єктів господарювання, а й продовольчій безпеці держави в цілому. Крім того, притаманні сільськогосподарському виробництву ризики призводять до значних втрат сільгоспвиробників від наслідків стихійних явищ, які уряду необхідно компенсувати за рахунок державного бюджету.

Ситуація, яка склалася сьогодні у сфері страхування сільськогосподарської продукції, не створює належних передумов для забезпечення стабільності розвитку виробництва та призводить до неефективного витрачання державних фінансових ресурсів, що спрямовуються на підтримку галузі.

Серед причин існування зазначеної проблеми варто виділити наступні:

- нині відсутня державна підтримка страхування сільськогосподарської продукції, водночас існує дефіцит обігових коштів у сільгоспвиробників для потреб страхування;
- недосконалість законодавства, що регулює діяльність зі страхування сільськогосподарської продукції, в Україні воно не виділене в окремий вид, а здійснюється за ліцензією на страхування майна;
- на урядовому рівні концептуально не визначений механізм надання підтримки страхуванню сільськогосподарської продукції, необґрунтовані загальні обсяги та конкретні розміри виплати страхових субсидій;
- відсутність обґрунтованих тарифів на страхування сільськогосподарських культур для визначення реального рівня захисту, залежно від зональності їх вирощування та притаманних ризиків;
- відсутній реальний захист споживачів послуг страхових компаній.

Державна фінансова підтримка має важливе значення в системі фінансового забезпечення сільськогосподарського виробництва, оскільки дозволяє впливати на вирішення проблем, пов'язаних з суспільною значимістю галузі (забезпечення національної продовольчої безпеки, пом'якшення природних та економічних ризиків, збереження навколишнього середовища, гармонійний розвиток сільських територій та виробничої діяльності різних організаційних форм господарювання).

Більшість підтримки виробника нині має форму субсидії факторів виробництва завдяки акумулюванню ПДВ і меншою мірою від єдиного податку. В останні роки такі сільськогосподарські товари як пшениця, ячмінь, кукурудза та молоко, оподатковуються через підтримку ринкової ціни. Підтримка основних засобів залишається невеликою й мінливою: підтримка садівництва, виноградарства та вирощування ягід, а також відшкодування вартості будівництва тваринницьких ферм була на відносно високому рівні протягом 2010-2013 рр., але скоротилася у 2014 р. [216, с. 23].

Підтримка виробника цілковито залежить від наявності коштів Державного бюджету, що призводить до щорічних коливань рівня фінансової підтримки. Згідно бази даних ОЕСР показник підтримки виробника (PSE), процент PSE, як співвідношення PSE і вартості продукції на виході з ферми, знаходився в межах від 10,92 у 2005 р. до – 8,22 у 2014 р., що є найнижчим від середини 90-х років. Показник послуг загальної підтримки (GSSE) зростає від 2000 р., що відповідає, головним чином, видаткам на аграрні знання та інновації, а також системи інспекції та контролю. У 2014 р. заходи жорсткої економії призвели до скасування деяких раніше існуючих важливих податкових пільг. У 2015 р. кількість програм у сільському господарстві, що фінансувалися через Мінагрополітики, зменшилася з 32 у 2014 р. до 19, при цьому бюджет Міністерства скоротився у п'ять разів з 6,35 млрд. грн. у 2014 р. до 1,67 млрд грн. у 2015 р. [216, с. 23].

Розвинені країни, де з бюджету виділяються значні фінансові кошти на підтримку сільського господарства, стимулюючи модернізацію техніки і технологій агропромислового виробництва, домоглися високих результатів у продовольчому забезпеченні населення. Так, сумарний рівень підтримки агропромислового виробництва та сільської соціальної сфери в США у 2011 р. склав майже 100 млрд дол., при цьому країна щорічно виробляє близько 490 млн. тонн продовольства, займаючи друге місце у світі. Щорічно обсяг експорту продуктів харчування США становить приблизно 144 млн. тонн, що робить країну світовим лідером у цій галузі.

За даними Євростату обсяг субсидій в сільськогосподарський сектор за вирахуванням податків становив в 2010 році 35,4% валової доданої вартості сільського господарства, а в 2014 році – 31,4% при зменшенні їх абсолютного розміру з 51593 млн євро до 50131 млн євро (табл. Б.2, додаток Б). В усіх країнах ЄС, а також в Норвегії та Швейцарії цей показник має позитивне значення. При цьому, як свідчить рис. 2.8, найбільший обсяг є характерним для таких країн, як Німеччина, Іспанія, Франція, Італія, Польща та Великобританія.

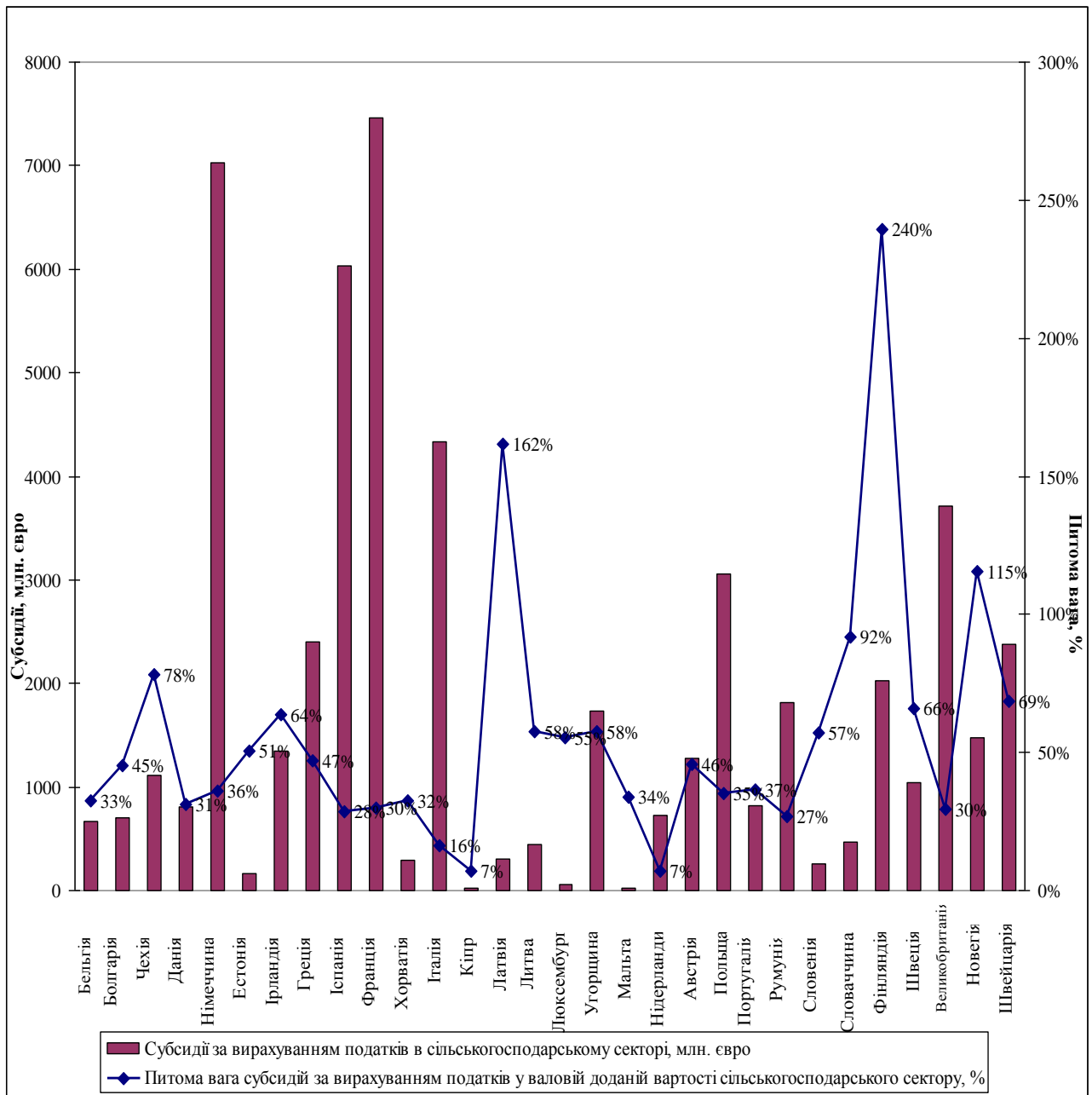


Рис. 2.8. Обсяг субсидій за вирахуванням податків в сільськогосподарському секторі (млн. євро) та їх питома вага у валовій доданій вартості сільськогосподарського сектору країн ЄС, Норвегії і Швейцарії у 2014 році

Джерело: розраховано автором за даними Євростату [249]

У Європейському союзі обсяг державної підтримки сільського господарства (лише прямі витрати з бюджету у вигляді виплат товаровиробникам) в 2011 р. склав 60 млрд. дол. У перерахунку на площу сільгоспугідь в Європі виходить, що держпідтримка склала близько 325 євро на 1 га оброблюваної землі. Аграрний сектор в Європі розглядається як система, не здатна до саморегулювання, а кошти, що виділяються на підтримку

сільського господарства, як компенсація втрат галузі в умовах нестабільності ринку. Держпідтримка покликана запобігти можливим соціальним проблемам від зменшення числа зайнятих в аграрному секторі, зблизити регіони за рівнем доходів сільгоспвиробників, зрівняти їх доходи з іншими галузями економіки.

Рівень дотацій в країнах Європи сягає 50% й більше від валового обсягу сільгосппродукції. При цьому, наприклад, Франція займає перше місце серед країн ЄС по сільськогосподарському виробництву і є провідною країною з експорту сільськогосподарської продукції та продуктів харчування. За обсягом експорту вона займає друге місце після США. Україна ж, за підсумками 2012 р., імпортувала сільгосппродукції на суму 7,5 млрд. дол., експортувала – на 17,9 млрд. дол. Зокрема, з країн ЄС було імпортовано 40,1% сільськогосподарської продукції, країн Азії – 19,6%, СНД – 10,1%, США – 5,5%, африканських країн – 5,4%, інших країн – 19,3%. Найбільше було імпортовано готових харчових продуктів – 39,4%, тваринницької – 22,3% та рослинницької продукції – 32,3%.

У 2008-2014 рр. в Україні обсяги видатків державного бюджету на підтримку сфери АПК скоротились практично у 7,3 рази. Фінансування було спрямовано на підтримку тваринництва, закладку і догляд за молодими садами, боротьбу з шкідниками та інші програми. У 2014 р. дещо змінилась структура видатків: зменшилась втричі частка витрат на закладку і догляд за молодими садами (з 36,8% до 11,5% у загальному обсязі), на інші програми (з 36,9% до 11,1%). Проте, значно збільшилась частка витрат на підтримку тваринництва і боротьбу з шкідниками.

Водночас, сучасна модель функціонування сільськогосподарського виробництва не спроможна зробити суттєво якісний стрибок у своєму розвитку, забезпечити вирішення соціально-економічних проблем села, реалізувати повною мірою той потужний природно-ресурсний потенціал, яким володіє галузь, чому заважає низка системних перешкод, які не вдалося подолати протягом тривалого періоду реформування сільськогосподарської галузі, головними з яких є:

- незавершеність земельної реформи;

- галузева незбалансованість сільського господарства, суттєве переважає у виробництві окремих видів сільськогосподарської продукції або великих, або дрібних товаровиробників;
- неефективне використання ресурсного потенціалу аграрного сектору;
- дефіцит фінансових ресурсів задля стабільного ведення господарської діяльності сільськогосподарських виробників, зокрема, через брак інвестиційних коштів, важкодоступність кредитів банків, а також низький рівень державної підтримки сільського господарства;
- відставання розвитку системи аграрної логістики від потреб ринку;
- невідповідність української сільськогосподарської та харчової продукції європейським стандартам;
- недостатній рівень розвитку соціальної інфраструктури на селі та низька якість життя сільського населення порівняно з міським [181].

Причини недосконалості управління сільським господарством проявляються у неналежному виконанні функцій управління: як базових (планування, організації, координації, регулювання, контролю розвитку галузі), так і забезпечувальних (інституційної спроможності, нормування, інформаційного та комунікаційного забезпечення тощо). Найбільш суттєвими з них є:

1. Відсторонення органів державного управління агропромисловим виробництвом, особливо на місцях, від питань організації діяльності господарюючих суб'єктів та забезпечення розвитку різних організаційно-правових форм господарювання. В цих умовах отримали неконтрольований розвиток вертикальні інтеграційні процеси з перерозподілом власності на селі та формуванням трансрегіональних агрохолдингових структур, діяльність яких поряд зі значним підвищенням конкурентоспроможності виробництва сприяє вимиванню коштів з сільських територій та зростанню соціальної напруги на селі. За прогнозними оцінками, цими структурами у 2015 році будуть контролюватися до 25-28 % земель сільськогосподарського призначення.

Очевидно, що подальше збільшення підконтрольних агрохолдинговим структурам земельних площ, загрожуватиме розвитку середніх і малих форм аграрного бізнесу, які несуть найбільше соціально-економічне навантаження в забезпеченні розвитку сільських територій.

2. Розвиток вертикальної інтеграції у напрямі формування «агрохолдингів» та пов'язаних з цим процесів перерозподілу власності на селі, супроводжується зниженням керованості сільським господарством з боку районних і обласних управлінь агропромислового розвитку, усуненням працівників та низових господарських ланок від управління, посиленням протистояння праці та капіталу. За таких тенденцій державне управління галуззю дедалі більше концентруватиметься на рівні Мінагрополітики, з подальшою централізацією організаційних і контрольних функцій синхронно з розвитком агрохолдингових формувань. Це зумовлює потребу в підвищенні дієвості громадських організацій малого і середнього агробізнесу, професійних спілок працівників сільського господарства, інших представницьких органів сільського населення і сільськогосподарських товаровиробників у відстоюванні інтересів своїх членів, розвитку соціального партнерства.

3. Розвиток сільського господарства практично на усіх рівнях управління ґрунтується на річних планах, за відсутності середньострокових та довгострокових стратегій і програм. Це суттєво звужує можливості використання переваг територій і їх ресурсів (земельних, природно-економічних, просторового розміщення тощо) на основі дотримання науково-обґрунтованих виробничих стандартів освоєння сільськогосподарського потенціалу територій, індикаторів продовольчої безпеки, інших індикаторів розвитку сільського господарства, кластерних підходів до формування «точок зростання» з використанням інструментів концентрації, спеціалізації та кооперації агропромислового виробництва, сільськогосподарської контрактації, економічних важелів спрямування розвитку.

4. Сільськогосподарські підприємства, фермерські господарства, особисті селянські господарства, інші господарства населення постійно стикаються з

проблемами, вирішення яких залежить не тільки від заходів держави щодо підтримки розвитку сільського господарства і регулювання аграрного ринку, а й від наявності відповідних знань та практичних навичок ведення господарювання. Проте, створені за обмеженої в часі і обсягах фінансової й технічної допомоги міжнародних проектів діючі нині малочисельні сільськогосподарські дорадчі служби не в змозі задовольнити потреби багаточисельних середніх і малих структур агробізнесу і сільського населення у просвітницькій роботі щодо державної аграрної політики, надання дорадчих послуг з організаційно-економічних, технологічних, юридично-правових, соціальних та інших питань.

5. Ефективність діяльності центрального органу виконавчої влади з питань реалізації державної аграрної політики суттєво знижується через відсутність відомчої вертикалі управління (прямого підпорядкування), а також через недоліки в організації комунікаційних процесів. Ця вада проявляється як у тривалості реагування на виконання доручень Кабінету Міністрів України, центрального та інших органів виконавчої влади з питань аграрної політики та продовольства (на регіональному рівні до 25-35 днів, на районному – до 45-60 днів), так і в якості, своєчасності й повноті інформаційного забезпечення сільськогосподарських товаровиробників, операторів аграрного ринку та органів управління агропромисловим розвитком.

Як свідчать результати проведеного дослідження, в останні роки діяльність сільськогосподарських товаровиробників мала стабільну позитивну динаміку і характеризувалася нарощування виробництва сільськогосподарської продукції. Практично завершилося формування структури виробництва та системи його організації в процесі здійснюваної аграрної реформи. Подальші позитивні зрушення можемо отримати лише забезпечивши ефективне управління діяльністю сільськогосподарських товаровиробників за допомогою фінансово-економічних механізмів в тому числі й засобами оподаткування.

2.2. Вплив діючого механізму управління оподаткуванням сільськогосподарських товаровиробників на ефективність їх діяльності і розвиток галузі

Функціонування будь-яких процесів чи систем вимагає оцінки їх ефективності, не є виключенням й оцінка впливу діючого механізму управління оподаткуванням сільськогосподарських товаровиробників на ефективність їх діяльності й забезпечення розвитку галузі.

Визначенню як безпосередньо поняття ефективності, так і характеристики методологічних підходів щодо її змісту у науковій літературі приділено чимало уваги. Проте, з усього їх розмаїття, можна визначити декілька принципових позицій щодо розуміння поняття ефективності.

У Сучасному економічному словнику під редакцією Б.А. Райзберга та Енциклопедичному словнику під редакцією Ф.А. Брокгауза «ефективність» трактується як «відносний ефект, результативність процесу, операції, проекту, що визначаються як відношення ефекту, результату до витрат, видатків, які забезпечили його досягнення» [185, с. 404; 38, с. 812], а «економічна ефективність» – як «результативність економічної діяльності, економічних програм та заходів, що характеризується відношенням отриманого економічного ефекту, результату, до витрат факторів, ресурсів, які зумовили отримання цього результату, досягнення найбільшого обсягу виробництва з застосуванням ресурсів певної вартості» [185, с. 395].

Зміст поняття ефективності майже аналогічно визначається й у Енциклопедичному словнику: «ефективність виробництва – співвідношення результату (ефекту) діяльності людини (виробничої, господарської) для досягнення необхідного кінцевого результату до витрачених ресурсів (людських, матеріальних, фінансових та ін.), а «ефект економічний» трактується як «конкретний результат (абсолютна величина) ефективності виконання певного технічного, господарського або іншого завдання» [98,

с. 546].

В Економічній енциклопедії під редакцією С.В. Мочерного «ефективність» тлумачиться як «здатність приносити ефект, результативність процесу, проекту тощо, які визначаються як відношення ефекту, результату до витрат, що забезпечили цей результат», а «ефективність економічна – досягнення найбільших результатів за найменших витрат живої та уречевленої праці» [67, с. 508].

Тобто, більшість дослідників під економічною ефективністю розуміють співвідношення економічного результату та економічних витрат на досягнення такого результату.

Проте, питання визначення економічної ефективності є актуальними не лише для сфери матеріального виробництва, але й для оцінки певних процесів управлінської діяльності держави у тому числі й у сфері оподаткування.

Від ефективності управління оподаткуванням, як в цілому по національній економіці, так і в розрізі окремих її сфер, залежить як фінансова безпека держави та бізнесу, так і моральні настрої в суспільстві.

Для оподаткування поняття ефективності має особливе значення. Насамперед, у зв'язку з тим, що економічна ефективність визначається одним з основних принципів оподаткування, на цьому акцентують увагу як закордонні (М. Девере [241, с. 24–27], Дж. Стігліц [207, с. 369–386], С. Фішер [230, с. 380–382]), так і вітчизняні науковці (А. Соколовська [204, с. 90], Л. Шаблиста [235, с.26]).

Якщо говорити про категорію ефективності відносно управління оподаткуванням сільськогосподарських товаровиробників, то на наше переконання, це поняття характеризується через співвідношення досягнутих стратегічних цілей розвитку аграрного сектора національної економіки та використаних державних ресурсів задля забезпечення досягнення таких цілей.

Отже, ґрунтуючись на вище означеному, проаналізуємо ефективність управління оподаткуванням сільськогосподарських товаровиробників, яка може бути оцінена дуально, як з точки зору реалізації державних потреб та інтересів

розвитку галузі, так і з точки зору забезпечення реалізації інтересів сільськогосподарських товаровиробників.

Реалізація державних інтересів ґрунтується на забезпеченні зростання ВДВ галузі, зростання податкових надходжень до бюджетів різних рівнів та оптимізації витрат, пов'язаних з необхідністю забезпечення державної підтримки розвитку сільськогосподарських товаровиробників.

Реалізація інтересів сільськогосподарських товаровиробників насамперед ґрунтується на можливості зниження (оптимізації) рівня податкового навантаження, як важливого чинника їх економічного розвитку.

Податкові надходження формують основу доходів нашої держави. В структурі доходів зведеного та державного бюджетів частка податкових надходжень у 2014 р. складала відповідно 80,6% та 79,0% (табл. 2.6). Впродовж 2014 р. спостерігалась тенденція до зростання частки податкових надходжень у структурі загальних надходжень зведеного бюджету порівняно з 2013 р. на 0,7% , а державного бюджету – на 1,2%. Зміни у структурі доходів як зведеного, так і державного бюджету пов'язані в основному зі збільшенням надходжень податку на додану вартість, акцизного податку та податку з доходів фізичних осіб, в той час як надходження податку на прибуток підприємств мають тенденцію до зниження.

Крім того, у 2014 р. спостерігається зниження частки доходів бюджету та податкових надходжень в структурі ВВП на 1,4% й 1,2% відповідно, порівняно з 2013 р. (рис. 2.9).

Відбувається перерозподіл частки прямих і непрямих податків у ВВП. Якщо на початку 2000-х рр. в структурі ВВП переважали прямі податки, то починаючи з 2006 р. й донині – непрямі податки, що пояснюється їх залежністю від валютного курсу (ПДВ та акцизний податок з ввезених товарів). З 2009 р. більш вагоме місце в структурі ВВП займає податок на доходи фізичних осіб, порівняно з податком на прибуток підприємств (відповідно 4,9% - 4,9 % ВВП проти 2,6% - 4,1 % ВВП у 2009-2014 рр.).

Таблиця 2.6

Структура доходів зведеного та державного бюджетів за 2012-2014 рр., %

Доходи	Зведений бюджет			Державний бюджет		
	2012 рік	2013 рік	2014 рік	2012 рік	2013 рік	2014 рік
Податкові надходження з них:	80,9	79,9	80,6	79,7	77,8	79,0
- податок на доходи фізичних осіб	15,3	16,3	16,5	2,0	2,2	3,6
- податок на прибуток підприємств	12,5	12,4	8,8	16,1	16,1	11,3
- збори за спеціальне використання природних ресурсів	3,9	6,5	7,4	0,7	4,1	5,3
- податок на додану вартість	31,2	29,0	30,5	40,3	38,0	39,2
- акцизний податок	8,6	8,3	9,9	10,8	10,5	12,7
- податки на міжнародну торгівлю та зовнішні операції	3,0	3,0	2,8	3,8	3,9	3,5
- рентна плата, збори на паливно-енергетичні ресурси	3,9	1,3	1,3	5,1	1,7	1,7
- інші податкові надходження	2,5	3,1	3,4	0,9	1,3	1,7
Неподаткові надходження	18,2	19,2	17,6	19,8	21,6	19,2

Джерело: складено автором на основі офіційних даних Міністерства фінансів України [39]

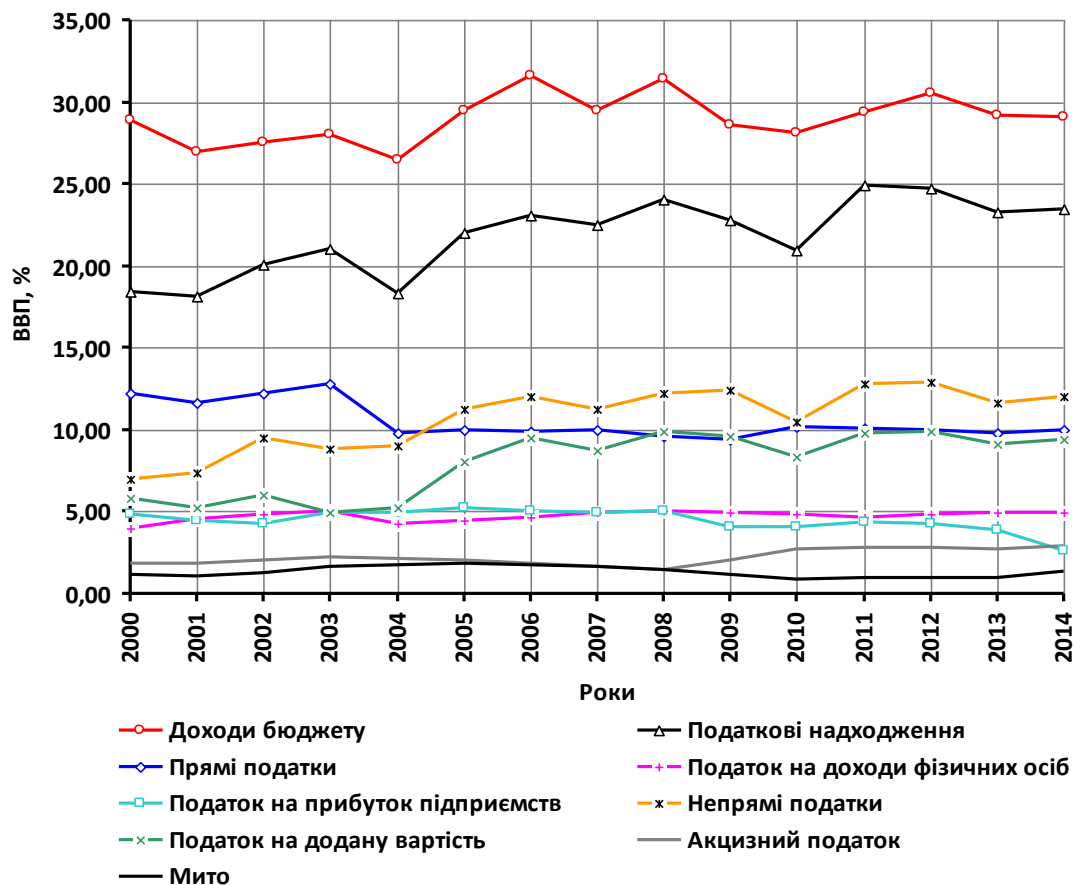


Рис. 2.9. Динаміка податкових надходжень до Зведеного бюджету України в 2000-2014 рр., % ВВП

Джерело: побудовано автором на основі офіційних даних Міністерства фінансів України [39]

Попри загальне зниження величини реального ВВП впродовж останніх років (за 2014 р. показник реального ВВП знизився на 15,2% порівняно з 2013 р. (у постійних цінах 2010 р.)) й загального падіння обсягів промислового виробництва, спостерігається нарощування частки сільського господарства (включаючи лісове та рибне господарство) у загальному обсязі валової доданої вартості усіх галузей економіки. Так, за період з 2009 р. по 2014 р. частка сільського господарства (включаючи лісове та рибне господарство) у загальному обсязі валової доданої вартості усіх галузей економіки підвищилася з 8,3% до 11,8%. При цьому частка податків у валовій доданій вартості сільського, лісового та рибного господарства за аналогічний період знизилася з 1,09% до 0,84%, хоча у номінальному вираженні величина податків у 2014 р. порівняно з 2009 р. зростає у 1,88 рази (рис. 2.10).

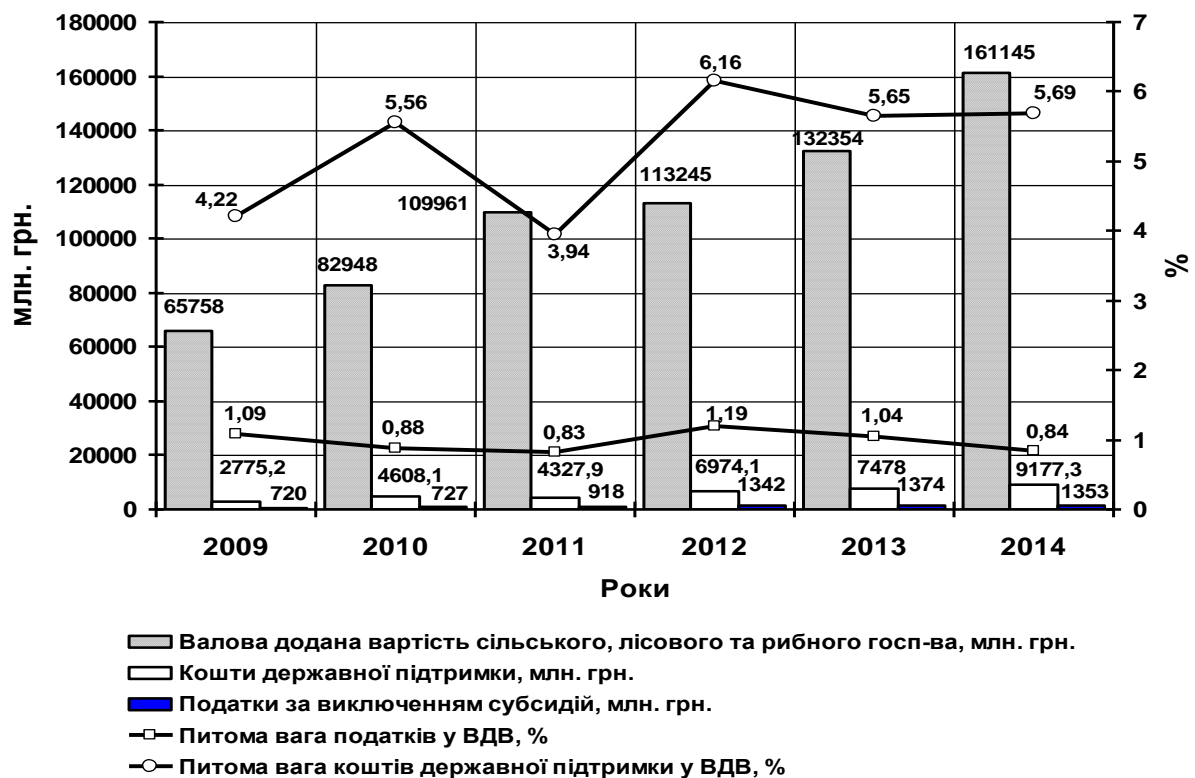


Рис. 2.10. Питома вага податків та коштів державної підтримки в структурі ВДВ сільського господарства України

Джерело: розраховано та побудовано автором на основі офіційних даних Державної служби статистики України

Отже, співвідношення частки валової доданої вартості, що створена сільським господарством й частки сплачених податкових платежів (частка

сплачених податків у 14 разів менша від частки валової доданої вартості створеної галуззю), свідчить про низький рівень податкового навантаження галузі й відповідно про наявність заходів її державної підтримки, як однієї з перспективних у національній економіці.

Аналізуючи загальні показники податкових надходжень від сільськогосподарських товаровиробників у загальній величині податкових надходжень до зведеного бюджету та місцевих бюджетів, спостерігаємо незначні зміни їх відносної величини (від 0,43% у 2011 р. до 0,51% у 2014 р. в показниках зведеного бюджету й від 0,18% у 2012 р. до 0,29% у 2009 р., – в показниках місцевих бюджетів), хоча у абсолютному значенні відбувається щорічне зростання обсягів податкових надходжень (з 1042,9 млн грн. у 2009 р. до 1875,2 млн грн у 2014 р. – в показниках зведеного бюджету й з 154,5 млн грн у 2012 р. до 191,5 в 2013 р. – в показниках місцевих бюджетів) (табл. 2.7).

Частка ФСП (який є різновидом майнового оподаткування, що традиційно виступає основним дохідним джерелом бюджетів місцевого самоврядування) у загальних податкових надходженнях до місцевих бюджетів постійно знижується – якщо у 2009 р. вона складала 0,21 %, то у 2014 р. – лише 0,14 %, тобто у 1,5 раза менше. За такої ситуації потерпають у першу чергу місцеві бюджети, які позбавлені належних джерел фінансування, що призводить до деградації сільських територій, а також фермерські господарства та невеликі сільгоспідприємства, які не в змозі конкурувати з агрохолдингами. Сільські ради володіють значними земельними масивами, проте через наявність податкових пільг це позбавляє їх можливості формування достатньої фінансової бази для власного розвитку.

Отже, частка податкових надходжень від сільськогосподарських товаровиробників до зведеного бюджету України незначна й 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.

Таблиця 2.7

Податкові надходження до бюджету України за 2009-2014 рр.

Показники	млн. грн.	%
2009 р.		
Податкові надходження до зведеного бюджету у тому числі	208073,2	100
Податкові надходження від сільськогосподарських товаровиробників	1042,9	0,50
Податкові надходження до місцевих бюджетів, всього	59157,6	100
Податкові надходження від сільськогосподарських товаровиробників, з них: фіксований сільськогосподарський податок	171,6 122,9	0,29 0,21
2010 р.		
Податкові надходження до зведеного бюджету, у тому числі	234447,8	100
Податкові надходження від сільськогосподарських товаровиробників	1051,8	0,45
Податкові надходження до місцевих бюджетів, всього	67575,6	100
Податкові надходження від сільськогосподарських товаровиробників, з них: фіксований сільськогосподарський податок	175,7 124,9	0,26 0,18
2011 р.		
Податкові надходження до зведеного бюджету у тому числі	334691,9	100
Податкові надходження від сільськогосподарських товаровиробників	1439,9	0,43
Податкові надходження до місцевих бюджетів, всього	73086,9	100
Податкові надходження від сільськогосподарських товаровиробників, з них: фіксований сільськогосподарський податок	160,8 121,9	0,22 0,17
2012 р.		
Податкові надходження до зведеного бюджету у тому числі	360567,2	100
Податкові надходження від сільськогосподарських товаровиробників	1673,1	0,46
Податкові надходження до місцевих бюджетів, всього	85852,0	100
Податкові надходження від сільськогосподарських товаровиробників, з них: фіксований сільськогосподарський податок	154,5 131,0	0,18 0,15
2013 р.		
Податкові надходження до зведеного бюджету у тому числі	353968,1	100
Податкові надходження від сільськогосподарських товаровиробників	1704,3	0,48
Податкові надходження до місцевих бюджетів, всього	91191,1	100
Податкові надходження від сільськогосподарських товаровиробників, з них: фіксований сільськогосподарський податок	191,5 130,3	0,21 0,14
2014 р.		
Податкові надходження до зведеного бюджету у тому числі	367511,9	100
Податкові надходження від сільськогосподарських товаровиробників	1875,2	0,51
Податкові надходження до місцевих бюджетів, всього	87333,7	100
Податкові надходження від сільськогосподарських товаровиробників, з них: фіксований сільськогосподарський податок	174,7 122,2	0,20 0,14

Джерело : розраховано автором на основі офіційних даних Державної служби статистики України [206], Міністерства Фінансів України [39], Державної казначейської служби України [56]

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 (табл. 2.8), 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.

Кризовий стан сільськогосподарських товаровиробників наприкінці 90-х років обумовив доцільність розробки нового механізму оподаткування їх діяльності, який би враховував специфіку галузі. Починаючи з 1991 р. й по 1998 р. податкове навантаження на сільськогосподарських товаровиробників з року в рік зростало (з близько 12% у 1991 р. до 21,1% – у 1998 р.). З введенням в дію ФСП у 1999 р. ситуація змінилася, що позитивно позначилось й на рівні податкового навантаження.

Дослідження показників виконання плану по надходженням ФСП до Зведеного бюджету України, свідчить про стабільне перевиконання планових показників (рис. 2.11). Так з запланованих 121,85 млн. грн. на 2014 рік фактично виконано 122,24 млн. грн. (процент перевиконання становить 0,33%), з запланованих 121,38 млн. грн. на 2013 рік, фактично виконано – 130,28 млн. грн. (процент перевиконання становить 7,33%).

Якщо аналізувати процент виконання планових показників за доходами Зведеного державного бюджету України, то у 2014 р. процент недовиконання склав 5,6%, що негативно характеризує діяльність органів державного регулювання щодо реалізації заходів фіскальної політики, викликає необхідність пошуку додаткових джерел для покриття видатків бюджету, призводить до зростання дефіциту державного бюджету, стимулює збільшення державного боргу.

Розподіл надходження ФСП за видами бюджетів

Види бюджетів	Роки		
	2012	2013	2014
Зведений бюджет	100	100	100
Державний бюджет	-	-	-
Республіканський, обласні, міські бюджети	0,02	0,01	0,01
Бюджет міст обласного підпорядкування	0,5	0,5	0,4
Районні бюджети	0,01	0,5	0,00
Бюджети міст районного підпорядкування	1,6	1,6	1,8
Селищні бюджети	6,9	6,9	6,9
Сільські бюджети	91,0	90,4	90,9

Джерело: складено автором на основі офіційних даних Міністерства фінансів України [39]

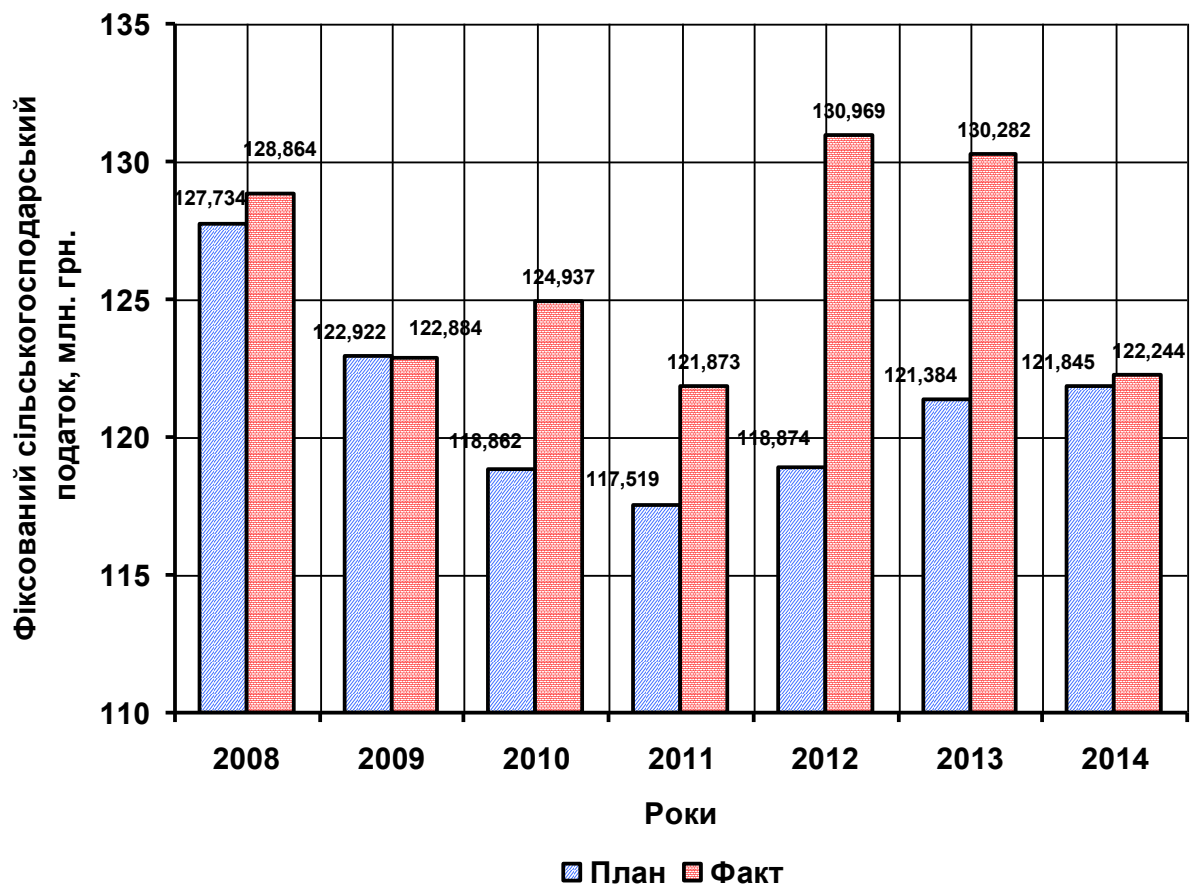


Рис 2.11. Планові й фактичні показники надходження ФСП до Зведеного бюджету України

Джерело: побудовано автором на основі офіційних даних Державної казначейської служби України [56]

Спрощення механізму нарахування та сплати ФСП підвищило його прозорість і достовірність, 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 повністю врегульована проблема сезонності сплати ФСП, а нині 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. Не виконується регулююча функція податку внаслідок відсутньої диференціації в оподаткуванні. Методика розрахунку єдиного податку 4-ї групи ґрунтується на застарілій базі нормативної грошової оцінки земельних угідь, а передбачена їй 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 продуктивності праці.

Незважаючи на переваги і недоліки спрощеної системи оподаткування сільськогосподарських товаровиробників, спостерігається значна кількість платників цього податку у різних регіонах України (рис. 2.12, рис. 2.13). Кількість юридичних осіб-платників ФСП є найбільшою в Одеській області – 5097 платників у 2013 р. та 4891 платників у 2014 р., у Миколаївській області – 3380 платників у 2013 р. та 3415 платників у 2014 р., у Дніпропетровській – 3560 платників у 2013 р. та 3318 платників у 2014 р.

Аналіз територіального розподілу кількості платників ФСП за 2014 р. засвідчив їх коливання від 53,1 % у Івано-Франківській області до 91,0 % - у Кіровоградській області. За підсумками 2014 р. лідируючі позиції за кількістю платників ФСП займала все та ж Кіровоградська область (84,3 %), а найнижчі показники були зафіксовані у Закарпатській області (54,1 %).

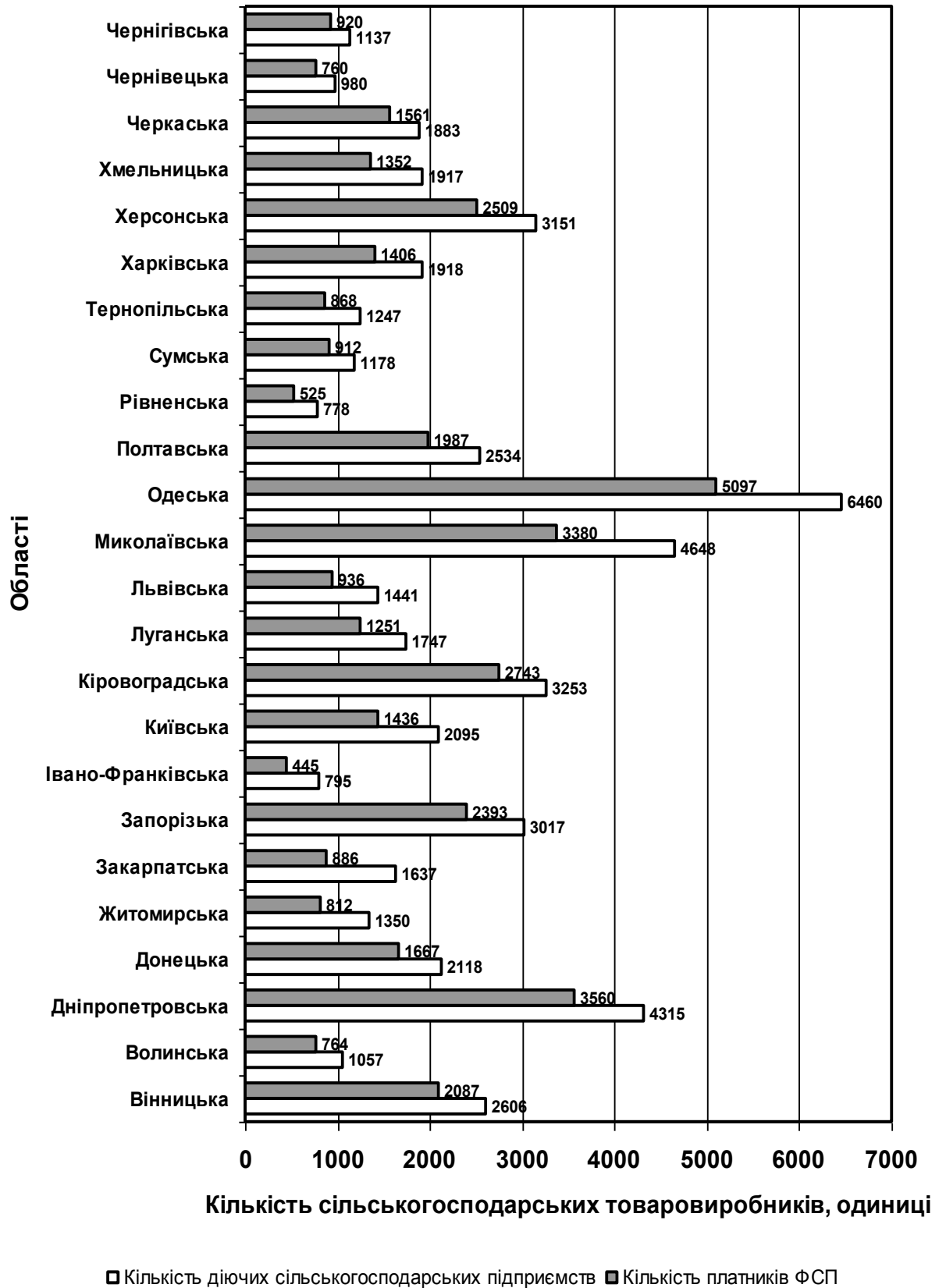


Рис. 2.12. Регіональний розподіл кількості платників ФСП у 2013 р.

Джерело: розраховано та побудовано автором на основі офіційних даних Державної служби статистики України і Державної фіскальної служби України

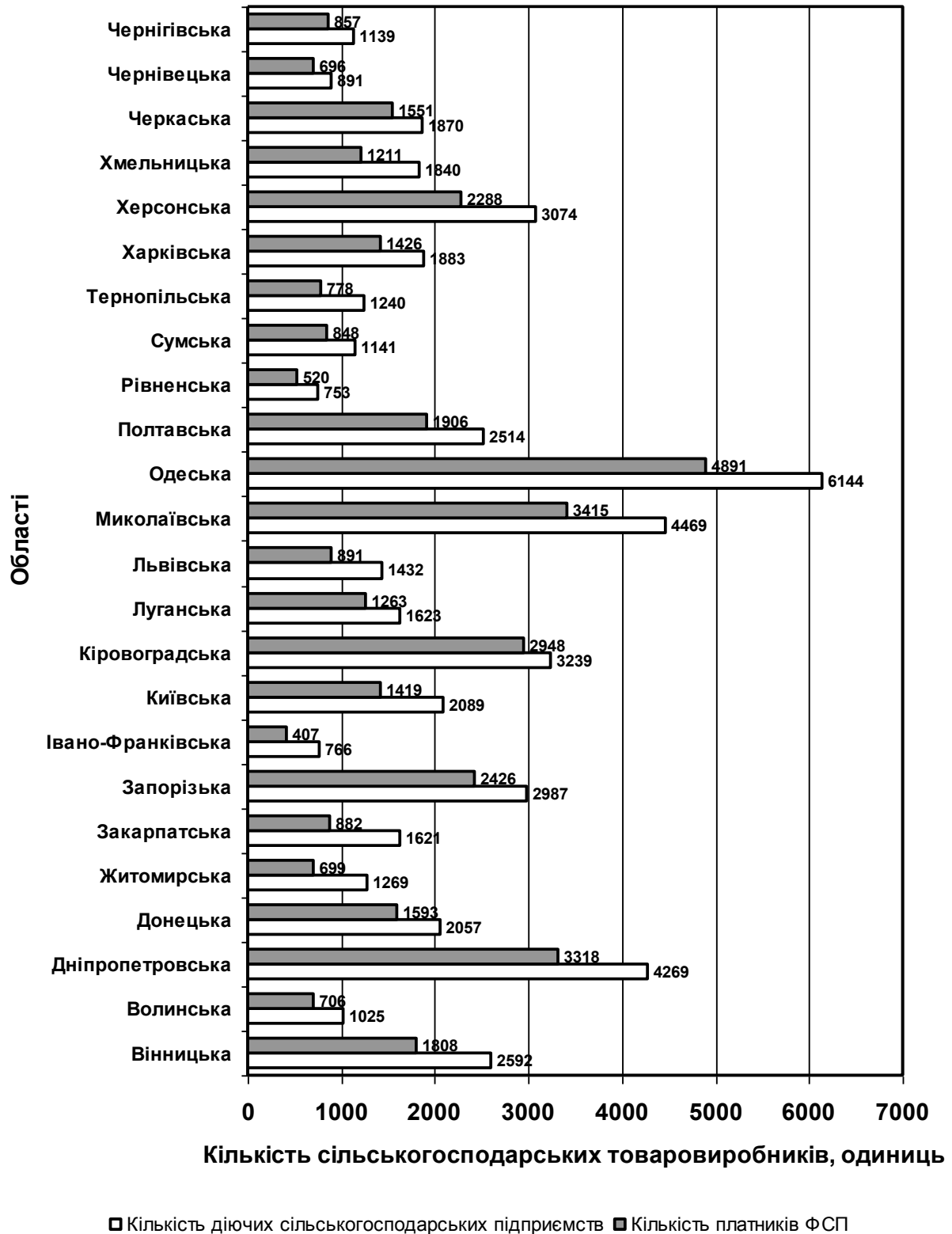


Рис. 2.13. Регіональний розподіл кількості платників ФСП у 2014 р.

Джерело: побудовано автором на основі офіційних даних Державної служби статистики України і Державної фіскальної служби України

В середньому, питома вага сільськогосподарських підприємств – платників ФСП 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% (рис. 2.14).

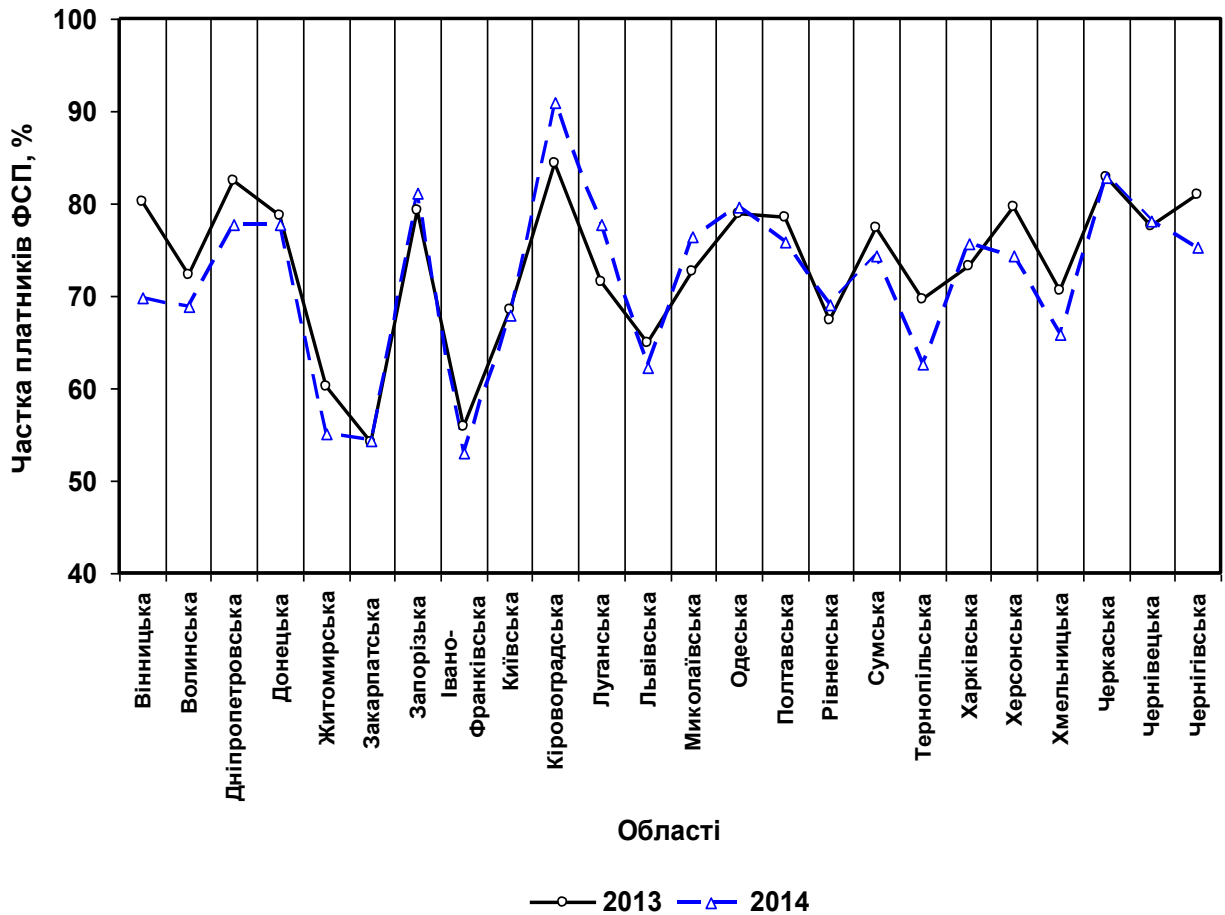


Рис. 2.14. Частка платників ФСП у загальній кількості діючих сільськогосподарських підприємств у 2013 – 2014 рр.

Джерело: розраховано та побудовано автором на основі даних Державної фіскальної служби України

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. Підтримуючи доцільність використання диференційованого підходу до оподаткування

діяльності сільськогосподарських товаровиробників вважаємо за доцільне провести означений аналіз як в цілому по всім категоріям сільськогосподарських підприємств, так і в розрізі суб'єктів великого, середнього та малого і мікропідприємництва.

Незначною, з точки зору фіскального навантаження, є величина ФСП з 1 га сільськогосподарських угідь, яка у різні роки досліджуваного періоду знаходилась на рівні 5,35–5,38 грн/га., а рівень податкового навантаження коливався від 1,7 % - у 2008 р. до 0,30 % - у 2014 р. (табл. 2.9). Разом з тим, 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 (рис. 2.15). Як свідчать розрахунки, лише у 2008 р. податкове навантаження на суб'єктів великого та середнього підприємництва перевищувало відповідні показники суб'єктів малого підприємництва (на 0,13 %). Починаючи з 2009 р. рівень податкового навантаження на суб'єктів малого підприємництва був вищим за відповідний показник суб'єктів великого і середнього підприємництва (у 2009 р. на 0,23 %, у 2010 р. на 0,41 %, у 2011 р. на 0,4 %, у 2012 р. на 0,2 %, у 2013 р. на 0,09 %, у 2014 р. на 0,23 %), що вимагає коригування діючих підходів до оподаткування сільськогосподарських товаровиробників за спрощеною системою оподаткування.

Наприкінці 2014 р. відбувся черговий етап реформування податкової системи України, що позначився підвищенням податкового навантаження на сільськогосподарських товаровиробників. 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.

Таблиця 2.9

Розрахунок тенденції зміни рівня податкового навантаження на сільськогосподарських товаровиробників в Україні

Показники	2008 рік	2009 рік	2010 рік	2011 рік	2012 рік	2013 рік	2014 рік
1	2	3	4	5	6	7	8
Всі категорії сільськогосподарських товаровиробників							
Кількість сільськогосподарських підприємств, що здійснювали діяльність у звітному році, од	44719	43218	42229	42595	42307	45910	42949
Площа сільськогосподарських угідь всього, тис. га	20761,8	20831,4	21058,7	21107,4	21232,5	21631,9	21009,6
Чистий дохід (виручка) від реалізації сільськогосподарської продукції, млн. грн.	52615,8	65851,6	81165,2	104082,8	132206,1	133427,9	183529,7
- в розрахунку на 1 підприємство, грн.	1176587	1523708	1922025	2443545	3124923	2906293	4273201
- в розрахунку на 1 га сільськогосподарських угідь, грн.	2534,26	3161,17	3854,24	4931,11	6226,59	6168,11	8735,52
Прибуток від реалізації сільськогосподарської продукції до оподаткування, млн. грн.	6304,0	8093,0	14177,6	21833,3	22683,3	14294,1	38289,1
- в розрахунку на 1 підприємство, грн.	140969	187260	335734	512579	536160	311350	891502
- в розрахунку на 1 га сільськогосподарських угідь, грн.	303,6	388,5	673,2	1034,0	1068,0	660,7	1822,4
ФСП з 1 га сільськогосподарських угідь, грн.	5,35	5,36	5,36	5,37	5,38	5,38	5,38
Податкове навантаження на 1 га сільськогосподарських угідь, %.	1,76	1,38	0,80	0,52	0,50	0,84	0,30
Сільськогосподарські товаровиробники, які віднесені до категорії великих та середніх суб'єктів підприємництва							
Кількість сільськогосподарських підприємств, що здійснювали діяльність у звітному році, од	9284	9249	9180	9538	9160	9105	8619
Площа сільськогосподарських угідь всього, тис. га	18167,4	18225,1	18453,8	18455,8	18505,0	18706,2	18205,4
Чистий дохід (виручка) від реалізації сільськогосподарської продукції, млн. грн.	48677,9	61183,1	75590,7	96885,0	122431,3	121855,0	169873,4
- в розрахунку на 1 підприємство, тис. грн.	5243,20	6615,10	8234,28	10157,79	13365,87	13383,31	19709,18
- в розрахунку на 1 га сільськогосподарських угідь, грн.	2679,4	3357,0	4096,2	5249,5	6616,1	6514,1	9330,9

Продовження табл. 2.9.

1	2	3	4	5	6	7	8
Прибуток від реалізації сільськогосподарської продукції до оподаткування, млн. грн. - в розрахунку на 1 підприємство, тис. грн. - в розрахунку на 1 га сільськогосподарських угідь, грн.	5462,1 588,34 300,6	7211,0 779,65 395,6	12982,1 1414,17 703,4	20239,7 2121,93 1096,6	20528,7 2241,12 1109,3	12517,9 1374,83 669,1	35331,3 4099,23 1940,7
ФСП з 1 га сільськогосподарських угідь, грн.	5,35	5,36	5,36	5,37	5,38	5,38	5,38
Податкове навантаження на 1 га сільськогосподарських угідь, %.	1,78	1,35	0,76	0,49	0,48	0,80	0,28
Сільськогосподарські товаровиробники, які віднесені до суб'єктів малого та мікропідприємництва							
Кількість сільськогосподарських підприємств, що здійснювали діяльність у звітному році, од	35435	33969	33049	33057	33147	36805	34330
Площа сільськогосподарських угідь всього, тис. га	2594,4	2606,3	2604,9	2651,6	2727,5	2925,7	2804,2
Чистий дохід (виручка) від реалізації сільськогосподарської продукції, млн. грн. - в розрахунку на 1 підприємство, грн. - в розрахунку на 1 га сільськогосподарських угідь, грн.	3937,9 111130,2 1517,8	4668,5 137434,1 1719,2	5574,5 168673,7 2140,0	7197,8 217739,0 3060,8	9774,8 294892,4 3583,7	11572,9 314438,2 3955,6	13656,3 397794,9 4869,9
Прибуток від реалізації сільськогосподарської продукції до оподаткування, млн. грн. - в розрахунку на 1 підприємство, грн. - в розрахунку на 1 га сільськогосподарських угідь, грн.	841,9 23758,9 324,5	882,0 25964,8 338,4	1195,5 36173,5 458,9	1593,6 48207,6 600,9	2154,6 65001,3 789,9	1776,2 48259,7 607,1	2957,8 86157,8 1054,7
ФСП з 1 га сільськогосподарських угідь, грн.	5,35	5,36	5,36	5,37	5,38	5,38	5,38
Податкове навантаження на 1 га сільськогосподарських угідь, %	1,65	1,58	1,17	0,89	0,68	0,89	0,51

Джерело: розраховано автором на основі офіційних даних Державної служби статистики України [206]

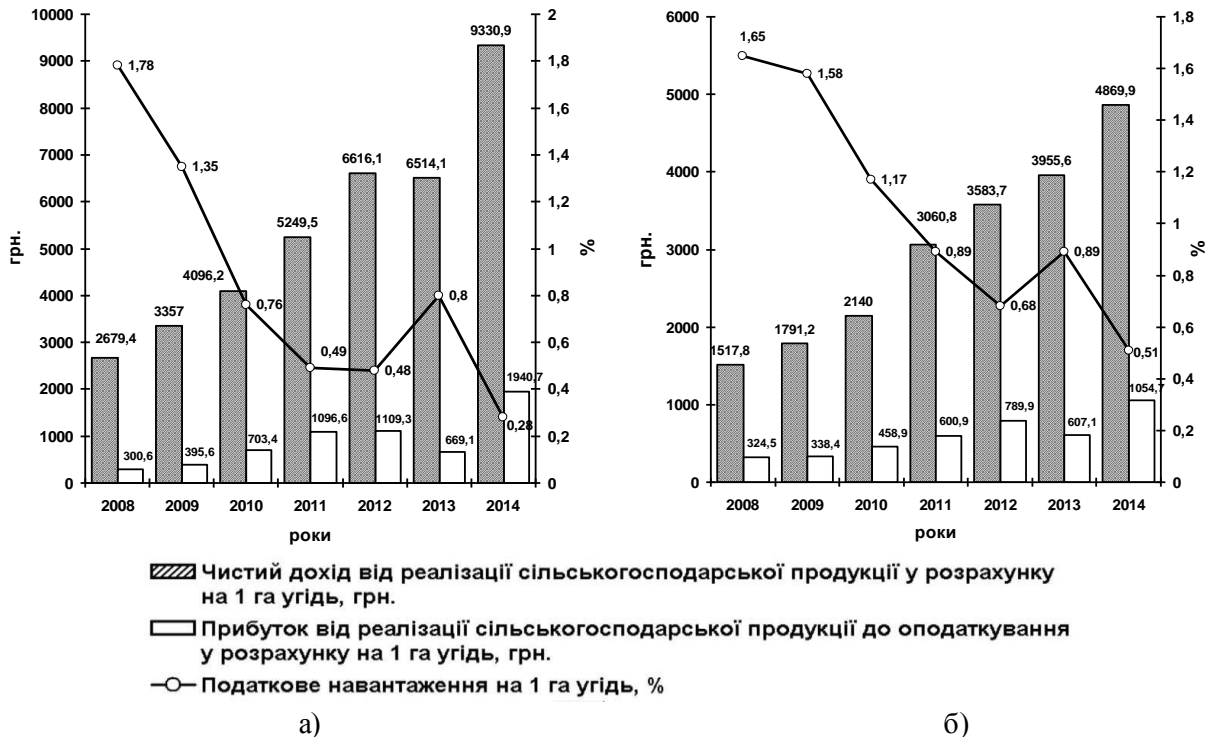


Рис. 2.15. Фінансові показники діяльності та податкове навантаження у розрахунку на 1 га сільськогосподарських угідь (а – в розрізі суб'єктів великого і середнього підприємництва; б – в розрізі суб'єктів малого підприємництва)

Джерело: розраховано та побудовано автором на основі офіційних даних Державної служби статистики України [206]

Загальна державна підтримка сільського господарства за допомогою фінансових інструментів в Україні є досить помірною, хоча спостерігається тенденція до щорічного нарощування її обсягів (надається у вигляді дотацій, доплат і компенсацій – пряма державна підтримка та податкових пільг – непряма державна підтримка). Структурно державна підтримка сільського господарства характеризується невеликими обсягами прямої державної підтримки та значними податковими пільгами. У абсолютному значенні величина коштів державної підтримки у 2014 р. зросла порівняно з 2009 р. на 6402,1 млн грн. (у 3,31 рази), проте слід зауважити, що частка коштів державної підтримки у валовій доданій вартості сільського, лісового та рибного господарства за означений період залишилась практично без змін (табл. 2.10).

В структурі коштів державної підтримки переважають податкові пільги (за період з 2009 р. по 2014 р. їх питома вага зросла з 75,98 % до 97,75 %),

головним чином за рахунок функціонування спеціального режиму оподаткування ПДВ, дія якого спрямована на забезпечення сільськогосподарських товаровиробників додатковим оборотним капіталом, хоча ефективною вона є здебільшого для великих агроформувань, що не зовсім раціонально з точки зору державної політики й формування конкурентного середовища.

Таблиця 2.10.

**Кошти державної підтримки сільськогосподарських товаровиробників у
2008-2014 рр.**

Показники	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Отримано коштів державної підтримки, млн. грн., всього	5306,7	2775,2	4608,1	4327,9	6974,1	7478,0	9177,3
у тому числі							
- за рахунок бюджетних доцій, млн. грн.	3022,4	666,7	1316,0	729,3	742,0	381,9	206,6
у % до загальної суми	56,95	24,02	28,56	16,85	10,64	5,11	2,25
- за рахунок податкових пільг, млн. грн.	2284,3	2108,5	3292,1	3598,6	6232,1	7096,1	8970,7
у % до загальної суми	43,05	75,98	71,44	83,15	89,36	94,89	97,75

Джерело: розраховано автором на основі офіційних даних Державної служби статистики України [206]

Кошти, що залишаються у вигляді несплачених податків, витрачаються суб'єктами господарювання безконтрольно, без урахування державних орієнтирів у розвитку аграрного ринку. Відтак, податкова політика щодо сільськогосподарських товаровиробників потребує суттєвого реформування та забезпечення регулюючих властивостей податків.

В той же час, скасування податкових пільг нині недоречно. У профільних об'єднаннях наголошують, що скасування податкових пільг для аграріїв у майбутньому обернеться стагнацією і тінізацією економіки, згортанням інвестиційних процесів та погіршенням соціально-економічного становища в сільській місцевості [1, с. 2]. Додатковим негативним чинником стане значне ускладнення адміністрування системи податків сільгоспідприємствами. Фактично мова йтиме про загрозу закриття значної кількості підприємств тваринницької спеціалізації та зупинку розвитку рослинницької галузі.

Скасування податкових пільг для сільгоспвиробників призведе до зменшення обсягів валової продукції в сільськогосподарському виробництві на 8–10 % й падіння валютних надходжень від експорту сільськогосподарської продукції, зменшить прибутковість галузі на більш ніж 50 %, а сума втрат сільгоспвиробників, за розрахунками економістів, становитиме близько 19 млрд грн [1, с. 4].

Розглядаючи дуально підхід щодо оцінки ефективності механізму управління оподаткуванням сільськогосподарських товаровиробників, слід вказати на те, що останній забезпечує лише стимулювання нарощування обсягів сільськогосподарського виробництва, що проявляється й у зростанні ВДВ галузі, за рахунок застосування спеціальних пільгових податкових режимів. Використання ж уніфікованих податкових інструментів порушило конкурентне середовище в галузі та поставило в нерівні умови товаровиробників різних організаційно-правових форм господарювання та виробничої спеціалізації.

Для поглибленого аналізу впливу діючого механізму управління оподаткуванням сільськогосподарських товаровиробників скористаємось даними Полтавської області, яка є типовим регіоном сільськогосподарського товаровиробництва (табл. 2.11).

Загальна кількість сільськогосподарських підприємств області у 2008 році становила 2402 одиниці, з них 314 (13,1 %) перебували на загальній системі оподаткування, 2088 (86,9 %) – на спеціальній системі оподаткування (платники ФСП). У 2014 році спеціальній системі оподаткування надали перевагу 75,8 % сільськогосподарських підприємств (1906 суб'єктів підприємницької діяльності) і 24,2 % (608 суб'єктів підприємницької діяльності) – загальній системі оподаткування. Отже, більшість сільськогосподарських підприємств регіону обирають спеціальну систему оподаткування.

Наведені дані свідчать, що у 2014 році, порівняно з 2008 р., відбулося зниження кількості сільськогосподарських підприємств (на 11,1 %, або на 294 підприємств), які перебували на спеціальній системі оподаткування та незначне їх зростання на 2,6% або на 61 суб'єкт господарювання, порівняно з 2013 р.

Таблиця 2 11

Розподіл сільськогосподарських підприємств Полтавської області залежно від системи оподаткування у 2008–2014 рр.

Показники	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Кількість сільськогосподарських товаровиробників в області, одиниць	2402	2365	2368	2375	2445	2534	2514
Кількість сільськогосподарських товаровиробників, що знаходяться на спеціальній системі оподаткування, - одиниць - у % до загальної кількості	2088 86,9	1989 84,1	1850 78,1	1957 82,4	1886 77,1	1987 78,4	1906 75,8
Кількість сільськогосподарських товаровиробників, що знаходяться на загальній системі оподаткування, - одиниць - у % до загальної кількості	314 13,1	376 15,9	518 21,9	418 17,6	559 22,9	547 21,6	608 24,2

Джерело: розраховано автором на основі офіційних даних Державної служби статистики України та Державної фіскальної служби України

Зміну цих показників можна пояснити насамперед тим, що новоутворені сільськогосподарські товаровиробники (кількість сільськогосподарських підприємств області починаючи з 2012 р. збільшувалась) можуть бути платниками ФСП лише з наступного року й тільки за умови відповідності встановленим критеріям платника ФСП та втратою права на застосування спрощеної систем оподаткування унаслідок невідповідності таким критеріям.

На вибір системи оподаткування має вплив розмір суб'єкта господарювання, зокрема, згідно з Господарським кодексом України суб'єкти господарювання залежно від кількості працюючих та отриманих доходів за попередній рік можуть належати до суб'єктів малого підприємництва (в т.ч. суб'єкти мікропідприємництва), середнього або великого підприємництва [50]. Станом на 1 січня 2015 р. на території Полтавської області зареєстровано 2514 сільськогосподарських підприємств, частка малих підприємств становить 92,6 %, середніх – 7,2 % і великих – 0,2 %. Зазначені показники є близькими до середньодержавних. Так, частка малих підприємств у галузі сільського, лісового та рибного господарства України складає 94,3 % від загальної їх

кількості (з них мікропідприємства – 83,5 %), середніх – 5,6 %, великих – 0,1 % [206].

Отже, в структурі сільськогосподарських підприємств, як України, так і Полтавської області переважають малі та мікропідприємства. Проте, середньодержавна частка обсягу реалізованої продукції малими сільськогосподарськими підприємствами не займає ключової позиції й у 2014 р. становила лише 17,5 % (середніми – 33,8 %, великими – 48,7 %), а внесок їх у ВВП країни не перевищує 5,2–11 %.

Наведені показники значно відрізняються від результатів розвинених країн світу: там саме малі й середні підприємства, в тому числі і сільськогосподарські, створюють більшу частку ВВП. Наприклад, за даними офіційного сайт Мінфіну України у США частка ВВП, виробленого малими і середніми підприємствами, становить близько 53 %, у країнах Євросоюзу – 68 %, в Японії – 56 %. 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 %.

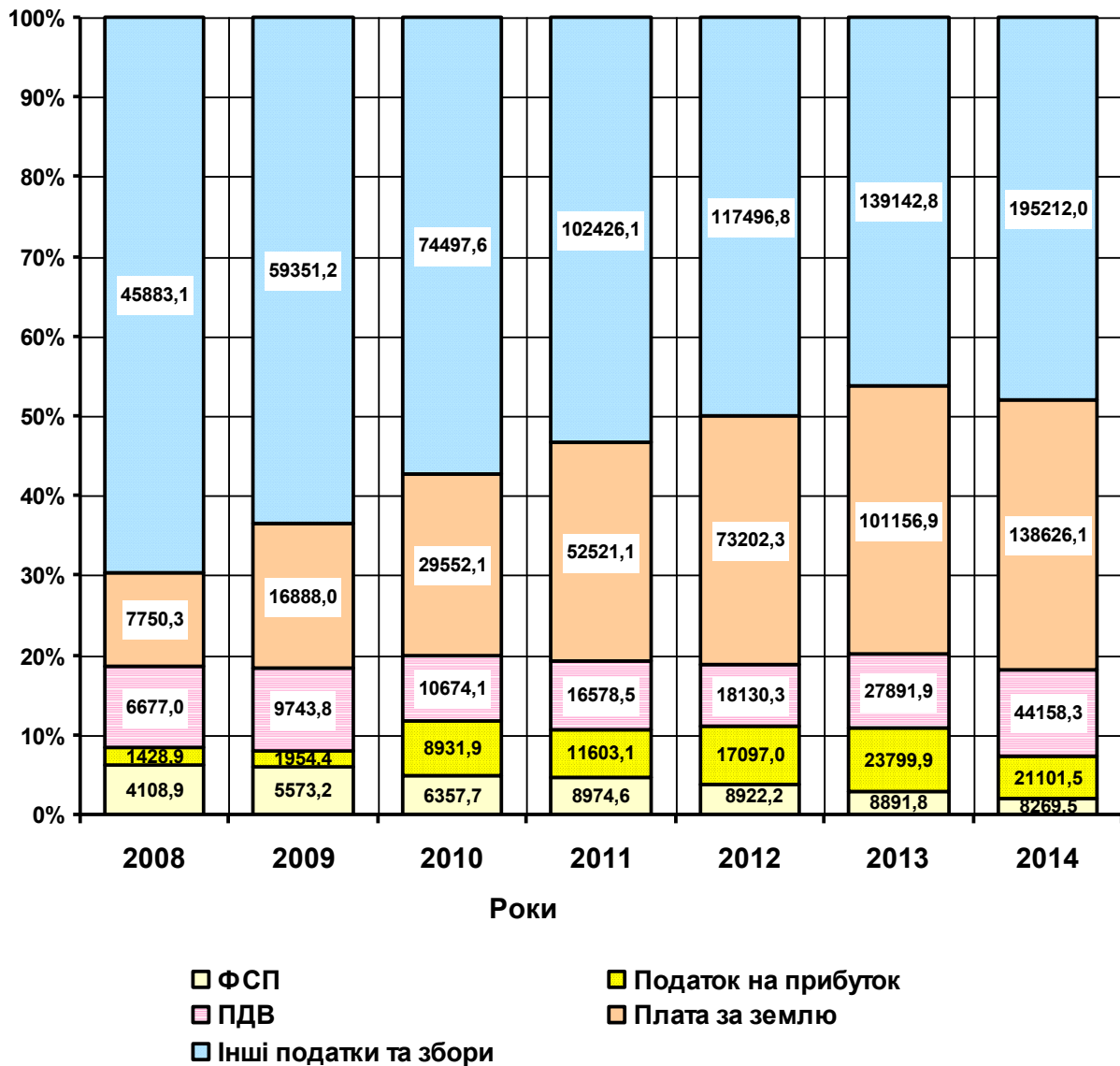
Оцінюючи структуру податкових надходжень від сільськогосподарських товаровиробників Полтавської області, за даними ГУ ДФС у Полтавській області, слід зазначити наступне. У загальній величині податкових надходжень до бюджету в 2014 році акумульовано 11,6 % податкових платежів від сільськогосподарських товаровиробників, що на 2,7 % більше ніж у 2013 р. та на 4,6 % більше ніж у 2012 р. Спостерігається відповідно й позитивна динаміка змін щодо зростання абсолютного значення величини податкових надходжень у 2014 р., порівняно з попередніми періодами. Так, у 2014 р. від сільськогосподарських товаровиробників надійшло 407364,4 тис грн податкових платежів, що на 106481,1 тис грн більше, ніж у 2013 р. або на 35,4 % (табл. 2.12).

Таблиця 2.12.

**Динаміка податкових надходжень від сільськогосподарських
товаровиробників Полтавської області у 2008 – 2014 рр.**

Показник	Величина показника, тис. грн.
Податкові надходження від сільськогосподарських товаровиробників Полтавської області:	
2008 р.	65848,2
2009 р.	93510,6
2010 р.	130013,4
2011 р.	192103,4
2012 р.	234848,6
2013 р.	300883,3
2014 р.	407364,4

Джерело: складено автором на основі даних ГУ ДФС у Полтавській області



**Рис. 2.16. Динаміка та структура податкових платежів
сільськогосподарських товаровиробників Полтавської області
за 2008-2014 рр.**

Джерело: розраховано і побудовано автором на основі даних ГУ ДФС у Полтавській області

Оцінюючи структуру податкових надходжень від сільськогосподарських товаровиробників, слід вказати на деяку трансформацію її складових за період 2008 – 2014 рр. (рис. 2.16). Насамперед, суттєво зросла частка плати за землю (з 11,77 % у 2008 р. до 34,03 % у 2014 р.) й знизилась частка інших податкових платежів, до яких відноситься екологічний податок, ресурсні платежів та ЄСВ (з 69,68 % у 2008 р. до 47,92 % у 2014 р.). Відбувся перерозподіл між показниками ФСП та податку на прибуток. Так, якщо у 2008 р. частка податкових надходжень з податку на прибуток складала 2,17 %, а частка ФСП 6,24 %, то у 2014 р. спостерігається протилежна тенденція: частка податку на прибуток – 5,18 %, а частка ФСП – 2,03 %. Але, перш за все, це пояснюється тим, що зменшилась кількість сільськогосподарських товаровиробників, які використовують спрощений режим оподаткування. Частка ФСП, як основної форми прямого оподаткування сільськогосподарських товаровиробників, в динаміці постійно знижується: у 2008 р. – 6,24 %, у 2009 р. – 5,96 %, у 2010 р. – 4,89 %, у 2011 р. – 4,67 %, у 2012 р. – 3,80 %, у 2013 р. – 2,96 %, у 2014 р. – 2,03 %. У 2010-2014 рр. зіставні ставки ФСП були у 2,1-2,2 раза нижчими за ставки земельного податку, замість якого запроваджено цей спеціальний податковий режим.

Майже незмінною в структурі податкових надходжень залишається ПДВ, питома вага якого найнижчою була у 2012 р. й складала 7,72 %, а найвищою у 2014 р. – 10,84 %. Це пояснюється відсутністю суттєвих змін у механізмі справляння ПДВ для сільськогосподарських товаровиробників протягом досліджуваного періоду та використання ними спеціального режиму оподаткування ПДВ.

З урахуванням вище викладеного, не можна вважати механізм управління оподаткуванням сільськогосподарських товаровиробників ефективним, тому, що незважаючи на його загальний «позитивний ефект», який проявляється у щорічному зростанні ВДВ галузі, підвищенні величини податкових надходжень до бюджетів від сільськогосподарських товаровиробників у абсолютному значенні, нарощенні обсягів державної підтримки (переважно за рахунок

податкових пільг), підвищенні показників рентабельності сільськогосподарських товаровиробників, збереженні незначного рівня їх податкового навантаження, його дія забезпечується лише за рахунок застосування спеціальних пільгових податкових режимів. Використання уніфікованих податкових інструментів порушило конкурентне середовище в галузі та поставило в нерівні умови товаровиробників різних організаційно-правових форм господарювання та виробничої спеціалізації.

Залишаються невирішеними питання щодо поєднання інтересів розвитку сільськогосподарських товаровиробників з інтересами розвитку галузі й національної економіки. Відтак, потребують подальшого удосконалення підходи щодо побудови організаційно-економічного механізму оподаткування сільськогосподарських товаровиробників у напрямі його відповідності завданням економічної політики держави у сільському господарстві.

2.3. Обґрунтування методичного підходу щодо оцінки ефективності механізму управління оподаткування сільськогосподарських товаровиробників

На даний час актуальною є проблема розробки єдиного підходу щодо оцінки ефективності механізму управління оподаткуванням. Використання, наприклад, співвідношення прибутку до собівартості продукції, як показника рентабельності, застосовується при оцінці діяльності підприємств промисловості й аграрного сектору, але не застосовується для підприємств торгівлі.

За оцінками деяких учених налічується більше 150 методів прогнозування. Базових методів значно менше, більшість з «методів» швидше належать до окремих способів і процедур прогнозування або є набором окремих прийомів, що відрізняються від базових методів кількістю спеціальних

прийомів й послідовністю їх застосування. Під методом прогнозування ми розуміємо сукупність прийомів і способів мислення, ретроспективних даних, що дозволяють на основі аналізу, екзогенних (зовнішніх) і ендогенних (внутрішніх) зв'язків об'єкта прогнозування, а також їх виміру в рамках певного явища або процесу вивести судження певної достовірності стосовно майбутнього розвитку об'єкта.

Змістовна інтерпретація методів визначається природою, особливостями й закономірностями досліджуваних процесів. Оцінка майбутніх станів процесів і явищ здійснюється на базі вже накопичених знань про сутність, властивості й закономірності існуючих або передбачуваних тенденцій їх розвитку. Якщо методологічною основою прогнозування служить теорія розвитку об'єкта, яка розкриває сутність закономірностей, зміст основних причинно-наслідкових зв'язків цього процесу, то методи прогнозування дозволяють знайти міру впливу окремих закономірностей і причин розвитку, представити об'єкт прогнозу як динамічну систему виміряних з певним ступенем достовірності взаємодій реальних явищ, чинників, сил громадської діяльності й тим самим дати можливість відтворити з певною мірою вірогідності поведінку цієї системи в майбутньому.

Успіх у прогнозуванні залежить не стільки від застосування тих або інших методів, скільки від збереження правильної точки зору. Об'єктивна необхідність у комбінуванні різних методів часто виникає при розробці прогнозів розвитку процесів, що характеризуються наявністю складних взаємозв'язків. Використання комбінації методів прогнозування є одним із шляхів у вирішенні проблеми верифікації прогнозів, що розглядається як узагальнена оцінка їх достовірності, точності й обґрунтованості. Збіг результатів прогнозування, отриманих різними методами, є одним зі свідчень їх надійності.

Запропоновано для визначення ефективності механізму управління оподаткуванням сільськогосподарських товаровиробників використовувати коефіцієнт ефективності, який визначається як відношення фактичної величини

податків до їх розрахункової величини. Це дозволить підвищити якість порівняльного аналізу й точність оцінки при використанні разом з традиційними, розрахункових показників ефективності. Розроблено спеціальну програму прогнозу величини податкових надходжень, за допомогою якої прогноз здійснювався за п'яти математичними моделями: лінійною, логарифмічною, поліноміальною, степеневою, експоненціальною. Обґрунтовано, що для визначення прогнозного значення податкових надходжень доцільно використовувати багатofакторний кореляційно-регресійний аналіз, у результаті якого на основі розрахунку коефіцієнтів кореляції обираються чинники, що істотно впливають на величину податкових надходжень.

Розроблено методику оцінки та моделювання ефективності механізму управління оподаткуванням на основі використання відповідного коефіцієнту в основі якого лежить порівняння фактичного обсягу податкових платежів з розрахунковим, визначеним з використання методів багатofакторного кореляційно-регресійного аналізу, попарних порівнянь та розстановки пріоритетів, результати якої можуть бути використані в процесі податкового планування в умовах поглиблення інтеграційних процесів та при визначенні напрямів удосконалення самого механізму. Апробація даної моделі була здійснена на матеріалах Полтавської області, яка належить до груп областей з високим рівнем сільськогосподарського виробництва: частка сільського господарства у валовому регіональному продукті області протягом останніх років зростає і становить 14,4 %, що значно вище середньоукраїнського показника (9,8 %) та показника високо урбанізованих та промислово розвинених регіонів європейських держав (близько 1,4 %); частка продукції сільського господарства області в загальнодержавних обсягах зросла за останні 10 років з 4,7 % до 6,4 %; показники ефективності використання сільськогосподарських земель у Полтавській області є вищими, ніж у середньому по Україні (валова продукція сільського господарства на 1 га сільгоспугідь на 8 % перевищує загальноукраїнський показник, а виробництво валової продукції на 1 особу – в 1,7 рази більше, ніж в середньому по Україні).

Прогнозування податкових надходжень сільськогосподарських товаровиробників здійснювалось за допомогою побудови їх моделі з використанням багатфакторного кореляційно-регресійного аналізу.

Аналіз ефективності механізму управління оподаткуванням сільськогосподарських товаровиробників був проведений на основі даних про роботу 23 найбільш типових рентабельних підприємств аграрного сектора Полтавської області, що мають середні розміри й показники господарської діяльності, є платниками фіксованого сільськогосподарського податку. Вони були відібрані з 98 обстежених підприємств сільського господарства області. На основі розрахунку коефіцієнтів кореляції на підприємствах обиралися чинники, що істотно впливають на величину прибутку. В процесі аналізу досліджувалися чинники, що впливають на суму сплачуваних податків (Y): X_1 – виручка від реалізації продукції, тис. грн.; X_2 – витрати, тис. грн.; X_3 – чисельність працівників, осіб; X_4 – продуктивність праці на 1 працівника, тис. грн.; X_5 – середньорічна вартість основних засобів, тис. грн.

Обробка даних здійснювалася на персональному комп'ютері з використанням спеціально розробленого пакету прикладних програм. На основі чинників з найбільш суттєвими значеннями коефіцієнтів кореляції були побудовані регресійні функції такого виду:

$$P_{\text{розрах.}} = f(X_1, X_2, \dots, X_n), \quad (2.1)$$

де $P_{\text{розрах.}}$ – сума сплачуваних податків, отримана розрахунковим шляхом.

Для перевірки автокореляції ми використовували критерій Дурбіна-Ватсона. Якщо автокореляція відсутня, то його значення дорівнюватиме 2, а якщо має місце повна автокореляція, то він дорівнюватиме 0 або 4. Його величина визначала коректність знайденого рівняння регресії.

Результати розрахунків показали, що оптимальна величина коефіцієнта Дурбіна-Ватсона склала 1,934 у разі використання двофакторної моделі $P_{\text{розрах.}} = f(X_1, X_5)$, що говорить про майже повну відсутність автокореляції, а, отже, про коректність знайденого рівняння регресії.

Рівняння регресії в даному випадку мало вигляд:

$$P_{\text{розрах.}} = 1719,7 + 0,659X_1 + 0,016X_5. \quad (2.2)$$

Коефіцієнт детермінації, квадрат коефіцієнта кореляції що є, й що показує частку поясненої варіації в усій динаміці змін, дорівнював 0,927. Його значення говорить про те, що в представленому вище регресійному рівнянні величина суми податкових платежів з сільськогосподарських товаровиробників враховує 92,7 % чинників, що на них впливають.

Про кількісний вплив розглянутих вище чинників на величину податкових платежів свідчать коефіцієнти рівняння регресії. Вони показують, на скільки тис. грн. змінюється їх величина при зміні факторної ознаки на одну одиницю. Як ми бачимо, збільшення виручки від реалізації продукції на 1 тис. грн. дає приріст податкових платежів на суму 659 грн., а збільшення середньорічної вартості основних засобів спричинить приріст податкових платежів на 16 грн.

За знайденим рівнянням регресії нами були визначені розрахункові значення суми податкових платежів по кожному аграрному підприємству (з числа досліджуваних).

Визначення ефективності механізму управління оподаткуванням сільськогосподарських товаровиробників здійснювалося на основі розв'язку такого виразу за кожним підприємством:

$$K_{\text{муоп}} = P_{\text{фактич. } i} / P_{\text{розрах. } i}, \quad (2.3)$$

де $K_{\text{муоп}}$ – коефіцієнт ефективності фіскальної політики i -го сільськогосподарського товаровиробника, од.;

$P_{\text{фактич. } i}$ – фактична величина сплачуваних податків i -го сільськогосподарського товаровиробника, тис. грн.;

$P_{\text{розрах. } i}$ – величина податкових платежів i -го сільськогосподарського товаровиробника, отримана розрахунковим шляхом за рівнянням регресії.

У таблиці 2.13 визначені показники ефективності фіскальної політики обстежених сільськогосподарських товаровиробників у 2013 р.

Ефективним механізм управління оподаткуванням можна визнати в тих випадках, коли величина коефіцієнта більша одиниці. Величина коефіцієнта,

більше одиниці, означає, що фактична сума податку на прибуток підприємства більше усередненої величини за вибіркою. У нашому випадку механізм управління оподаткуванням підприємств 3, 4, 11, 20, 22, 23 у 2013 р. можна визнати задовільним.

Таблиця 2.13

**Показники ефективності механізму управління оподаткуванням
сільськогосподарських товаровиробників у 2013 р.**

Підприємство умовн. номер	Сума податкових платежів, тис. грн.		Відхилення (П факт. – – П розрах.)		Коефіцієнт ефективності фіскальної політики, К _{іЕФП}
	фактична П факт.	розрахункова П розрах.	абсолютне, тис. грн.	відносне, %	
1	3164,3	3242,45	-78,1499	-2,41021	0,975898
2	3050,2	3117,958	-67,7576	-2,17314	0,978269
3	2789	2581,993	207,0068	8,017327	1,080173
4	2791,6	2586,227	205,3735	7,94105	1,079411
5	2791,6	2865,567	-73,967	-2,58124	0,974188
6	3161,3	3178,019	-16,719	-0,52608	0,994739
7	2819,6	2911,425	-91,8252	-3,15396	0,96846
8	1050,4	1427,315	-376,915	-26,4073	0,735927
9	3083,5	3158,069	-74,5688	-2,36122	0,976388
10	2821,9	2916,393	-94,4932	-3,24007	0,967599
11	3130	3129,504	0,496094	0,015852	1,000159
12	2850,2	2962,724	-112,524	-3,79798	0,96202
13	1039,3	1194,723	-155,423	-13,0091	0,869909
14	2850,2	2857,879	-7,67944	-0,26871	0,997313
15	3114,4	3206,864	-92,4644	-2,88333	0,971167
16	2878,7	2903,661	-24,9609	-0,85964	0,991404
17	3086,6	3135,803	-49,2029	-1,56907	0,984309
18	3110,3	3172,893	-62,593	-1,97274	0,980273
19	3076,6	3119,984	-43,384	-1,39052	0,986095
20	2540,2	2131,281	408,9189	19,18653	1,191865
21	3053,2	3082,629	-29,4292	-0,95468	0,990453
22	3054,2	2945,291	108,9089	3,697731	1,036977
23	2761,3	2539,407	221,8928	8,737977	1,08738

Джерело: розраховано автором

Наступне анкетування працівників податкової служби Полтавської області і підприємств – сільськогосподарських товаровиробників показало, що розроблена методика визначення ефективності механізму управління оподаткуванням проста в розрахунковому відношенні й доступна розумінню кожного працівника. Використання її у практиці аналітичної роботи фахівців

податкових служб й апарату управління сільськогосподарських товаровиробників дозволить підвищити якість порівняльного аналізу й точність оцінки в умовах ринку під час використання одночасно з традиційними показниками ефективності.

Необхідно відмітити гнучкість методики, що дозволяє враховувати безліч чинників, які впливають на суму податкових платежів підприємства – сільськогосподарського товаровиробника й доцільність її застосування при оцінці ефективності фіскальної політики не лише підприємств сільського господарства, але й підприємств інших галузей регіону при коректному відборі факторних ознак.

Моделювання податкових надходжень було проведено на основі даних про роботу сільськогосподарських товаровиробників районів Полтавської області за 2012 і 2013 рр. Аналізувалися такі чинники, що впливають на суму податкових надходжень (Y): X_1 – загальний обсяг постачання за рік, тис. грн.; X_2 – кількість суб'єктів господарської діяльності (СГД), од., X_3 – сума податку на додану вартість (ПДВ), яка повністю залишається в розпорядженні підприємств – сільськогосподарських товаровиробників, тис. грн.; X_4 – площа землі, га; X_5 – кількість транспортних засобів, од.

Результати факторного кореляційно-регресійного аналізу представлені в Додатку В (таблиці В.1, В.2, В.3). На основі розрахунку коефіцієнтів кореляції обиралися чинники, що істотно впливають на загальний обсяг сплачених податкових платежів сільськогосподарських товаровиробників відповідних районів області. Обробка даних здійснювалась на персональному комп'ютері з використанням спеціально розробленого пакету прикладних програм «Багатофакторний кореляційно-регресійний аналіз і оцінка ефективності системи оподаткування» («БКРА і ОЕО»).

Найбільш суттєві значення коефіцієнтів кореляції спостерігаються між сумою податкових надходжень і кількістю транспортних засобів (0,671229), сумою податкових надходжень і площею землі, що цілком пояснюється самим механізмом формування податків сільськогосподарських товаровиробників.

Проте, більша величина значень коефіцієнтів кореляції між сумою податкових надходжень і кількістю транспортних засобів, ніж між сумою податкових надходжень і площею землі, говорить про те, що існуюча система оподаткування потребує вдосконалення в напрямі більш точного врахування «якості» земельних угідь підприємств – сільськогосподарських товаровиробників.

На основі чинників з найбільш суттєвими значеннями коефіцієнтів кореляції були побудовані регресійні функції такого виду:

$$\sum НП_{РОЗР.} = f(X_1, X_2, \dots, X_n), \quad (2.4)$$

де $\sum НП_{РОЗР.}$ – сума податкових надходжень сільськогосподарських товаровиробників, отримана розрахунковим шляхом.

Для перевірки автокореляції використовувався критерій Дурбіна-Ватсона. Результати розрахунків показали, що оптимальна величина коефіцієнта Дурбіна-Ватсона склала 1,957676 у разі використання двофакторної моделі $\sum НП_{РОЗР.} = f(X_4, X_5)$, що говорить про майже повну відсутність автокореляції, а, отже, про коректність знайденого рівняння регресії.

Рівняння регресії в даному випадку має вигляд:

$$\sum НП_{РОЗР.} = -1232,49 + 101,7477X_4 + 6,71489X_5. \quad (2.6)$$

Коефіцієнт детермінації, що являє собою квадрат коефіцієнта кореляції й показує частку поясненої варіації в усій динаміці змін, дорівнював 0,569745. Його значення говорить про те, що в представленому вище регресійному рівнянні величини суми податкових надходжень сільськогосподарських товаровиробників районів враховано 56,97 % чинників, що на них впливають.

Про кількісний вплив розглянутих вище чинників на величину податкових надходжень свідчать коефіцієнти рівняння регресії. Вони показують, на скільки тис. грн. змінюється їх величина при зміні факторної ознаки на одну одиницю. Як бачимо, у 2013 р. збільшення площі землі на 1 га призводить до збільшення податкових надходжень сільськогосподарських товаровиробників району на 101,75 тис грн, а збільшення кількості транспортних засобів на 1 од.

спричинити приріст податкових надходжень на 6,715 тис грн.

Далі, за знайденим найбільш коректним з погляду статистики рівнянням регресії, були визначені розрахункові значення податкових надходжень за кожним районом Полтавської області (табл. 2.14).

Таблиця 2.14

**Аналіз ефективності механізму управління оподаткуванням
сільськогосподарських товаровиробників за районами Полтавської області
у 2013 р.**

Назва району області	Умовний номер	Сума сплачених податків усього за 2013 рік, тис. грн.		Відхилення ($\sum \text{НП}_{\text{ФАКТИЧ.}}$ – $\sum \text{НП}_{\text{РОЗР.}}$)		Коефіцієнт ефективності
		фактична $\sum \text{НП}_{\text{ФАКТ.}}$	розрахункова $\sum \text{НП}_{\text{РОЗР.}}$	абсолютні тис. грн.	відносні %	$K_{\text{ЕФПі}}$
Великобагачанський	1	4772,6	10008,0	-5235,4	-52,3	0,477
Гадяцький	2	7986,9	10007,7	-2020,8	-20,2	0,798
Глобинський	3	19177,2	17875,4	1301,8	7,3	1,073
Гребінківський	4	2930,0	3462,4	-532,4	-15,4	0,846
Диканський	5	4839,7	4858,7	-19,0	-0,4	0,996
Зіньківський	6	5339,1	6951,9	-1612,8	-23,2	0,768
Карлівський	7	8807,6	6716,3	2091,3	31,1	1,311
Кобеляцький	8	7949,9	10108,8	-2158,9	-21,4	0,786
Козельщинський	9	8986,8	5033,4	3953,4	78,5	1,785
Котелевський	10	5256,4	6289,5	-1033,1	-16,4	0,836
Кременчуцький	11	4014,0	4751,4	-737,4	-15,5	0,845
Лохвицький	12	4962,9	9987,4	-5024,5	-50,3	0,497
Лубенський	13	3418,0	5021,6	-1603,6	-31,9	0,681
Машівський	14	7659,8	4044,6	3615,2	89,4	1,894
Миргородський	15	9250,1	11974,0	-2723,9	-22,7	0,773
Новосанжарський	16	17227,3	9552,1	7675,2	80,4	1,804
Оржицький	17	9766,2	10180,2	-414,0	-4,1	0,959
Пирятинський	18	4237,4	4867,3	-629,9	-12,9	0,871
Полтавський	19	7610,8	8635,2	-1024,4	-11,9	0,881
Решетилівський	20	7021,8	6603,9	417,9	6,3	1,063
Семенівський	21	4494,1	4534,7	-40,6	-0,9	0,991
Хорольський	22	8635,3	10357,4	-1722,1	-16,6	0,834
Чорнухинський	23	784,5	1136,5	-352,0	-31,0	0,690
Чутівський	24	3109,1	3543,1	-434,0	-12,3	0,877
Шишацький	25	19955,3	11691,1	8264,2	70,7	1,707
Усього	26	188193	188193	-	-	25,000

Джерело: розраховано автором

Визначення ефективності механізму управління оподаткуванням сільськогосподарських товаровиробників здійснювалося на основі розв'язання

такого виразу за кожним районом:

$$K_{\text{myoni}} = \sum \text{НП}_{\text{ФАКТИЧ.}} / \sum \text{НП}_{\text{РОЗР.}} \quad (2.7)$$

де K_{myoni} – коефіцієнт ефективності механізму управління оподаткуванням сільськогосподарських товаровиробників i -го району, од.;

$\sum \text{НП}_{\text{ФАКТИЧ.}}$ – фактична величина податкових надходжень сільськогосподарських товаровиробників i -го району, тис грн;

$\sum \text{НП}_{\text{РОЗР.}}$ – величина податкових надходжень сільськогосподарських товаровиробників i -го району, отримана розрахунковим шляхом за рівнянням регресії, тис грн.

На основі таблиці 2.14 нами був побудований графік значень коефіцієнта ефективності механізму управління оподаткуванням сільськогосподарських товаровиробників районів області (рис. 2.17).

Ефективним механізм управління оподаткуванням сільськогосподарських товаровиробників району можна визнати в тих випадках, коли величина коефіцієнта більша одиниці. Величина коефіцієнта більша одиниці означає, що фактична сума податкових надходжень сільськогосподарських товаровиробників більше усередненої по вибірці. У нашому випадку фіскальну політику сільськогосподарських товаровиробників районів 3 (Глобинський), 5 (Диканський), 7 (Карлівський), 9 (Козельщинський), 14 (Машівський), 16 (Новосанжарський), 19 (Полтавський), 25 (Шишацький) у 2013 р. можна визнати задовільною. Узагальнення запропонованих моделей представлено в таблиці 2.15.

У ході дослідження ми визнали доцільним перевірити коректність методики шляхом ретроспективного аналізу податкових надходжень на основі даних про роботу сільськогосподарських товаровиробників районів за 2012 р. (табл. В.4, В.5, В.6, В.7 додатку В). Проведений аналіз і розрахунок значень коефіцієнта ефективності механізму управління оподаткуванням сільськогосподарських товаровиробників районів Полтавської області за 2012 р. підтвердив коректність методики, порівнянність регресійних рівнянь та їх статистичних параметрів.

Кефп, од.

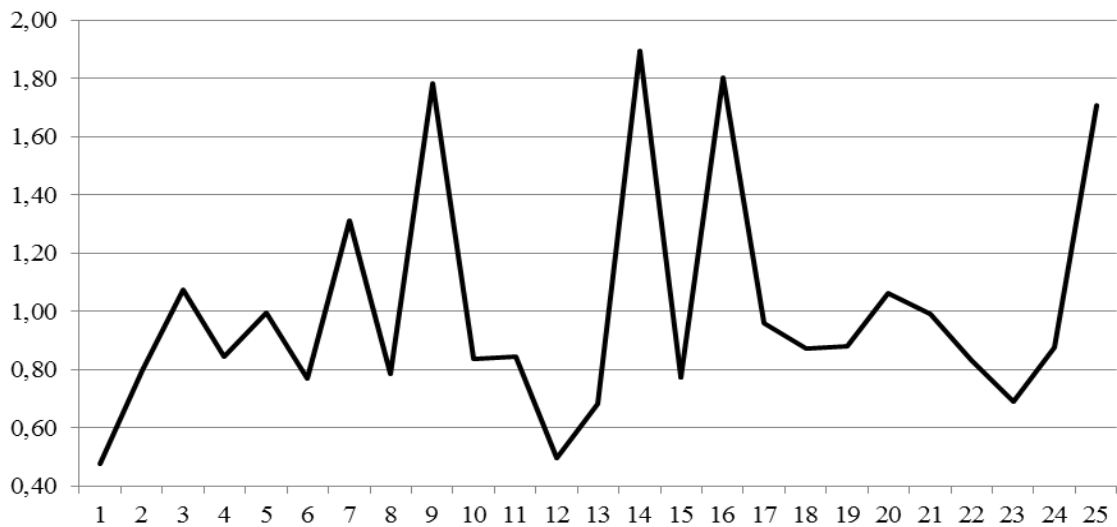


Рис. 2.17. Значення коефіцієнта ефективності механізму управління оподаткуванням сільськогосподарських товаровиробників у розрізі досліджуваних районів Полтавської області у 2013 р.

Джерело: розраховано автором

Таблиця 2.15

Моделювання розрахункової величини податкових надходжень при визначенні ефективності механізму управління оподаткуванням сільськогосподарських товаровиробників

Рівень	Чинники, що досліджувалися	Регресійна функція залежності від чинників з найбільш суттєвими значеннями коефіцієнтів кореляції
мікро-рівень	X_1 – виручка від реалізації продукції, тис. грн.; X_2 – витрати, тис. грн., X_3 – чисельність працівників, осіб; X_4 – продуктивність праці на 1 працівника, тис. грн.; X_5 – середньорічна вартість основних засобів, тис. грн.	Y (розрахункова величина податкових надходжень на мікрорівні) = $1719,7 + 0,659X_1 + 0,016X_5$.
мезо-рівень	X_1 – загальний обсяг постачання за рік, тис. грн.; X_2 – кількість суб'єктів господарської діяльності, од., X_3 – сума податку на додану вартість (ПДВ), яка повністю залишається в розпорядженні підприємств – сільськогосподарських товаровиробників, тис. грн.; X_4 – площа землі, га; X_5 – кількість транспортних засобів, од.	Y (розрахункова величина податкових надходжень на мезорівні) = $-1232,49 + 101,7477X_4 + 6,71489X_5$.

Джерело: розроблено автором

Обґрунтовано, що застосування методів моделювання процесів податкових надходжень сільськогосподарських товаровиробників дозволяє вдосконалити процес складання короткострокових і середньострокових податкових бюджетів (у тому числі й податкових календарів) в умовах поглиблення інтеграційних процесів. Доведено, що на основі моделювання податкових надходжень сільськогосподарських товаровиробників можливо побудувати оптимальний план руху грошових коштів і тимчасового розміщення сум, що підлягають сплаті до бюджету або постачальникам.

Застосування розробленої моделі та її реалізація в системах моделювання, окрім досягнення завдання моделювання податкових надходжень, дає можливість: упорядкувати знання й поліпшити розуміння процесів формування податкових надходжень сільськогосподарських товаровиробників; апробувати можливі стратегії формування податкових надходжень сільськогосподарських товаровиробників за різних первинних умов; наочно прослідкувати динаміку механізмів окремих податків у взаємодії з чинниками їх формування. Обґрунтовано, що надалі при модернізації моделі до неї можуть бути додані й інші чинники, пов'язані зі специфікою функціонування механізму оподаткування сільськогосподарських товаровиробників (елементи податків, чинники податкового ризику, деталізовані дані про супутні матеріальні потоки тощо).

Висновки до розділу 2

В результаті дослідження розвитку сільського господарства України та дієвості механізму управління оподаткуванням сільськогосподарських товаровиробників сформовано такі висновки:

1. Макроекономічний аналіз показників діяльності сільськогосподарських товаровиробників дозволив визначити наступні тенденції їх розвитку:

зростання обсягів виробництва сільськогосподарської продукції, що зумовлено розширенням посівних площ і продуктивності виробництва; зростання частки прибуткових підприємств й рівня рентабельності сільськогосподарської діяльності; зростання частки експорту сільськогосподарської продукції в загальному обсязі експорту України; незначні обсяги прямих іноземних інвестицій; недостатність основного та оборотного капіталу, внаслідок нерозвиненості інфраструктури фінансування; обмежений та незбалансований розподіл бюджетної підтримки.

2. Впродовж останніх років частка сільського господарства (включаючи лісове та рибне господарство) у загальному обсязі валової доданої вартості усіх галузей економіки має стійку тенденцію до зростання, а саме, – з 2009 р. по 2014 р. підвищилася з 8,3 % до 11,8 %. При цьому частка податків у валовій доданій вартості сільського, лісового та рибного господарства за аналогічний період знизилася з 1,09 % до 0,84 %, хоча у номінальному вираженні величина податків у 2014 р. порівняно з 2009 р. зросла у 1,88 рази.

3. 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). У абсолютному значенні величина коштів державної підтримки у 2014 р. зросла порівняно з 2009 р. на 6402,1 млн грн (у 3,31 рази), проте слід зауважити, що частка коштів державної підтримки у валовій доданій вартості сільського, лісового та рибного господарства за означений період залишилась практично без змін. В структурі коштів державної підтримки переважають податкові пільги (за період з 2009 р. по 2014 р. їх питома вага зросла з 75,98 % до 97,75 %), головним чином за рахунок функціонування спеціального режиму оподаткування ПДВ, дія якого спрямована на забезпечення сільськогосподарських товаровиробників додатковим оборотним капіталом, хоча ефективною вона є здебільшого для великих агроформувань, що не зовсім раціонально з точки зору державної політики.

4. 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, не зважаючи на заміну загальнодержавного податку, яким був ФСП, місцевим, яким є єдиний податок, не має суттєвий вплив 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.

5. Аналіз територіального розподілу кількості платників ФСП, засвідчив їх коливання від 53,1 % у Івано-Франківській області до 91,0 % - у Кіровоградській області. В середньому, питома вага сільськогосподарських підприємств – платників ФСП у загальній їх кількості, за регіонами України коливається в межах 70-80 %, зокрема у Полтавській області становить 75,8 %. Разом з тим, 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, що вимагає коригування діючих підходів до оподаткування сільськогосподарських товаровиробників за спрощеною системою оподаткування.

6. Розроблено методикку оцінки та моделювання ефективності механізму управління оподаткуванням на основі використання відповідного коефіцієнту й порівняння фактичного обсягу податкових платежів з розрахунковим, визначеним з використання методів багатofакторного кореляційно-регресійного аналізу, попарних порівнянь та розстановки пріоритетів,

результати якої можуть бути використані в процесі податкового планування в умовах поглиблення інтеграційних процесів та при визначенні напрямів удосконалення самого механізму. Апробація даної моделі була здійснена на матеріалах Полтавської області, яка належить до груп областей із високим рівнем сільськогосподарського виробництва. Обґрунтовано, що надалі при модернізації моделі до неї можуть бути додані й інші чинники, пов'язані зі специфікою функціонування механізму оподаткування сільськогосподарських товаровиробників.

Основні результати та висновки другого розділу дисертаційного дослідження висвітлені в наукових працях автора [26; 18; 25; 35; 16; 28; 20; 24].

РОЗДІЛ 3
НАПРЯМИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЙНО-ЕКОНОМІЧНОГО
МЕХАНІЗМУ УПРАВЛІННЯ ОПОДАТКУВАННЯМ
СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ТОВАРОВИРОБНИКІВ В УМОВАХ
ПОГЛИБЛЕННЯ ІНТЕГРАЦІЙНИХ ПРОЦЕСІВ

3.1. Удосконалення організаційно-економічного механізму управління оподаткуванням сільськогосподарських товаровиробників

Організаційно-економічний механізм є складною та багатогранною економічною категорією, яка ще не має однозначного трактування в економічній літературі. Більшість дослідників вважають, що різноманітні трактування поняття організаційно-економічного механізму дають змогу виділити два основні підходи до його визначення: 1) як сукупність управлінських методів та інструментів; 2) як система управління [234, с. 60; 218, с. 92].

Організаційно-економічний механізм управління оподаткуванням можна розглядати в широкому та вузькому значенні, базуючись на комплексному підході до визначення самого механізму управління оподаткуванням. У вузькому розумінні – це система заходів організаційного та економічного характерів для забезпечення управлінської діяльності в сфері оподаткування. В широкому розумінні організаційно-економічний механізм має розкривати додатково форму та напрями взаємодії, а тому при формуванні сукупності його елементів й визначенні напрямів їх вдосконалення необхідно розв'язати такі завдання:

- визначити цілі, завдання та принципи його створення, функціонування й трансформації;
- дослідити умови його функціонування з точки зору взаємодії з зовнішнім середовищем;
- визначити суб'єктів механізму та перелік об'єктів управління;

- систематизувати методи, способи та інструменти управління;
- визначити результат та розробити систему моніторингу й оцінки результату.

Розробляючи напрями вдосконалення організаційно-економічного механізму управління оподаткуванням сільськогосподарських товаровиробників, необхідно враховувати положення основних стратегій та програм, які охоплюють такі напрями: розвиток податкової системи, розвиток аграрного сектору, інтеграційні процеси (в першу чергу євроінтеграційні). Необхідно враховувати вимоги таких основних документів:

1. Угода про асоціацію між Україною та Європейським Союзом [226].
2. Стратегія сталого розвитку «Україна-2020», схвалена Указом Президента України від 12 січня 2015 року № 5/2015 [217].
3. Стратегічний план розвитку ДФС України на 2015-2018 роки, затверджений наказом ДФС України від 12.02.2015 р. [208].
4. Єдина комплексна стратегія розвитку сільського господарства та сільських територій на 2015-2020 рр. [70].
5. Державна стратегія регіонального розвитку на період до 2020 року, затверджена постановою Кабінету Міністрів України від 6 серпня 2014 року № 385 [57].
6. 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 [211].
7. Стратегія підвищення ефективності діяльності суб'єктів господарювання державного сектору економіки, схвалена розпорядженням Кабінету Міністрів України від 27 травня 2015 р. № 662-р [210].

Додатково діють стратегії, затверджені до підписання Угоди про асоціацію, зокрема:

1. Стратегія розвитку інформаційного суспільства в Україні, схвалена

розпорядженням Кабінету Міністрів України від 15 травня 2013 р. № 386-р [213].

2. Стратегія розвитку системи управління державними фінансами, схвалена розпорядженням Кабінету Міністрів України від 1 серпня 2013 р. № 774-р [215].

В *Угоді про асоціацію* [226] йдеться про зобов'язання застосовувати принципи належного управління у сфері оподаткування, зокрема принципи прозорості, обміну інформацією та добросовісної податкової конкуренції (стаття 350, глава 4 «Оподаткування»).

Окрема глава 17 присвячена сільському господарству та розвитку сільських територій. Зокрема визначені такі сфери:

а) сприяння взаємному розумінню політик у сфері сільського господарства та розвитку сільських територій;

б) посилення адміністративних спроможностей на центральному та місцевому рівнях щодо планування, оцінки та реалізації політики;

с) заохочення сучасного та сталого сільськогосподарського виробництва, з урахуванням необхідності захисту навколишнього середовища і тварин, зокрема поширення застосування методів органічного виробництва й використання біотехнологій, *inter alia* шляхом впровадження найкращих практик у цих сферах;

д) обмін знаннями та найкращими практиками щодо політики розвитку сільських територій з метою сприяння економічному добробуту сільських громад;

е) покращення конкурентоспроможності сільськогосподарської галузі та ефективності і прозорості ринків, а також умов для інвестування;

ф) поширення знань шляхом проведення навчальних та інформаційних заходів;

г) сприяння інноваціям шляхом проведення досліджень та просування системи дорадництва до сільськогосподарських виробників;

h) посилення гармонізації з питань, які обговорюються в рамках

міжнародних організацій;

і) обмін найкращими практиками щодо механізмів підтримки політики у сфері сільського господарства та розвитку сільських територій;

ж) заохочення політики якості сільськогосподарської продукції у сферах стандартів продукції, вимог щодо виробництва та схем якості (стаття 404).

Стратегія сталого розвитку «Україна-2020» [217] розроблена на основі Угоди про асоціацію і представлена за чотирма векторами: розвитку, безпеки, відповідальності, гордості. Податкова реформа включена до вектору розвитку, але по суті вона, а особливо механізм управління оподаткуванням, стосується і вектору безпеки, оскільки передбачає чесну та неупереджену владу в сфері управління оподаткуванням, забезпечення впровадження ефективних механізмів протидії корупції. Метою податкової реформи передбачено: побудова податкової системи, яка є простою, економічно справедливою, з мінімальними затратами часу на розрахунок і сплату податків, яка створює необхідні умови для сталого розвитку національної економіки та забезпечує достатнє наповнення Державного бюджету України і місцевих бюджетів. Головними напрямками реформи є:

- перехід від наглядово-каральної функції фіскальних органів до обслуговуючої, що допомагає у нарахуванні та проведенні сплати податків, а не має на меті наповнення бюджету за рахунок фінансових санкцій та переplat;
- зменшення кількості податків, їх розміру та спрощення порядку розрахунку і сплати;
- впровадження електронних сервісів для платників податків;
- зменшення податкового навантаження на заробітну плату з метою її детінізації;
- удосконалення законодавства України, спрямованого на посилення боротьби зі схемами ухиляння від сплати податків як юридичними, так і фізичними особами, зокрема удосконалення адміністрування податку на додану вартість, формування системи податкового контролю залежно від ступеня ризику в діяльності платників податків;

- забезпечення відкритості доступу до інформації про сплату податків,
- удосконалення законодавства з питань трансфертного ціноутворення, впровадження контролю за видатками фізичних осіб.

В *Стратегічному плані розвитку Державної фіскальної служби України на 2015-2015 роки* [208] передбачено 25 стратегічних цілей та відповідні заходи (стратегічні ініціативи) щодо їх реалізації, серед яких відсутні окремі стратегічні цілі щодо врахування галузевих та регіональних пріоритетів.

В жовтні 2015 року була презентована *Єдина комплексна стратегія розвитку сільського господарства та сільських територій на 2015-2020 рр.* [70], в якій окремо виділено стратегічний пріоритет 5. «Оподаткування» (рис. 3.1). Відзначаючи обґрунтованість та надзвичайну важливість вказаних напрямів вважаємо, що вони потребують корегування, оскільки в них по-перше, не враховано соціальну та екологічну складову, а по-друге, вони потребують переформулювання, оскільки твердження «перерозподіл рівня податкового навантаження між легальним та нелегальним бізнесом» фактично визнає законність та можливість існування нелегального бізнесу, тим більше не зазначається вектор перерозподілу, який може трактуватися вільно. Позитивним є виділення в стратегії не лише очікуваних результатів, а й індикаторів реалізації, але сам перелік індикаторів, на наш погляд, потребує доопрацювання, оскільки він охоплює в основному лише фіскальну функцію податків, залишаючи поза увагою регулюючу та соціальну.

Велика увага в *Єдиній комплексній стратегії розвитку сільського господарства та сільських територій на 2015-2020 рр.* приділена державній підтримці в складі стратегічного пріоритету 6. «Розвиток агропродовольчих ланцюгів доданої вартості», в складі якого окремо виділено такі напрями, як: доступ до фінансів, розвиток виробничої, складської, переробної, транспортної інфраструктури та логістики агропродовольчих ринків, сприяння розвитку різноманітних форм організацій і представництв виробників, нова політика підтримки сільського господарства та розвитку, підтримка малих сільськогосподарських виробників.

Мета	<p>Рационалізація і усунення наявних недоліків системи оподаткування аграрного сектору, що дозволить:</p> <ul style="list-style-type: none"> • зробити її більш збалансованою та прогнозованою; • скоротити частку тіньового сектору економіки, • перерозподілити рівень податкового навантаження між легальним і нелегальним бізнесом, а також різними видами діяльності в сфері агропродовольчого сектору; • забезпечити сприятливі умови для подальшого розвитку аграрного бізнесу та зростання експорту, в тому числі експорту кінцевої продукції з високою часткою доданої вартості.
Пріоритетні заходи	<ol style="list-style-type: none"> 1. Для вирішення проблеми тіньової оренди та розриву в рівні податкового навантаження на гектар пропонується встановити мінімальний розмір податкових зобов'язань щодо сплати власником і орендарем податку на доходи фізичних осіб та єдиного соціального внеску з одного гектара сільськогосподарських земель. 2. Забезпечення на законодавчому рівні гарантій своєчасного і повного відшкодування експортного ПДВ на всі види сільськогосподарської продукції: перехід від планування бюджетних витрат на відшкодування ПДВ до планування чистих доходів від ПДВ; сальдування на спеціальному казначейському рахунку надходжень і витрат на відшкодування ПДВ, із зарахуванням в дохід бюджету залишку; визнання всього податкового кредиту за зареєстрованими в Єдиному реєстрі податкових накладних податковими накладними як правомірно сформованого. 3. Збереження діючого рівня державної підтримки аграрного сектору, зокрема на перехідний період до 1 січня 2018 року, в якості базового механізму підтримки тваринництва та для малих сільськогосподарських виробників забезпечити дію спеціального режиму ПДВ, а також розробити та впровадити додаткові механізми державної підтримки галузі. 4. Вирівнювання ставки податку на сільськогосподарські землі зі ставками четвертої групи спрощеної системи оподаткування. 5. Удосконалення системи оподаткування доходів фізичних осіб отриманих від реалізації сільськогосподарської продукції при використанні природних ресурсів (заготівля дикоростучих рослин, грибів, вилов риби тощо). 6. Зміна системи оподаткування кооперативів - введення системи патронажних дивідендів: оподаткування отриманого кооперативом фінансового результату на рівні членів, а не кооперативу. 7. Розробка спрощеної системи оподаткування малих сільськогосподарських виробників (зокрема домогосподарств, сімейних та фермерських господарств). 8. Дослідження ефективності та впливу системи оподаткування сільськогосподарських виробників на розвиток аграрного сектору України з пріоритетним вивченням таких питань: <ol style="list-style-type: none"> 8.1. Продовження дії спеціального режиму ПДВ, визначення умов і відповідних індикаторів, при виконанні яких можлива відмова від використання спеціального режиму ПДВ, зокрема щодо критеріїв визначення малих сільськогосподарських виробників. 8.2. Введення диференційованих ставок ПДВ на продукти харчування. 8.3. Збільшення малих, сімейних та фермерських господарств від оподаткування ПДВ, компенсація вхідного ПДВ, що сплачується у складі придбаних факторів виробництва. 8.4. Доцільність і можливі моделі реформи четвертої групи спрощеної системи оподаткування.
Очікувані результати	<ul style="list-style-type: none"> • скорочення ринкової частки тіньового виробництва і площі земель, що знаходяться в тіньовій оренді; • підвищення конкурентоспроможності національних виробників на міжнародному ринку, зростання експорту сільгоспродукції; • зростання частки кооперативів в обсязі аграрного виробництва та експорту; • детінізація аграрного бізнесу, пов'язаного з використанням природних ресурсів (заготівля дикоростучих рослин, грибів, риби); • створення умов для поступового, еволюційного переходу на загальну систему оподаткування ПДВ більшості сільгоспвиробників.
Індикатори реалізації	<ul style="list-style-type: none"> • скорочення офіційно необроблюваних земель сільськогосподарського призначення з 2016 по 2020 роки на 50 відсотків; • скорочення числа судових суперечок та обсягу оскаржуваного Державною фіскальною службою експортного ПДВ на 90 відсотків до 2020 року; • детінізація 80 відсотків ринку сільськогосподарської продукції, одержуваної при використанні природних ресурсів (дикорослі рослини, гриби, риба) до 2020 року.

Рис. 3.1. Стратегічний пріоритет 5 «Оподаткування» в Єдиній комплексній стратегії розвитку сільського господарства та сільських територій на 2015-2020 рр. [70]

Джерело: узагальнено автором

Проте, розгляд окремо фінансових проблем сільськогосподарських товаровиробників та проблем в сфері оподаткування не дає змоги комплексно представити шляхи розв'язання цієї проблеми.

В Стратегії розвитку системи управління державними фінансами, схваленої розпорядженням Кабінету Міністрів України від 1 серпня 2013 р. № 774-р [215] увага акцентується на інших сферах економічної діяльності. Але, як підкреслюється у звіті за результатами проекту ОЕСР «Політика щодо інвестування у сільське господарство: Україна» [216], слід враховувати, що державні підприємства все ще відіграють головну роль в агросекторі та отримують переваги через пільгові умови діяльності, що підриває приватне інвестування. З загальної кількості підпорядкованих Міністерству аграрної політики та продовольства України державних підприємств – 571 одиниць, з яких тільки 96 працюють офіційно, а 20 є прибутковими. Мінагрополітики має намір приватизувати 254 підприємств, реорганізувати 158 підприємств, та перевести 40 підприємств у підпорядкування Міністерства освіти і науки. Наразі державні підприємства володіють більше, ніж 120000 га землі, що підлягає приватизації, й очікується, що 10000 працівників державних підприємств отримають земельні паї.

М.Р. Судомир на основі досліджень праць науковців, робить висновок, що у структурі організаційно-економічного механізму необхідно виділяти три підсистеми:

- цільову підсистему, яка повинна охоплювати: цілі, основні результати, критерії вибору і оцінювання результатів;
- функціональну підсистему, яка складається з підсистем планування, організації, мотивації, контролю та регулювання;
- підсистему забезпечення, яка включає підсистему нормативно-правового, методичного, ресурсного, інформаційного, наукового та технічного забезпечення [218].

Якщо розглянути запропонований В.О. Жуковою організаційно-економічний механізм державного регулювання конкурентоспроможності

випускників ВНЗ України, то можна зробити висновок, що в ньому також присутня підсистема забезпечення, цільова підсистема та функціональна [73]. Слід зазначити, що таке представлення є традиційним для економічної науки, проте ці підсистеми є більш характерними для механізму управління підприємством і потребують розширення з метою врахування особливостей макро- та мезорівнів.

Отже, з урахуванням виділених вище недоліків концептуальні *принципи трансформації та вдосконалення механізму управління* оподаткуванням сільськогосподарських товаровиробників повинні включати:

1) гармонізацію - передбачає урахування та узгодження різнопланових векторів розвитку національної економіки, зокрема різнопланові цілі розвитку сільського господарства та його підтримки, вплив інтеграційних процесів у зовнішньому та внутрішньому середовищі, забезпечення балансу інтересів суб'єктів та об'єктів регулювання;

2) цілеспрямованість - передбачає відповідність механізму цілям та потребам соціально-економічного розвитку країни;

3) системність - передбачає впорядкування та структурну взаємодію всіх елементів механізму, послідовне урахування всіх рівнів регулювання, галузей законодавства, різних форм та інструментів державного регулювання;

4) комплексність - включає комплексне охоплення всіх завдань та врахування всіх факторів, які впливають на механізм управління оподаткуванням на макро-, мезо та мікрорівнях;

5) адаптивність, що передбачає можливість швидкого реагування на різні зміни зовнішнього середовища;

6) соціальна та екологічна спрямованість - передбачає узгодженість з цілями соціальної та екологічної політик, врахування принципів соціальної відповідальності та захисту навколишнього середовища.

На наш погляд, в складі організаційно-економічного механізму управління оподаткуванням сільськогосподарських товаровиробників доцільно виділяти такі підсистеми (рис. 3.2).

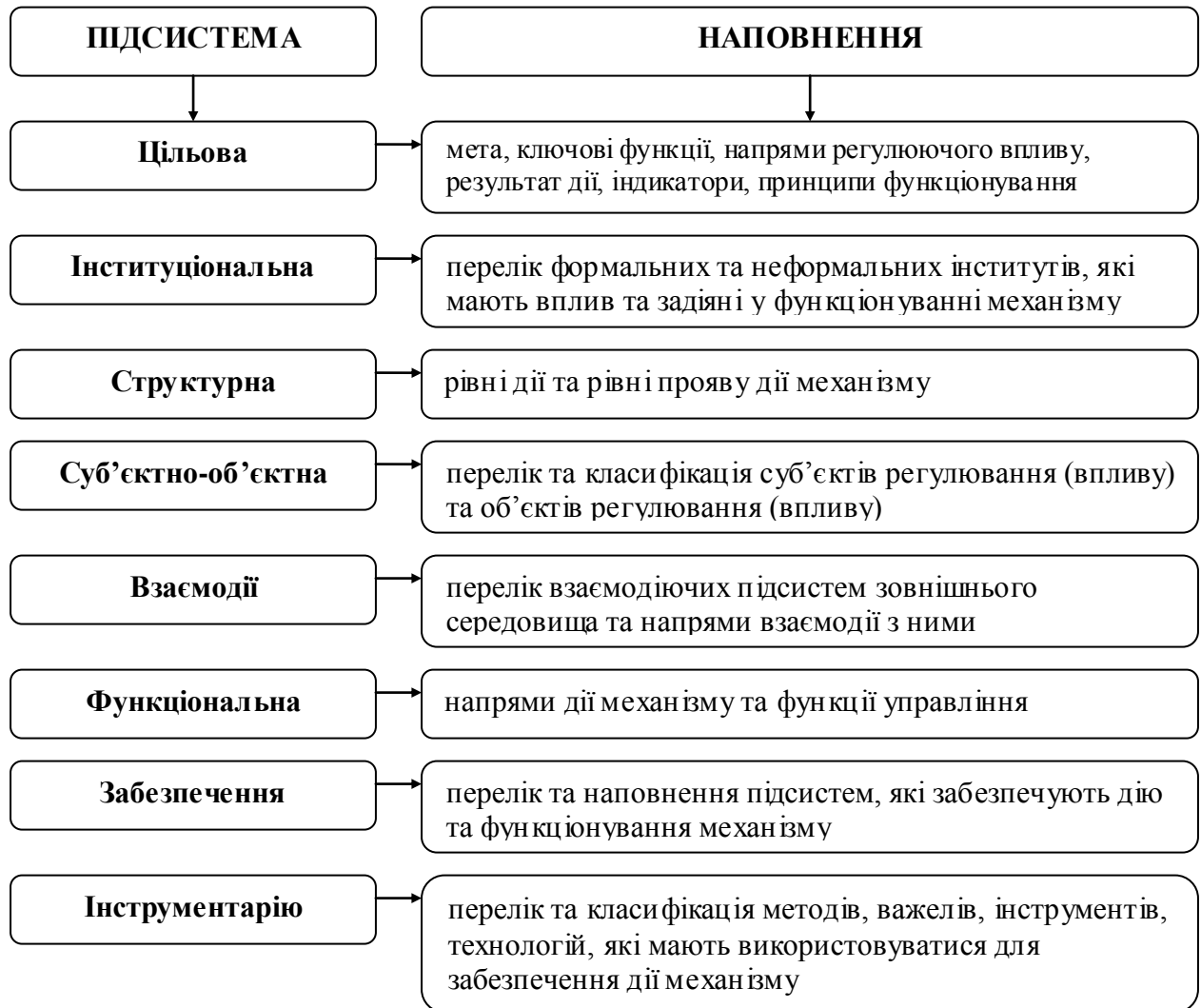


Рис. 3.2. Сукупність підсистем організаційно-економічного механізму управління оподаткуванням сільськогосподарських товаровиробників
Джерело: розроблено автором

При формуванні даного переліку були використані вимоги, які висуваються до самоорганізованих систем, тобто до систем, які можуть розвиватися, що були запропоновані С.П. Курдюковим та Г.Г. Малецьким в дослідженнях з питань синергетики [117, с. 83]. Представлений перелік підсистем забезпечує відкритість системи, тобто її здатність здійснювати обмін з іншими системами, кооперативність її процесів, тобто узгодженість підсистем в процесі функціонування та динамічність самої системи. Виділені підсистеми пов'язані між собою. В першу чергу це стосується функціональної підсистеми та підсистеми забезпечення й інструментарію, оскільки вони розкривають дію

механізму з різних сторін. З іншого боку, суб'єктно-об'єктна підсистема може розглядатися як доповнююча по відношенню до інституціональної. В будь-якому випадку пріоритет має цільова підсистема.

Організаційно-економічний механізм управління оподаткуванням сільськогосподарських товаровиробників включає визначений набір взаємопов'язаних елементів (рис. 3.3), а результативність його дії з позиції верхнього рівня – держави, оцінено за ступенем досягнення головних цілей: збільшення частки сільськогосподарської продукції у ВВП, зростання динаміки інвестиційної діяльності сільськогосподарських товаровиробників, зменшення частки тінізації аграрного сектора економіки, підвищення соціального рівня та зменшення соціального розшарування за доходами сільських і міських жителів України, активізація інноваційної діяльності, а також раціональне використання сільськогосподарських угідь та захист навколишнього природного середовища.

Відповідно мета, ключова функції та напрями дії організаційно-економічного механізму управління оподаткуванням повинні полягати в забезпеченні стабільного економічного розвитку сільськогосподарських товаровиробників на засадах використання дії регулюючої, стимулюючої та фіскальної функцій податків, що не може бути досягнуто без урахування принципів гармонізації, комплексності та системності.

Організаційно-економічний механізм управління оподаткування сільськогосподарських товаровиробників має ґрунтуватися на принципах, які виділяються в економічній науці та враховувати існуючі принципи в законодавчих й нормативних документах, базуватися на принципах управління, стійкості та стабільності систем. Так, ґрунтовне дослідження основ теорії податків, проведене А.М. Соколовською [204], містить критичний аналіз трактування принципів оподаткування традиційною та сучасною фінансовою наукою, які представлені у вигляді чотирьох груп: 1) фіскальні; 2) політико-економічні; 3) соціально-етичні; 4) організаційно-технічні.

Розглядаючи принципи, на яких базується дія організаційно-економічного механізму, доцільно враховувати:

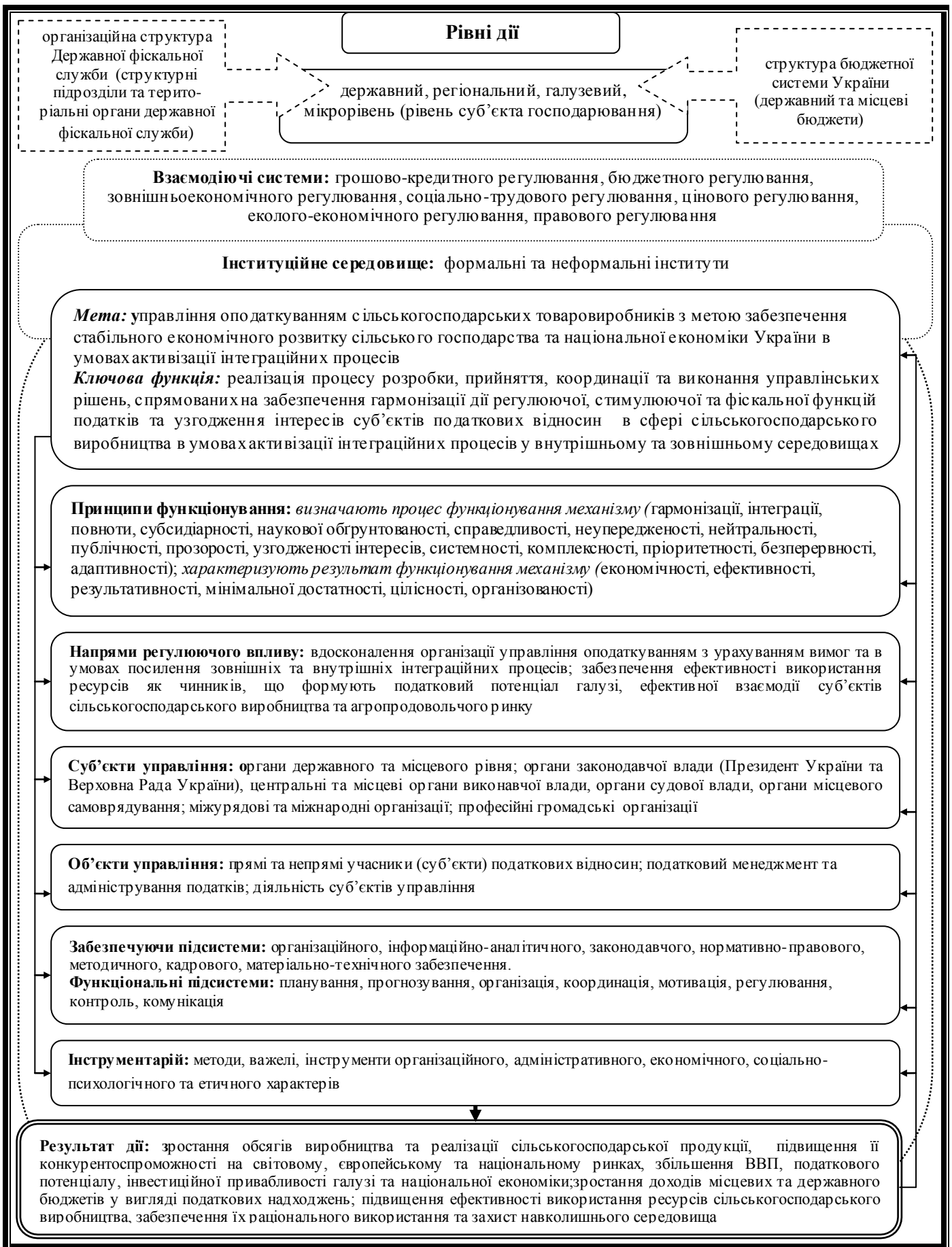


Рис. 3.3. Концептуальна схема організаційно-економічного механізму управління оподаткуванням сільськогосподарських товаровиробників в умовах активізації та поглиблення інтеграційних процесів

Джерело: розроблено автором

- принципи податкової системи, передбачені Податковим кодексом України [176], зокрема загальність оподаткування, рівність усіх платників перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації, невідворотність настання визначеної законом відповідальності у разі порушення податкового законодавства, презумпція правомірності рішень платника податку, фіскальна достатність, соціальна справедливість, економічність оподаткування, нейтральність оподаткування, стабільність, рівномірність та зручність сплати, єдиний підхід до встановлення податків та зборів;

- принципи бюджетної системи, встановлені Бюджетним кодексом України [40], зокрема принцип єдності бюджетної системи, принцип збалансованості, принцип самостійності, принцип повноти, принцип обґрунтованості, принцип ефективності та результативності, принцип субсидіарності, принцип цільового використання бюджетних коштів, принцип справедливості і неупередженості, принцип публічності та прозорості;

- принципи, зазначені стосовно сфери оподаткування в Угоді про асоціацію [226], а саме: принципи прозорості, обміну інформацією та добросовісної податкової конкуренції.

Отже, принципи функціонування організаційно-економічного механізму управління оподаткуванням сільськогосподарських товаровиробників можна представити у вигляді двох груп:

- перша група принципів лежить в основі самого процесу функціонування механізму і включає принципи: гармонізації, інтеграції, повноти, субсидіарності, наукової обґрунтованості, справедливості, неупередженості, нейтральності, публічності, прозорості, системності, комплексності, пріоритетності, безперервності, адаптивності;

- друга група принципів характеризує результат його функціонування і повинна включати принципи: економічності, ефективності, результативності, мінімальної достатності, цілісності, організованості.

Використання трьох принципів (гармонізації, системності та

комплексності) визначає основну специфіку організаційно-економічного механізму управління оподаткуванням сільськогосподарських товаровиробників, яка полягає в такому:

- по-перше, необхідність врахування ієрархії рівнів його прояву;
- по-друге, необхідність визначення напрямів та інструментів його дії з обов'язковим урахуванням інших взаємодіючих підсистем.

Рівні дії механізму охоплюють державний, регіональний, галузевий та мікрорівень (рівень суб'єкта господарювання – платника податку – сільськогосподарського товаровиробника) і повинні розглядатися з урахуванням:

- 1) структури бюджетної системи України, яка визначає порядок формування податкової складової державного та місцевого бюджетів;
- 2) порядку визначення елементів податку, враховуючи їх приналежність до групи загальнодержавних або місцевих податків і зборів;
- 3) організаційної структури органів Державної фіскальної служби та інших органів управління.

Специфіка прояву перших двох рівнів полягає в тому, що місцеві бюджети наповнюються частково за рахунок загальнодержавних податків і навпаки, а, наприклад, єдиний податок для сільськогосподарських товаровиробників належить до кола «місцевих» податків, що по суті розширює повноваження місцевих органів самоврядування, на відміну від фіксованого сільськогосподарського податку, який належав до групи загальнодержавних податків.

Функціональне та організаційне представлення організаційно-економічного механізму повинно бути представлено у двох аспектах: по-перше, з точки зору суб'єктів регулювання та, відповідно, об'єктів впливу, включаючи їх взаємозв'язок, права, повноваження та обов'язки; по-друге, з точки зору орієнтації на процеси, які є загальними для будь-якої системи управління та підсистеми, що їх забезпечують. Розглянемо коло основних учасників механізму управління оподаткуванням (рис. 3.4).

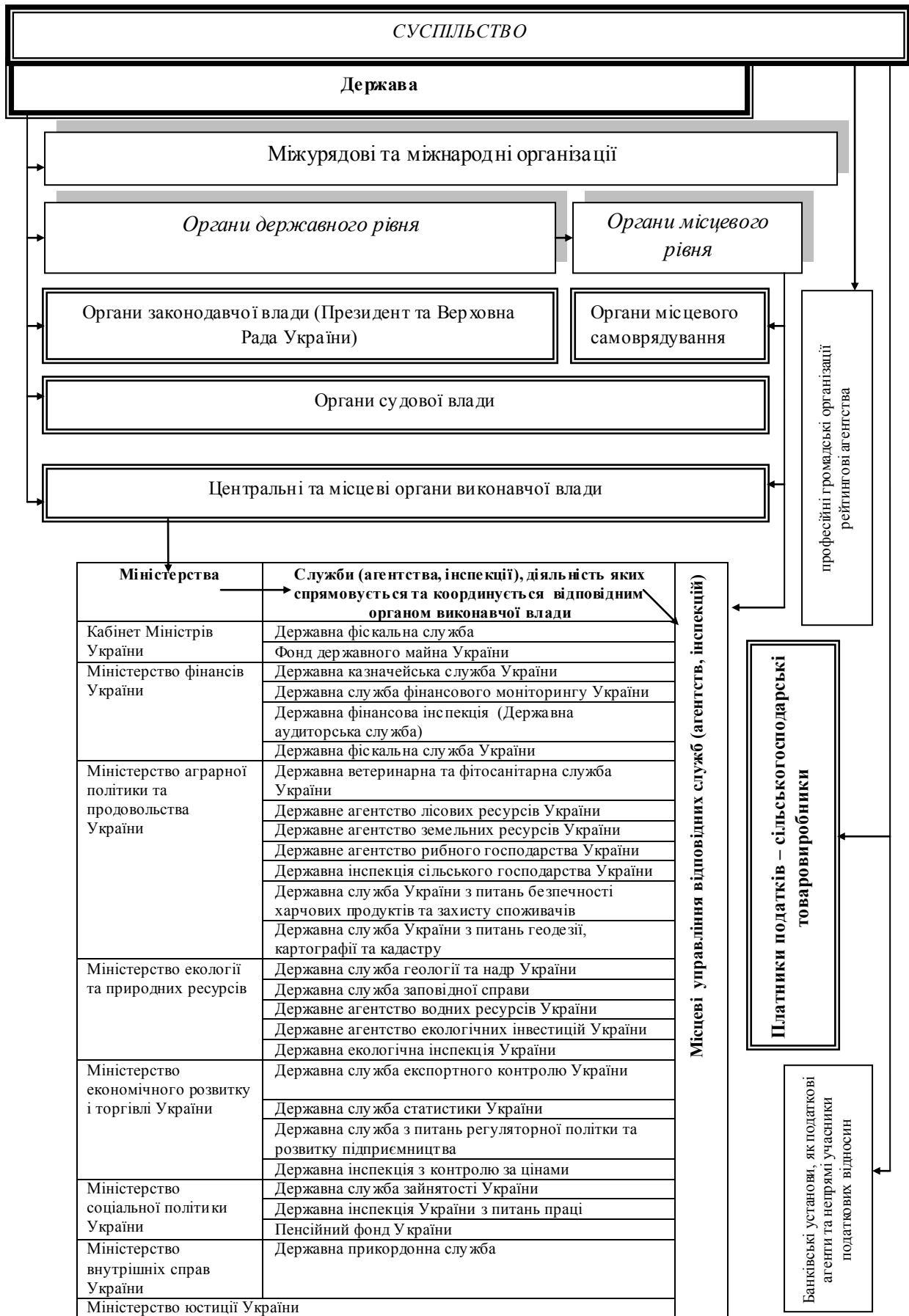


Рис. 3.4. Структура суб’єктів, задіяних в організаційно-економічному механізмі управління оподаткуванням сільськогосподарських товаровиробників

Джерело: розроблено автором

Їх формування повинно базуватися на нормах діючого законодавства та з урахуванням необхідності включення загальних категорій «держава» та «суспільство», базуючись на тому, що суспільні та державні інтереси не завжди є ідентичними та гармонізованими. Інтереси сільськогосподарських товаровиробників як платників податків та учасників механізму управління оподаткуванням є яскравою ілюстрацією даного твердження.

Відповідно, суб'єктів регулювання, які є учасниками механізму управління оподаткуванням сільськогосподарських товаровиробників, можна представити у вигляді трьох укрупнених груп: I. Держава та суспільство; II. Органи державного та місцевого рівня; III. Суб'єкти, які здійснюють безпосередній вплив, оскільки наділені відповідними владними повноваженнями, та суб'єкти, які забезпечують функціонування підсистем механізму.

На державному та місцевому рівнях ієрархія суб'єктів представляє собою складну систему з певними відносинами підпорядкованості між виконавчими та законодавчими органами, враховуючи те, що управління оподаткуванням відбувається і на державному, і на місцевому рівнях. Цій системі властива вертикальна декомпозиція, яка передбачає пріоритет підсистем державного рівня в сфері управління оподаткуванням.

Держава представлена органами законодавчої влади, які формують загальну політику в сфері оподаткування, регіонального та галузевого розвитку, органами виконавчої влади, які створюють (повинні створювати) умови для ефективного соціально-економічного розвитку, органами судової влади, які судовими рішеннями уточнюють та впливають на практику управління оподаткуванням. Суспільство, як учасник даного механізму, представлений суспільними (громадськими) організаціями, рейтинговими агентствами тощо. Відповідно державні та суспільні органи можуть бути представлені органами державного і місцевого рівня, залежно від наданих їм повноважень або рівня функціонування.

Серед міжнародних та міжурядових організацій необхідно виділити:

Європейський Союз і його держави-члени, Агентство США з міжнародного розвитку USAID, Світовий Банк / Міжнародна фінансова корпорація (МФК), Продовольча та сільськогосподарська організація Об'єднаних Націй (ФАО), Європейський банк реконструкції та розвитку (ЄБРР), Організація економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР), Європейський інвестиційний банк (ЄІБ). Дані суб'єкти мають або прямий вплив, встановлюючи вимоги при укладанні офіційних документів, або не мають прямого впливу на механізм управління оподаткуванням, але формують вектори його розвитку, розраховуючи зокрема показники та рейтинги, які встановлюються як індикатори реалізації державних стратегій. Зокрема, реалізація Стратегії сталого розвитку «Україна-2020» [217] передбачає досягнення 25 ключових показників, що оцінюють хід виконання реформ та програм, серед яких мають місце такі міжнародні індекси та показники: 1) у рейтингу Світового банку "Doing Business" Україна посідає місце серед перших 30 позицій; 2) кредитний рейтинг України - Рейтинг за зобов'язаннями в іноземній валюті за шкалою рейтингового агентства Standard and poors - становитиме не нижче інвестиційної категорії "BBB"; 3) за глобальним індексом конкурентоспроможності, який розраховує Всесвітній Економічний Форум (WEF), Україна увійде до 40 кращих держав світу; 4) за індексом сприйняття корупції, який розраховує Transparency International, Україна увійде до 50 кращих держав світу.

Суттєвий вплив на функціонування організаційно-економічного механізму має розподіл суб'єктів управління залежно від повноважень, якими вони наділені. Ці повноваження проявляються при аналізі підсистем, які забезпечують функціонування механізму.

Управління включає в себе різноманітний набір функцій, розширений та традиційний перелік яких включає такі: планування, прогнозування, організація, координація, мотивація та стимулювання, регулювання, контроль. Зокрема, саме такий перелік, який представляє окремі стадії здійснення державного управління, пропонується фахівцями в галузі права та державного

управління [108, с. 523]. Ці функції можуть бути деталізовані для окремого суб'єкта управління. Наприклад, М.М. Тернушак пропонує класифікацію функцій органів податкової служби, враховуючи зміст статті 19¹ «Функції органів державної податкової служби» Податкового кодексу України, за такими групами: контролюючі функції; превентивні функції; нормотворчі функції; інформаційні функції; аналітичні функції; функції з надання адміністративних послуг [220, с. 71-72].

Слід наголосити на проблемі структурно-функціональних змін в Державній фіскальній службі, які мають сприяти підвищенню ефективності роботи, зменшенню можливостей корупції в результаті реорганізації та зміцненні довіри з боку платників (зокрема А.В. Лісовий та С.В. Кирпа акцентують увагу на недосконалої структури та чисельності податкової служби [126, с. 87-88]). Критичного обсягу підтримки в суспільстві набула пропозиція щодо ліквідації податкової міліції, однак також не був прийнятий проект створення Служби фінансових розслідувань, який зокрема був детально розглянутий в науковому дослідженні [63]. Беззаперечно, залишається необхідність гармонізації функцій органів, що займаються розслідуванням економічних злочинів – податкової міліції, департаментів МВС та СБУ, а також гармонізація розподілу функцій між структурними підрозділами фіскальної служби (районного та обласного рівнів) в частині виконання таких функцій, як облік платників податків, податковий контроль і податковий аудит. Отже, як зауважують аналітики [209, с. 16] і ми підтримуємо їх думку, актуалізується потреба напрацювання нової моделі взаємовідносин між платниками податків та фіскальними органами в процесі боротьби з податковими правопорушеннями.

В авторському представленні організаційно-економічного механізму управління оподаткуванням сільськогосподарських товаровиробників окремо виділена така функція, як комунікація, базуючись на таких положеннях:

1. На сучасному етапі важливе значення приділяється проблемам електронного урядування та використанню інформаційних технологій в

управлінні оподаткуванням. Зокрема, значну увагу електронному оподаткуванню приділяє в своїх дослідженнях Л.О. Матвейчук [140, с. 199], зазначаючи, що побудова інформаційного простору між податковими органами країни і суспільством: громадянами, громадськими асоціаціями і бізнесовими структурами є пріоритетним напрямом державної податкової політики, спрямованим на забезпечення ефективності системи державного управління оподаткуванням.

Особливо наголошується на важливості інформаційних технологій в процесі модернізації процедур адміністрування податків [209, с. 15], а в сукупності електронне оподаткування розглядається як складна система [140, с. 199], яка охоплює такі елементи, як: електронна інформаційна взаємодія державних податкових органів і платників податків з використанням електронного документообігу та цифрового підпису; електронна реєстрація суб'єктів підприємницької діяльності; електронна ідентифікація платників; електронні податкові сервіси (електронний кабінет платника податків); автоматизація процесів адміністрування податків і зборів (електронне відшкодування ПДВ); електронна звітність; електронний аудит; електронна комерція; електронна освіта фахівців фіскальної служби; електронна система звернень громадян; автоматизація управлінських процесів органів фіскальної служби; міжнародне співробітництво у сфері інформаційного суспільства та електронного оподаткування; автоматизована інформаційна взаємодія електронних інформаційних систем та баз даних державних органів; інформаційно-аналітична система фіскальної служби; єдина інформаційно-комунікаційна платформа органів державної влади; безпека інформації відповідно до вимог законодавства про захист інформації та персональних даних.

Розглядаючи досвід електронного оподаткування Естонії, Казахстану та можливості його впровадження в Україні, Л.О. Матвейчук зауважує, що зростання економічного потенціалу країн, розвиток галузей економіки, а також державного управління на всіх рівнях залежить від стану сфери інформаційно-

комунікаційних технологій та її участі в діяльності держав [138; 139]. Вважаємо, що Індекс мережевої готовності (Networked Readiness Index – NRI), індекс розвитку електронного уряду E-Government Development Index (EGDI), які зокрема аналізує Л.О. Матвейчук, необхідно враховувати при побудові та розвитку організаційно-економічного механізму управління оподаткуванням в цілому в країні та окремих її галузей, зокрема і сільського господарства.

2. Прозорість механізму управління оподаткуванням, що забезпечується завдяки використанню засобів масової інформації та сучасних інформаційних і комунікативних технологій є одним із чинників: забезпечення позитивного іміджу та соціальної відповідальності органів управління в сфері оподаткування; забезпечення відповідних позицій держави (регіону, суб'єкта господарювання) у податковій конкуренції; формування іміджу соціально відповідального бізнесу та соціально-відповідальних платників податків за допомогою використання технологій соціальної комунікації податкового характеру - соціальної реклами, що реалізується органами фіскальної служби України; формування іміджу податкових органів і її працівників через створення й захист конкурентних переваг у сфері персоналу та налагодження зв'язків з громадськістю. Ці проблеми актуалізуються в останні часи, про що свідчить і поява публікацій з цих питань [187; 188; 151].

Саме з урахуванням цих функцій необхідно розглядати зміст та напрями удосконалення підсистем, що формують і забезпечують функціонування механізму управління оподаткуванням (рис. 3.5). Також базуючись на необхідності розгляду управління оподаткуванням як динамічного та багатоаспектного процесу, який враховує функціонально-цільову єдність податкового менеджменту і податкового адміністрування і, відповідно, їх складових, вважаємо, що ці підсистеми повинні підтримувати процедури, пов'язані з розробкою та прийняттям законодавчих та нормативних документів, методичних матеріалів, організаційною взаємодією, обліком платників податків, податковим контролем та ін.

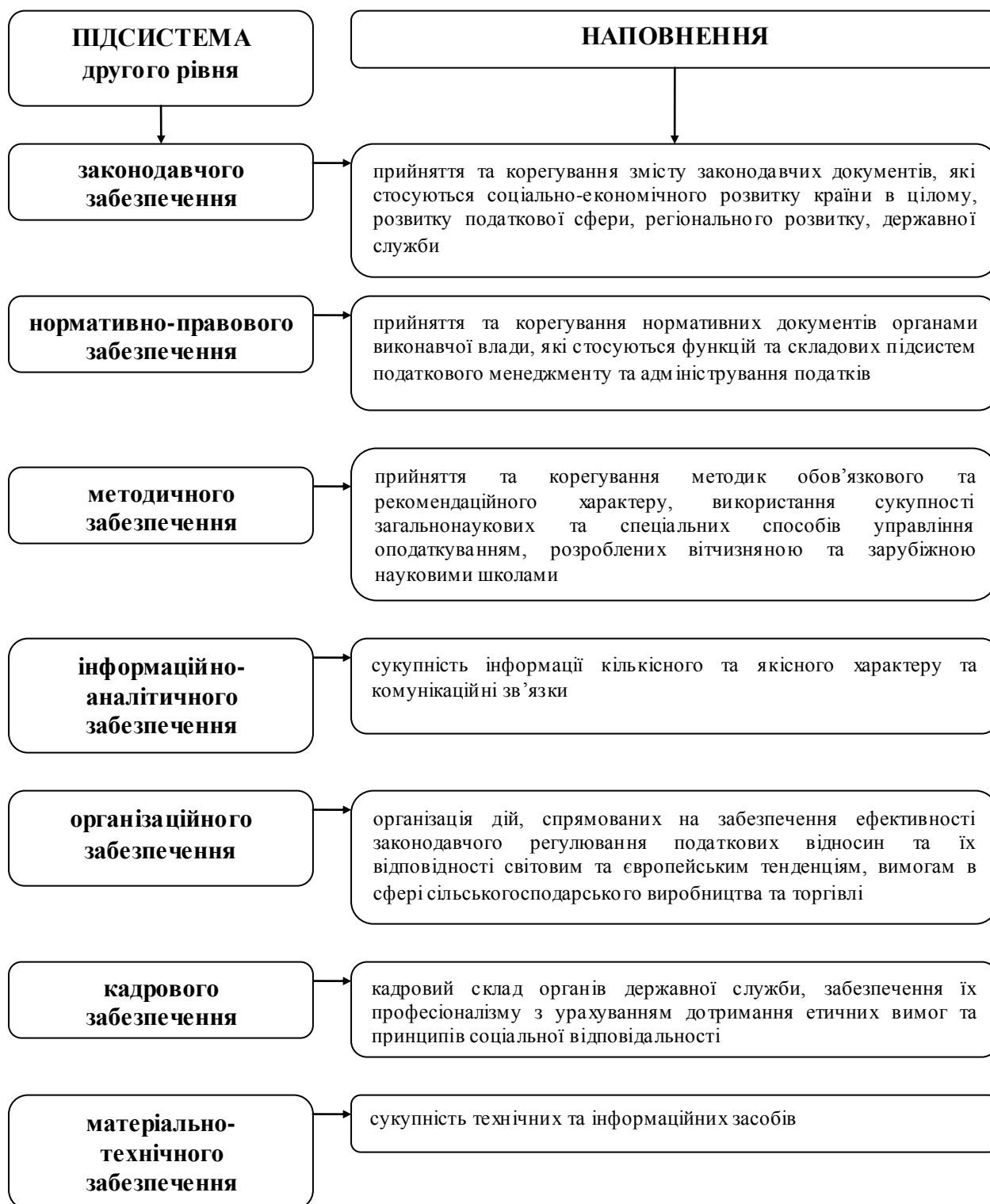


Рис. 3.5. Сукупність підсистем другого рівня підсистеми, що формує і забезпечує функціонування організаційно-економічного механізму управління оподаткуванням сільськогосподарських товаровиробників
Джерело: розроблено автором

Розглядаючи об'єкти, на які спрямована дія організаційно-економічного механізму, слід враховувати функціональне та організаційне наповнення даного механізму. Тому доцільно їх представити також у вигляді трьох блоків: I. Юридичні та фізичні особи: прямі та непрямі учасники податкових відносин. II. Підсистеми: податковий менеджмент та податкове адміністрування як складові підсистеми управління оподаткуванням. III. Процеси та функції: діяльність суб'єктів управління.

В запропонованому механізмі основна увага приділяється формальним інститутам шляхом розгляду суб'єктів та об'єктів регулювання. При цьому наголошуємо на важливості всіх формальних інститутів та відповідно вдосконалення інституційного середовища функціонування податкової системи й, в першу чергу, механізму управління. Повністю погоджуємося з думкою, що реформа судових та правоохоронних органів, посилення захисту прав власності (в т.ч. інтелектуальної), викорінення корупції дадуть в сукупності синергетичний ефект вжитим заходам податкового стимулювання, в той час як їх відсутність нівелюватиме позитивний вплив і реформи в даних сферах мають передувати податковій, а не бути наступними [209, с. 12]. Згідно міжнародних фінансово-економічних рейтингів не стільки фіскальний блок показників зумовлює низькі оцінки середовища ведення бізнесу, економічної свободи та глобальної конкурентоспроможності, скільки дискредитує інституційний [209, с. 12]. Проте слід визнати, що неформальні інститути як складова інституціональної підсистеми мають суттєвий вплив на функціонування механізму управління оподаткуванням саме в сфері сільського господарства. В сфері податкового менеджменту окремі вчені розширюють традиційне представлення інститутів, включаючи до їх складу окрім формальних (писаних) та неформальних (неписаних) правил, і традиційно-ментальні (спонтанно обрані, інтуїтивні) правила поведінки [43].

В контексті цього слід погодитися з позицією А.І. Крисоватого та Т.В. Кашука, що «в країнах із розвинутою ринковою економікою інституційне середовище фіскального регулювання є доволі гармонійним: культурні традиції

й цінності слугують основою неформальної практики господарювання, формальні інститути здебільшого не входять у антагоністичну суперечність із неформальними та добре узгоджуються між собою» [113].

Середовище, в якому має функціонувати вітчизняний механізм управління оподаткування сільськогосподарських товаровиробників не характеризується гармонійним поєднанням формальних та неформальних інститутів, отже, не досягається такий критерій як гармонізація. Вплив неформальних інститутів було враховано, наприклад, при розробці Єдиної комплексної стратегії розвитку сільського господарства та сільських територій на 2015-2020 рр. [70], шляхом розгляду в складі кожного стратегічного пріоритету ризиків впровадження, які стосуються саме неформальних правил у вигляді традицій, звичаїв (табл. 3.1). Як свідчить перелік ризиків (загроз), які визнані на офіційному рівні, головна загроза – низький рівень довіри (зокрема місце довіри в непрямому оподаткуванні розглянуто О.Й. Юрківським [243]). Отже, вплив неформальних інститутів є доволі сильним, і фундаментальним стратегічним завданням й відновлення довіри до держави [209, с. 12], що вимагає саме гармонізованого підходу до вдосконалення механізму управління оподаткуванням сільськогосподарських товаровиробників в Україні.

Підсистема інструментарію включає методи, важелі, інструменти організаційного, адміністративного, економічного, соціально-психологічного і етичного характерів та комплекс правил їх застосування для формування управлінських рішень, спрямованих на досягнення механізмом визначеного результату. Організаційні методи базуються на використанні організаційних правил й на організаційних відносинах між суб'єктами та об'єктами регулювання як між собою, так і в межах кожної сукупності, що досягається структуруванням, регламентуванням, нормуванням та наявністю інструкцій. Адміністративні методи базуються на наказах та розпорядженнях. Економічні методи передбачають вплив за допомогою чіткого порівняння витрат та результатів у вигляді, наприклад, податкових пільг. Соціально-психологічні методи охоплюють вплив на об'єкти та забезпечення ефективної взаємодії між

Таблиця 3.1

**Врахування неформальних інститутів в Єдиній комплексній стратегії розвитку сільського господарства та сільських територій
на 2015-2020 рр. [70]**

Стратегічний пріоритет, напрям	Ризики впровадження, пов'язані з неформальними інститутами властивими вітчизняним реаліям
1	2
<i>Стратегічний пріоритет 2. Земельна реформа</i>	<ul style="list-style-type: none"> • заполітизованість питання зняття мораторію на купівлю-продаж земель сільськогосподарського призначення; відсутність консенсусу щодо цього в суспільстві та між членами Коаліції депутатських фракцій Верховної Ради України.
<i>Стратегічний пріоритет 4. Продовольча безпека</i>	<ul style="list-style-type: none"> • ризик зловживань продовольчою допомогою.
<i>Стратегічний пріоритет 5. Оподаткування</i>	<ul style="list-style-type: none"> • затримка процесу реформування через суперечності інтересів різних учасників аграрного ринку та недостатню координацію між учасниками процесу; • відсутність консолідованої позиції галузі та брак координації роботи різних державних органів; • складність розробки та імплементації ефективної системи контролю, що блокує виробництво і реалізацію харчового спирту під виглядом денатурованого.
<i>Стратегічний пріоритет 6. Розвиток агропродовольчих ланцюгів доданої вартості</i> Напрямок 6.1. Доступ до фінансів	<ul style="list-style-type: none"> • високий рівень громадського спротиву / лобювання проти земельної реформи.
<i>Стратегічний пріоритет 6. Розвиток агропродовольчих ланцюгів доданої вартості</i> Напрямок 6.3. Сприяння розвитку різноманітних форм організацій і представництв виробників	<ul style="list-style-type: none"> • брак довіри між членами, недотримання внутрішніх правил, недостатня спроможність для об'єднання.
<i>Стратегічний пріоритет 6. Розвиток агропродовольчих ланцюгів доданої вартості</i> Напрямок 6.5. Підтримка малих сільськогосподарських виробників	<ul style="list-style-type: none"> • опір змінам у законодавстві щодо надання чіткого статусу господарствам сімейного типу; • опір змінам, спрямованим на посилення комерційної орієнтації в середовищі малих сільськогосподарських виробників; • протидія великих господарств в поширенні державної підтримки на малих сільськогосподарських виробників; • відсутність інформації та досвіду для розробки ефективних механізмів підтримки малих сільськогосподарських виробників; • обмежена можливість впровадження нових механізмів та інструментів підтримки та ризик корупції і неналежного управління.
<i>Стратегічний пріоритет 7. Сільський розвиток – відродження українського села</i> Напрямок 7.1. Підвищення якості життя та диверсифікація господарської діяльності у сільській місцевості	<ul style="list-style-type: none"> • інерційність сільського населення щодо диверсифікації господарської діяльності та джерел особистих доходів; • перешкоджання доступу сільських жителів до місцевих ресурсів з боку представників великого бізнесу; • відсутність бюджетних коштів для програм стимулювання неаграрних видів діяльності; • неготовність до розвитку диверсифікованої економіки сільських територій, децентралізації та демонополізації суспільних послуг; • переважаючий патерналістський принцип організації сфери суспільних послуг.

Продовження табл. 3.1

1	2
<p><i>Стратегічний пріоритет 7. Сільський розвиток – відродження українського села</i> Напрямок 7.2. Сільський розвиток за лідерства громад</p>	<ul style="list-style-type: none"> • відсутність політичної волі щодо децентралізації влади на користь сільських територіальних громад; • відсутність спроможності для розробки, організації, управління або адміністрування нових політик ключовими інституціями; • відсутність прозорості у виборі проектів, конфлікт інтересів, висока вартість послуг та відсутність документального обґрунтування витрат; • недостатні управлінські, організаційні та адміністративні навички місцевих активістів та лідерів.
<p><i>Стратегічний пріоритет 9. Аграрна наука, освіта, інновації та дорадчі послуги</i> Напрямок 9.1. Аграрні дослідження та інновації</p>	<ul style="list-style-type: none"> • несприйняття реформ певною частиною академічної спільноти та працівників державних аграрних наукових установ.
<p><i>Стратегічний пріоритет 9. Аграрна наука, освіта, інновації та дорадчі послуги</i> Напрямок 9.2. Аграрна освіта</p>	<ul style="list-style-type: none"> • несприйняття реформ певною частиною педагогічних та наукових працівників державних аграрних університетів та інших навчальних закладів; • недостатньо активна співпраця аграрного бізнесу з аграрними навчальними закладами.
<p><i>Стратегічний пріоритет 10. Захист довкілля та управління природними ресурсами, зокрема лісовим та рибним господарством</i> Напрямок 10.1. Вода, земля, пестициди, нітрати та мінімальні екологічні стандарти</p>	<ul style="list-style-type: none"> • корупція та протидія з боку кримінального бізнесу; • відсутність кваліфікованого персоналу на виконавчому рівні; • низький рівень обізнаності населення щодо сталого використання природних ресурсів та комплексного підходу до контролю над шкідниками.
<p><i>Стратегічний пріоритет 10. Захист довкілля та управління природними ресурсами, зокрема лісовим та рибним господарством</i> Напрямок 10.2. Розвиток органічного сільськогосподарського виробництва та ринку</p>	<ul style="list-style-type: none"> • відсутність політичної волі через фокусування держави на великих підприємствах, а не на малих і середніх підприємствах (які могли б займатися органічним виробництвом); • нестабільне макроекономічне середовище (війна в деяких частинах країни, відтік капіталу з України); • скандал з органічною продукцією з України на міжнародному та національному рівні; • корупційний скандал з компетентним органом державної влади; • шахрайство і зловживання терміном «органічний» у зв'язку з недосконалістю законодавства або системи контролю / нагляду.
<p><i>Стратегічний пріоритет 10. Захист довкілля та управління природними ресурсами, зокрема лісовим та рибним господарством</i> Напрямок 10.4. Біоенергетика</p>	<ul style="list-style-type: none"> • низька налаштованість гравців ринку до координаційних дій.

Джерело: узагальнено автором

суб'єктами за допомогою соціально-психологічних факторів, які визначають соціально-психологічні відносини. Принциповою позицією є виділення етичних методів, оскільки етичні цінності та їх прояв у створенні кодексів етики державних службовців, платників податків, формуванні податкової культури є важливою базою формування ціннісних орієнтирів розвитку нашої країни.

Орієнтовні напрями удосконалення змісту основних державних стратегій, сформовані за результатами дослідження організаційно-економічного механізму управління оподаткуванням сільськогосподарських товаровиробників представлені в таблиці 3.2.

Таблиця 3.2

Напрями удосконалення змісту основних державних стратегій, які стосуються сфери дії механізму управління оподаткуванням сільськогосподарських товаровиробників

Назва	Напрями удосконалення
Стратегія сталого розвитку «Україна-2020», схвалена Указом Президента України від 12 січня 2015 року №5/2015 [217]	Розгляд Податкової реформи як складової вектору розвитку, вектору безпеки, вектору відповідальності з урахуванням необхідності гармонізації фіскальної, стимулюючої та регулюючої функцій податків
Стратегічний план розвитку ДФС України на 2015-2018 роки, затверджений наказом ДФС України від 12.02.2015 р. [208]	Врахування пріоритетів галузевого та регіонального розвитку, а також впливу неформальних інститутів
Єдина комплексна стратегія розвитку сільського господарства та сільських територій на 2015-2020 рр. [70]	Комплексний розгляд в складі одного стратегічного пріоритету проблем реформування оподаткування та механізму управління оподаткуванням в поєднанні з іншими інструментами впливу на фінансовий стан сільськогосподарських товаровиробників
Державна стратегія регіонального розвитку на період до 2020 року, затверджена постановою Кабінету Міністрів України від 6 серпня 2014 року №385 [57]	Врахування можливостей використання повноважень органів місцевого самоврядування, врахування особливостей регіонального розвитку при визначенні елементів місцевих податків та використання коштів в підтримку сільськогосподарських товаровиробників
Стратегія реформування державної служби та служби в органах місцевого самоврядування в Україні на період до 2017 року, схвалено розпорядженням Кабінету Міністрів України від 18 березня 2015 р. № 227-р [211]	Врахування впливу неформальних інститутів на розвиток механізму управління оподаткуванням в сфері сільського господарства та необхідності зменшення їх негативного впливу
Стратегія підвищення ефективності діяльності суб'єктів господарювання державного сектору економіки, схвалена розпорядженням Кабінету Міністрів України від 27 травня 2015 р. № 662-р [210]	Врахування інших галузевих пріоритетів соціально-економічного розвитку країни, зокрема, в сфері АПК та сільськогосподарського виробництва, крім енергосфери

Джерело: розроблено автором

Ці напрями враховують необхідність, по-перше, розгляду механізму як сукупності складних соціально-економічних підсистем, які функціонують в умовах зовнішнього середовища, яке постійно та безперервно змінюється, яка, в свою чергу, є постійним джерелом можливостей та загроз для його розвитку та розвитку податкової системи в цілому, а по-друге, врахування принципу гармонізації, який передбачає узгодження пріоритетів галузевого та регіонального розвитку, функціонування формальних та неформальних інститутів.

3.2. Трансформація економічних інструментів організаційно-економічного механізму управління оподаткуванням сільськогосподарських товаровиробників

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-VIII [176], 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 Податкового кодексу (ПКУ). Натомість, для колишніх платників фіксованого сільськогосподарського податку 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. Як зазначає Л.Д. Тулуш [2], індексація бази нарахування єдиного податку четвертої групи обумовить збільшення сум податку з гектара сільгоспугідь у понад шість разів. Однак, на нашу думку, таке зростання величини податку, не можна назвати невинуватим, 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 яких передбачено групування платників за критеріями річного обсягу доходу та кількості найманих працівників (1-3 групи), вважаємо за доцільне визначити певні підгрупи і для 4-ї групи платників єдиного податку, розмежувавши їх відповідно за площею земельних угідь, які використовуються для провадження виробничої діяльності

та сумою річного доходу, отриманого від сільськогосподарського товаровиробництва.

Такий підхід є обґрунтованим з наступних позицій. Сільськогосподарські товаровиробники, за статистичними даними 2014 р., представлені наступними підприємствами: господарськими товариствами (14,8 % від загальної кількості підприємств, зайнятих у сільському господарстві); приватними підприємствами (7,2 %); кооперативами (1,3 %); фермерськими господарствами (75 %); державними підприємствами (0,4 %) та підприємствами інших форм господарювання (1,3 %) (табл. 3.3). При цьому згідно критеріїв розмежування суб'єктів господарювання, визначених у Господарському кодексі України [50], частка великих підприємств становить 0,1 %, середніх – 5,6 %, малих – 94,3 % від загальної кількості підприємств, зайнятих у сільськогосподарському виробництві (табл. 3.4).

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, 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.

Переважна кількість фермерських господарства (40,6 %), мають у своєму розпорядженні угіддя площею від 10,1 – 50,0 га, але це лише 11,2 % від загальної площі сільськогосподарських угідь, яка використовується ними (табл. Д.1 додаток Д.).

Таблиця 3.3

Кількість діючих сільськогосподарських підприємств у сільському господарстві

Діючі сільськогосподарські підприємства за формами господарювання	2011 р.		2012 р.		2013 р.		2014 р.	
	Кількість підприємств		Кількість підприємств		Кількість підприємств		Кількість підприємств	
	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	56247	100,0	56056	100,0	55630	100,0	52543	100,0
Господарські товариства	8080	14,4	8235	14,7	8245	14,8	7750	14,8
Приватні підприємства	4244	7,5	4220	7,5	4095	7,4	3772	7,2
Кооперативи	917	1,6	848	1,5	809	1,5	674	1,3
Фермерські господарства	40965	72,8	40676	72,6	40752	73,2	39428	75,0
Державні підприємства	310	0,6	296	0,5	269	0,5	228	0,4
Підприємства інших форм господарювання	1731	3,1	1781	3,2	1460	2,6	691	1,3

Джерело: розраховано за даними Державної служби статистики України [206]

Таблиця 3.4

Кількість сільськогосподарських підприємств за їх розмірами згідно критеріїв розмежування суб'єктів господарювання визначених у Господарському кодексі України

Сільськогосподарські підприємства	2010	2011	2012	2013	2014
Великі підприємства: - кількість, одиниць; - у відсотках до загальної кількості підприємств	13 0,0	16 0,0	26 0,1	27 0,1	28 0,1
Середні підприємства: - кількість, одиниць; - у відсотках до загальної кількості підприємств	3440 6,8	3274 7,9	3143 6,6	2915 5,8	2598 5,6
Малі підприємства: - кількість, одиниць; - у відсотках до загальної кількості підприємств	47213 93,2	38387 92,1	44487 93,3	46906 94,1	43450 94,3
З них мікропідприємства: - кількість, одиниць; - у відсотках до загальної кількості підприємств	42972 84,8	33081 79,4	39103 82,1	41495 83,2	38491 83,5

Джерело: розраховано за даними Державної служби статистики України [68]

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 – 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.

Натомість, 20,7% загальної площі сільськогосподарських угідь використовуються сільськогосподарськими товаровиробниками (0,45 % 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.

Згідно статистичних даних 84,8 % підприємств галузі сільського господарства у 2014 р. працювали прибутково, одержавши чистого прибутку в середньому близько 450 тис грн, і лише 15,2 % підприємств працювати збитково (табл. 3.5).

Таблиця 3.5

Фінансові показники діяльності сільськогосподарських товаровиробників

Показники	2010	2011	2012	2013	2014 ²
Чистий прибуток (збиток), млн. грн.	17253,6	25267,0	26728,4	14925,7	20262,9
Підприємства, які одержали чистий прибуток:					
- у відсотках до загальної кількості	69,6	83,5	78,6	80,3	84,8
- фінансовий результат, млн.грн.	22094,9	30182,3	33570,1	26186,6	50949,8
Підприємства, які одержали чистий збиток					
- у відсотках до загальної кількості	30,4	16,5	21,4	19,7	15,2
- фінансовий результат, млн.грн.	4841,3	4915,3	6841,7	11260,9	30686,9
Рівень рентабельності всієї діяльності, %	17,5	19,3	16,3	8,3	8,8
Рівень рентабельності операційної діяльності, %	24,5	24,7	22,8	11,7	21,1

Джерело: розраховано за даними Державної служби статистики України [206]

Однак й ті господарства, які за підсумками 2014 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 від 6,2% до 30,4% [206].

Оцінюючи фінансові результати діяльності сільськогосподарських підприємств в розрізі їх класифікації згідно частини 3 статті 55 Господарського кодексу [50], 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. Так, частка прибутково працюючих великих підприємств коливається в межах від 76,9 % – у 2010 р. до 96,2 % – у 2012 р., середніх підприємств від 76,9 % – в 2013 р. до 86,6 % – 2011 р., малих підприємств від 65,8 % – у 2010 р. до 84,2 % – у 2011 р., мікропідприємствах від 62,9 % – у 2010 р. до 84,3 % – у 2014 р. Найкращою виявилась діяльність великих підприємств у 2011-2012 рр., середніх підприємств – у 2011 р., малих та мікропідприємств – у 2014 р., що не може бути пояснено впливом об'єктивних чинників.

З огляду на зазначене вважаємо за доцільне провести оцінку фінансових результатів діяльності сільськогосподарських підприємств до оподаткування на основі визначення їх величини у розрахунку на одне підприємство (табл. 3.6). Фінансові результати до оподаткування сільськогосподарських товаровиробників, які відносяться до великих підприємств за підсумками діяльності у 2014 р. в середньому становлять 186,5 млн грн, по середніх підприємствах – 3,7 млн грн., по малих підприємствах – 160 тис. грн, по мікропідприємствах – 36 тис. грн (табл. 3.7).

Фінансові результати до оподаткування сільськогосподарських підприємств за їх розмірами згідно критеріїв розмежування суб'єктів господарювання визначених у Господарському кодексі України

Сільськогосподарські підприємства	2010 р.	2011 р.	2012 р.	2013 р.	2014 р.
Великі підприємства:					
1. Фінансові результати до оподаткування всього, млн. грн.	2611,7	3633,5	5304,7	3836,6	5223,0
2. Підприємства, які одержали прибуток:					
- фінансовий результат, млн.грн.;	2970,9	3655,6	5321,6	4653,6	9085,8
- у відсотках до загальної кількості підприємств	76,9	94,1	96,2	85,2	78,6
3. Підприємства, які одержали збиток:					
- фінансовий результат, млн.грн.;	359,2	22,1	16,9	817,0	3862,8
- у відсотках до загальної кількості підприємств	23,1	5,9	3,8	14,8	21,4
Середні підприємства:					
1. Фінансові результати до оподаткування всього, млн. грн.	12412,0	14378,7	13813,2	7049,6	9522,2
2. Підприємства, які одержали прибуток:					
- фінансовий результат, млн.грн.;	15172,0	17833,6	17843,9	13459,6	26669,2
- у відсотках до загальної кількості підприємств	83,8	86,6	81,0	76,9	84,9
3. Підприємства, які одержали збиток:					
- фінансовий результат, млн.грн.;	2760,0	3454,9	4030,7	6410,0	17147,0
- у відсотках до загальної кількості підприємств	16,2	13,4	19,0	23,1	15,1
Малі підприємства:					
1. Фінансові результати до оподаткування всього, млн. грн.	2268,1	7553,7	7874,8	4261,1	6932,2
2. Підприємства, які одержали прибуток:					
- фінансовий результат, млн.грн.;	4163,2	9126,0	10741,2	8383,3	16416,0
- у відсотках до загальної кількості підприємств	65,8	82,7	78,1	80,1	84,2
3. Підприємства, які одержали збиток:					
- фінансовий результат, млн.грн.;	1895,1	1572,3	2866,4	4122,2	9483,8
- у відсотках до загальної кількості підприємств	34,2	17,3	21,9	19,9	15,8
З них мікропідприємства:					
1. Фінансові результати до оподаткування всього, млн. грн.	111,4	2056,5	1901,7	1079,6	1398,6
2. Підприємства, які одержали прибуток:					
- фінансовий результат, млн.грн.;	935,8	2778,9	3276,4	2715,8	5053,6
- у відсотках до загальної кількості підприємств	62,9	82,8	78,3	80,7	84,3
3. Підприємства, які одержали збиток:					
- фінансовий результат, млн.грн.;	824,4	722,4	1374,7	1636,2	3655,0
- у відсотках до загальної кількості підприємств	37,1	17,2	21,7	19,3	15,7

Джерело: розраховано за даними державної служби статистики України [68]

Таблиця 3.7

Фінансові результати до оподаткування у розрахунку на одне сільськогосподарське підприємство за їх розмірами згідно критеріїв розмежування суб'єктів господарювання визначених у Господарському кодексі України

Сільськогосподарські підприємства	2010 р.	2011 р.	2012 р.	2013 р.	2014 р.
<i>Великі підприємства:</i>					
1. Кількість підприємств, одиниць	13	16	26	27	28
2. Фінансові результати до оподаткування всього, млн грн.	2611,7	3633,5	5304,7	3836,6	5223,0
3. Фінансові результати у розрахунку на одне підприємство, млн грн.	200,9	227,1	204,0	142,1	186,5
<i>Середні підприємства:</i>					
1. Кількість підприємств, одиниць	3440	3274	3143	2915	2595
2. Фінансові результати до оподаткування всього, млн грн.	12412,0	14378,7	13813,2	7049,6	9522,2
3. Фінансові результати у розрахунку на одне підприємство, млн грн.	3,6	4,4	4,4	2,4	3,7
<i>Малі підприємства:</i>					
1. Кількість підприємств, одиниць	47213	38387	44487	46906	43389
2. Фінансові результати до оподаткування всього, млн грн.	2268,1	7553,7	7874,8	4261,1	6932,2
3. Фінансові результати у розрахунку на одне підприємство, млн грн.	0,05	0,20	0,18	0,09	0,16
<i>З них мікропідприємства:</i>					
1. Кількість підприємств, одиниць	42972	33081	39103	41495	38430
2. Фінансові результати до оподаткування всього, млн грн.	111,4	2056,5	1901,7	1079,6	1398,6
3. Фінансові результати у розрахунку на одне підприємство, млн грн.	0,003	0,062	0,049	0,026	0,036

Джерело: розраховано за даними державної служби статистики України [68]

Враховуючи зазначені показники, не можна вважати прийнятним однаковий підхід щодо оподаткування діяльності мікропідприємств та великих сільськогосподарських товаровиробників. Таким чином, для цілей оподаткування єдиним податком, сільськогосподарських товаровиробників доцільно 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 та обсяг доходу, при досягненні яких сільськогосподарський товаровиробник втрачає право на застосування спрощеної системи оподаткування у вигляді єдиного податку. Враховуючи, що об'єктом оподаткування єдиного податку 4-ї групи є площа сільськогосподарських угідь, яка перебуває у власності та /або у користуванні сільськогосподарських товаровиробників, розмежування платників єдиного податку даної групи за відповідними підгрупами (А, Б, В) є обґрунтованим з наступних позицій.

По-перше, з загальної площі сільськогосподарських угідь, які використовуються сільськогосподарськими товаровиробниками 21,1% площі належить підприємствам, які мають сільськогосподарські угіддя з площею до 1000,0 га (75,8% від загальної кількості сільськогосподарських підприємств), 29,1% – підприємства, які мають сільськогосподарські угіддя від 1000,1 га до 3000,0 га (6,8 % від загальної кількості сільськогосподарських підприємств), 29,2% – підприємства, які мають сільськогосподарські угіддя від 3000,1 до 10000,0 га (2,6% від загальної кількості сільськогосподарських підприємств) й 20,7% – підприємства, які мають сільськогосподарські угіддя більше ніж 10000,1 га (0,4% від загальної кількості сільськогосподарських підприємств) (табл. 3.8, 3.9.).

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 питомої ваги площі сільськогосподарських угідь, яка знаходиться у використанні таких сільськогосподарських товаровиробників.

По-друге, розміри річного доходу отриманого сільськогосподарськими товаровиробниками теж мають досить суттєву диференціацію. Відтак, для забезпечення фіскально справедливого підходу в оподаткуванні сільськогосподарських товаровиробників доцільно здійснити їх розмежування за відповідними групами, ґрунтуючись на критеріях максимально можливого розміру доходу, отриманого за наявних у використанні площ сільськогосподарських угідь.

З метою поділу сільськогосподарських товаровиробників на відповідні підгрупи 4-ї групи платників єдиного податку, згідно критерію максимально можливого річного доходу, будемо виходити з обґрунтованого нами підходу щодо розмежування сільськогосподарських товаровиробників платників єдиного податку 4-ї групи за критеріями площі сільськогосподарських угідь яка знаходиться у їх використанні: група А – до 1000,0 га, група Б – 1000,1 – 3000,0 га, група В – 3000,1 – 10000,0 га. При перевищенні площі сільськогосподарських угідь більше ніж 10000,1 га для таких сільськогосподарських товаровиробників застосовується загальна система оподаткування.

Задля отримання розрахункових даних щодо максимально можливого розміру річного доходу, для кожної з підгруп платників єдиного податку, ми будемо виходити з даних щодо структури сільськогосподарських угідь, структури посівних площ, урожайності основних сільськогосподарських культур та середніх цін реалізації відповідних культур (табл. Д.2 – Д.7 додатку Д, для розрахунків використано показники статистичних даних за 2014 р.) (табл. 3.10). 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.

Таблиця 3.8

Розподіл діючих сільськогосподарських підприємств за розміром сільськогосподарських угідь

Розподіл сільськогосподарських підприємств за площею угідь, що знаходяться у їх використанні	Кількість підприємств		Площа сільськогосподарських угідь	
	одиниць	у % до загальної кількості	тис. га	у % до загальної площі сільськогосподарських угідь
До 1000,0 га	39908	75,8	4528,7	21,0
Від 1000,1 га – 3000,0 га	3566	11,6	8088,5	29,1
Від 3000,1 – 10000,0 га	1310	2,6	6276,7	29,2
Більше 10000,1	184	0,4	4449,7	20,7

Джерело: розраховано за даними Державної служби статистики України [206]

Таблиця 3.9

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
А	до 1000,0 га
Б	від 1000,1 – 3000,0 га
В	від 3000,1 – 10000,0 га
Не відповідає критерію платника єдиного податку	більше 10000,01 га

Джерело: розроблено автором

Таблиця 3.10

Розрахунок можливого розміру річного доходу за відповідними підгрупами платників єдиного податку 4-ї групи

Види сільськогосподарської продукції	Дохід від реалізації сільськогосподарської продукції, грн.		
	Підгрупа А	Підгрупа Б	Підгрупа В
Зернові та зернобобові культури	4040633	11994863	39974984
Цукрові буряки	284185	870972	2871770
Соняшник	1358376	4017908	13389980
Соя	644703	1934576	6438633
Ріпак	361843	1085111	3595398
Картопля	1780078	5320121	17734021
Овочі	1084121	2989545	10036055
Плоди і ягоди	201224	614487	2048609
Всього	9755163 <i>≈10000000</i>	28827583 <i>≈30000000</i>	97089450 <i>≈100000000</i>

Джерело: розраховано за даними Державної служби статистики України [205]

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, згідно з яким для цілей оподаткування єдиним податком сільськогосподарських товаровиробників доцільно 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 (табл. 3.11).

Такий підхід в оподаткуванні діяльності сільськогосподарських товаровиробників, з одного боку, забезпечить виконання фіскальних та регулюючих завдань, а з іншого – буде дієвим інструментом підтримки сільськогосподарських товаровиробників та стимулювання розвитку малого підприємництва у аграрній сфері. Тобто диференціація ставок сприятиме рівномірному податковому навантаженню на сільськогосподарських товаровиробників, які віднесені до відповідних підгруп платників єдиного податку 4-ї групи (табл. Д.8. – Д.9 додатку Д, табл. 3.12).

Як свідчать дані, наведені у табл. 3.12 за умови застосування єдиних ставок податку для всіх категорій сільськогосподарських товаровиробників, маємо однаковий розмір єдиного податку з 1 га сільськогосподарських угідь, однак різний рівень податкового навантаження. До того ж, на сьогодні, вищий рівень податкового навантаження мають сільськогосподарські товаровиробники, віднесені до групи А, тобто по-суті – суб'єкти малого підприємництва та мікропідприємництва і значно нижчий – суб'єкти середнього (група Б) й великого підприємництва (група В).

Таблиця 3.11

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	Ставки єдиного податку (у % від нормативної грошової оцінки 1 га сільськогосподарських угідь)			
		Площа сільськогосподарських угідь, що перебуває у власності та/або у користуванні	Річний дохід		Категорії (типи) земельних угідь	Місце розташування земельних угідь		
						типові зони та території	у гірських зонах та на польських терто-рїях	на закрито-му ґрунті
1	А	до 1000,0 га	не перевищує 10000000 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	0,13	0,18	2,0
					Багато-річні насадження	0,18	0,06	-
					Землі водного фонду	0,9	-	-
2	Б	1000,1 – 3000,0 га	не перевищує 30000000 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
					Багато-річні насадження	0,27	0,09	-
					Землі водного фонду	1,35	-	-
3	В	3000,1 – 10000,0 га	не перевищує 100000000 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	0,6	0,36	4,0
					Багато-річні насадження	0,36	0,12	-
					Землі водного фонду	1,8	-	-

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 10000,0 га та річного доходу понад 100000000 грн. сільськогосподарський товаровиробник втрачає право на застосування спрощеної системи оподаткування у вигляді єдиного податку та оподатковується на загальних підставах

Джерело: розроблено автором

Таблиця 3.12

**Показники податкового навантаження сільськогосподарських
товаровиробників**

Показники	Всі сільськогосподарські товаровиробники	Визначені підгрупи платників спрощеної системи оподаткування		
		А	Б	В
1. Середній розмір ФСП з 1 га сільськогосподарських угідь у 2014 р., грн.	5,38	5,38	5,38	5,38
2. Податкове навантаження на 1 га сільськогосподарських угідь у 2014 р., %	0,30	0,51	0,28	0,28
3. Середній розмір єдиного податку з 1 га сільськогосподарських угідь у 2015 р., (розрахунково) грн.	139,17	139,17	139,17	139,17
4. Податкове навантаження на 1 га сільськогосподарських угідь у 2015 р., (розрахунково), за діючими ставками єдиного податку 2015 р. і фактичними показниками виробничо-фінансової діяльності 2014 р. %	7,64	13,20	7,20	7,20
5. Середній розмір єдиного податку з 1 га сільськогосподарських угідь (розрахунково) з урахуванням запропонованих розмірів ставок єдиного податку грн.	139,17	92,80	139,17	185,56
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. %	7,64	8,79	7,20	9,56

Джерело: розраховано автором

При середньому рівні податкового навантаження на 1 га сільськогосподарських угідь у 2015 р. у розмірі 7,64 %, різниця у рівні податкового навантаження між суб'єктами малого підприємництва та середнього й великого підприємництва становить 6 %.

Запропонований авторський підхід до зміни діючих ставок податку, при незмінному середньому розмірі єдиного податку з 1 га сільськогосподарських угідь в абсолютному значенні, не змінює його фіскальної ефективності, проте забезпечує справедливе, рівномірне податкове навантаження на сільськогосподарських товаровиробників, шляхом його зменшення для суб'єктів малого підприємництва (група А) з 13,2 % до 8,79 % та збільшення для суб'єктів великого підприємництва – з 7,2 % до 9,56 %, що забезпечує дію регулюючої та стимулюючої функції єдиного податку для сільськогосподарських товаровиробників (рис. 3.6).

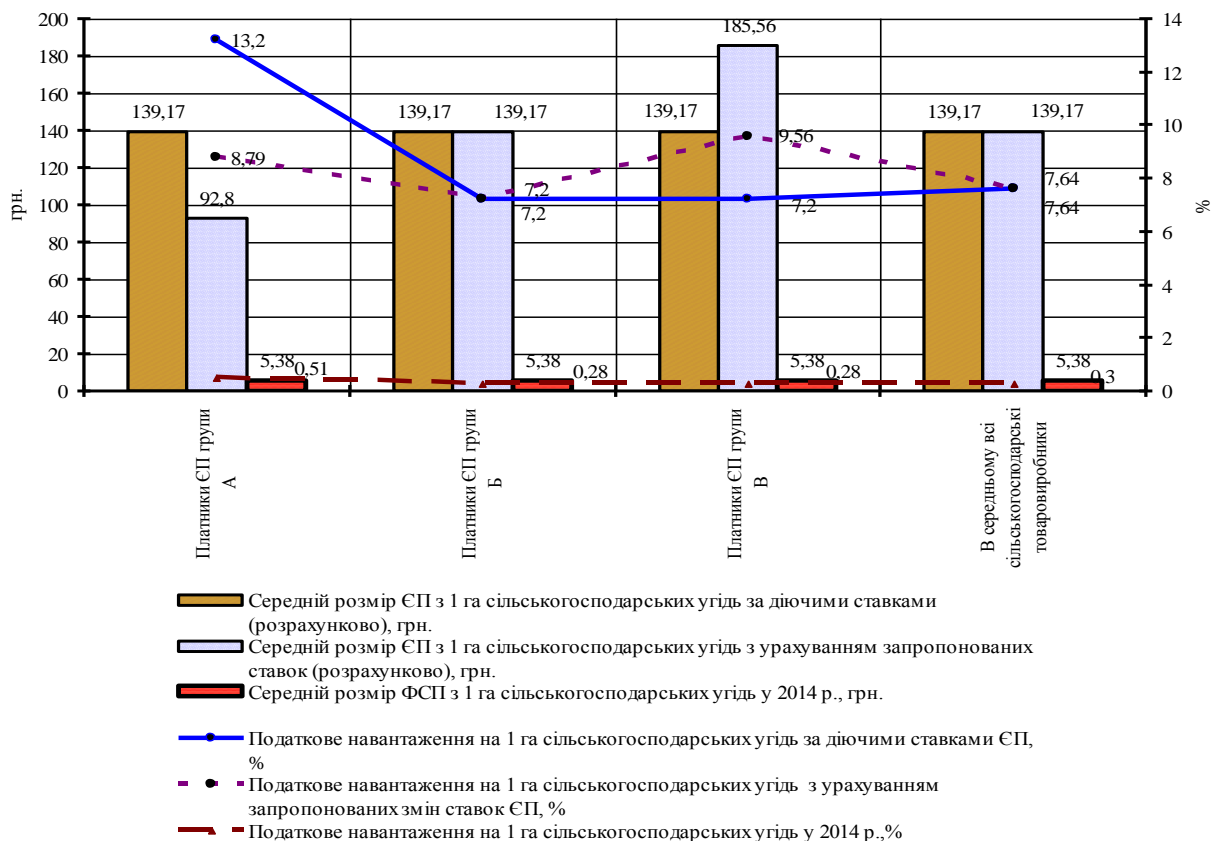


Рис. 3.6. Показники податкового навантаження в розрізі визначених груп сільськогосподарських товаровиробників

Джерело: розраховано автором

З урахуванням наданих пропозицій модель функціонування спеціальної системи оподаткування сільськогосподарських товаровиробників у вигляді єдиного податку буде мати наступний вигляд (рис. 3.7). 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 бізнесу агроформувань, поєднанням інтересів держави й сільськогосподарських товаровиробників.

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.

Дослідження питань оцінки земель агропромислового підприємства актуалізується у зв'язку з тим, що її результати можуть бути використані при розв'язанні таких практичних завдань: податковий аналіз, аналіз і планування господарської діяльності підприємства, обґрунтування завдань госпрозрахунковим підрозділам з виробництва продукції землеробства; організація раціонального використання земель (визначення оптимальних розмірів виробничих підрозділів за площею, трудовими й матеріальними ресурсами, обсягом виробництва й реалізації продукції); розміщення посівів сільськогосподарських культур і сівозмін; організація території сівозмін (розробка заходів щодо поліпшення продуктивних і технологічних

Встановлюється відповідність критерію платника єдиного податку 4-ї групи

1. Частка сільськогосподарського товаровиробництва за попередній податковий (звітний) рік дорівнює або перевищує 75 відсотків (у випадку утворення підприємства шляхом злиття, приєднання, перетворення, поділу або виділення норма щодо дотримання частки сільськогосподарського товаровиробництва, яка дорівнює або перевищує 75 відсотків за попередній податковий (звітний) рік, поширюється на усіх осіб окремо, які зливаються або приєднуються; кожен окрему особу, утворену шляхом поділу або виділу; особу, утворену шляхом перетворення. Новоутворені сільськогосподарські товаровиробники можуть бути платниками податку тільки з наступного року та за умови, якщо частка сільськогосподарського товаровиробництва, отримана за попередній податковий (звітний) рік, дорівнює або перевищує 75 відсотків).
2. Не можуть бути платниками єдиного податку четвертої групи суб'єкти господарювання, у яких понад 50 відсотків доходу, отриманого від продажу сільськогосподарської продукції власного виробництва та продуктів її переробки, становить дохід від реалізації декоративних рослин (за винятком зрізаних квітів, вирощених на угіддях, які належать сільськогосподарському товаровиробнику на праві власності або надані йому в користування, та продуктів їх переробки), диких тварин і птахів, хутряних виробів і хутра (крім хутрової сировини); суб'єкти господарювання, що провадять діяльність з виробництва підакцизних товарів, крім виноматеріалів виноградних (юди 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; суб'єкт господарювання, який станом на 1 січня базового (звітного) року має податковий борг, за винятком безнадійного податкового боргу, який виник внаслідок дії обставин непереборної сили (форс-мажорних обставин).

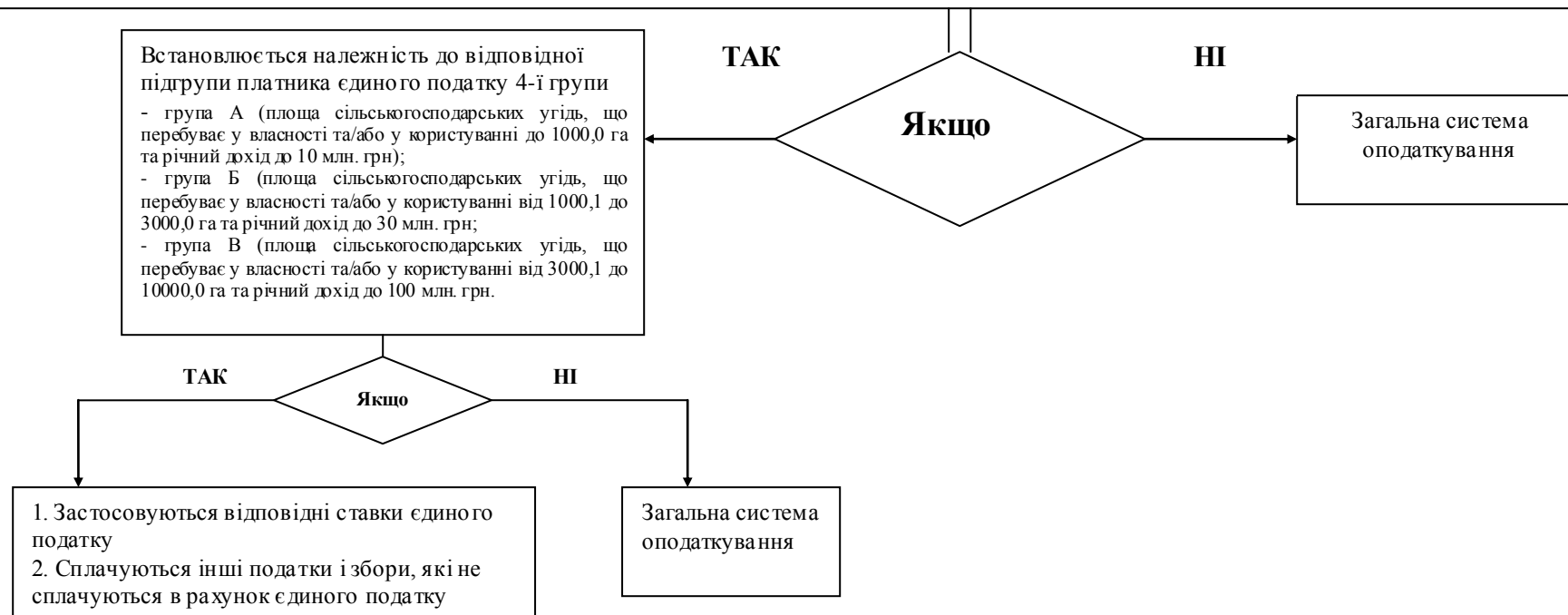


Рис. 3.7. Модель функціонування спеціальної системи оподаткування сільськогосподарських товаровиробників у вигляді єдиного податку

Джерело: розроблено автором

властивостей земель з метою підвищення родючості ґрунтів і зниження витрат у землеробстві); регулювання земельних відносин (обґрунтування оплати праці при підряді й орендної плати за землю при оренді); контроль за використанням і охорона земель; вирішення суперечок між орендарями й орендодавцями, власниками й землекористувачами; встановлення розміру компенсації втрат (збитків) у зв'язку з вилученням і перерозподілом земель через стихійні лиха.

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 міни, 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 вагомих 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 [12]. 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 [12, с. 37].

У ході дослідження нами був застосований підхід, у якому при розв'язанні завдань щодо визначення пріоритетів використовуються коефіцієнти A_{ij} , що змінюються; вони цілеспрямовано фіксуються під час оцінки об'єктів за певною ознакою:

$$A_{ij} = \begin{cases} 1 + y, \rightarrow \text{якщо } X_i \succ X_j; \\ 1 + 0.5y, \rightarrow \text{якщо } X_i \geq X_j; \\ 1, \rightarrow \text{якщо } X_i = X_j; \\ 1 - 0.5y, \rightarrow \text{якщо } X_i \leq X_j; \\ 1 - y, \rightarrow \text{якщо } X_i \prec X_j; \end{cases}, \quad (3.1)$$

де $0 < y < 1$; y – будь-яке раціональне число в заданому інтервалі.

Необхідно відмітити, що з точки зору практичного застосування, запропонований нами підхід, по суті, є єдиним, який дає можливість використовувати переваги, пов'язані з допущенням нетранзитивності.

Апробація застосування методів парних порівнянь і розстановки пріоритетів у земельно-оціночних роботах нами була проведена при бонітуванні робочих ділянок для диференціації оцінювання урожайності зернових на двох сільськогосподарських підприємствах Полтавської області.

Системи порівнянь бонітувальних ознак на основі застосування методів парних порівнянь і розстановки пріоритетів були складені в результаті анкетування 37 працівників сільськогосподарських підприємств і Головного управління агропромислового розвитку Полтавської області.

Для кількісного визначення значень бонітувальних ознак у ході розробки шкали бонітування на двох аграрних підприємствах Полтавської області й були використані методи парних порівнянь і розстановки пріоритетів. Розрахунки проведені на персональному комп'ютері за спеціально розробленою програмою на основі обстеження ділянок у 2004-2013 рр. Кількісна оцінка показників вагових коефіцієнтів ознак була отримана на основі експертної інформації, шляхом заповнення фахівцями підприємств спеціально розроблених анкет. У процесі оцінювання бонітувальні ознаки конкурують між собою і результат оцінювання експерт може представити у вигляді системи парних порівнянь.

На основі цих систем порівнянь були побудовані квадратні матриці суміжності, у яких обчислювалися значення відносних пріоритетів за кожною ознакою. Результати проведених розрахунків наведені в табл. 3.13.

При розрахунку коефіцієнтів нами була визначена значимість (вага) розглянутих окремих критеріїв й вирішено завдання лінійного згортання критеріїв. Дані про оціночну розрахункову й фактичну урожайність зернових, обстежених ділянок на двох сільськогосподарських підприємствах Полтавської області в 2014 р., отримані за результатами розрахунків з використанням спеціально розроблених електронних таблиць пакету «EXCEL» на персональному комп'ютері наведені в табл. 3.14.

Таблиця 3.13

Результати розрахунку зважених значень бонітувальних ознак

Показники	Вміст фізичної глини в Апах	pH	Гумус в горизонті Апах	Потужність гумусового горизонту, см	Оцінка методу попарних порівнянь і розстановки пріоритетів
Вміст фізичної глини в Апах	=	X	X	X	0,210
pH	≤	=	X	X	0,161
Гумус в горизонті Апах	>	>	=	X	0,346
Потужність гумусового горизонту, см	≥	>	≤	=	0,284

Джерело: розроблено автором

Таблиця 3.14

Дані щодо оціночної й фактичної урожайності обстежених ділянок сільськогосподарських підприємств Полтавської області у 2014 р.

Ділянка	Бонітет, балів		Урожайність, ц/га		
	За традиційною методикою	З використанням методу попарних порівнянь і розстановки пріоритетів	Оцінка		Фактична 2014 р.
			За традиційною методикою	З використанням методу попарних порівнянь і розстановки пріоритетів	
1	101,3	101,8	20,8	20,9	23,2
2	102,7	103,6	21,1	21,2	26,7
3	95,9	94,8	19,7	19,4	19,0
4	96,7	98,4	19,8	20,2	22,6
5	94,8	93,1	19,4	19,1	14,8
6	89,5	87,8	18,3	18,0	16,5
7	93,7	92,4	19,2	18,9	15,2
8	112,9	115,1	19,8	20,2	21,8
9	105,0	106,9	18,4	18,7	22,6
10	103,3	104,1	18,1	18,2	18,2
11	98,9	99,0	17,3	17,3	14,8
12	98,3	98,7	17,2	17,3	12,9

Джерело: розроблено автором

На основі чинників з найбільш суттєвими значеннями коефіцієнтів кореляції були побудовані регресійні функції залежності. Розраховані такі статистичні параметри рівняння прибутку: вектор середніх значень ознак, вектор стандартних відхилень, вектор коефіцієнтів варіації, коваріаційна матриця ознак. Для перевірки автокореляції використовувався критерій Дурбіна-Ватсона (KDW). Якщо автокореляція відсутня, то його значення прирівнюється до 2, а якщо має місце повна автокореляція, то критерій приймається рівним 0 або 4. За його величиною відбиралися чинники рівняння регресії.

Таким чином, за критерієм Дурбіна-Ватсона (KDW) були проаналізовані знайдені рівняння регресії. Його величина в усіх залежностях наближається до оптимальної, що говорить про майже повну відсутність автокореляції, а, отже, про коректність визначених нами залежностей. Результати розрахунків представлені в табл. 3.15.

Таблиця 3.15

Статистичні параметри залежності фактичної й оціночної урожайності за традиційною методикою та з використанням вагових коефіцієнтів методу попарних порівнянь і розстановки пріоритетів на обстежених ділянках

Показники	Традиційна методика оцінки			Методика з використанням методу попарних порівнянь і розстановки пріоритетів		
	Підприємство 1	Підприємство 2	За всіма ділянками	Підприємство 1	Підприємство 2	За всіма ділянками
Коефіцієнт кореляції	0,8150	0,7805	0,7239	0,8816	0,7948	0,8211
Коефіцієнт коваріації	0,6643	0,6092	0,5240	0,7772	0,6317	0,6741
Коефіцієнт A_1 у рівнянні регресії	4,056	3,393	2,589	3,581	3,002	2,763
Критерій Дурбіна – Ватсона	2,4452	2,1434	2,0052	2,2472	2,0463	2,0037

Джерело: розроблено автором

Коефіцієнти кореляції між оціненою за традиційною методикою й фактичною урожайністю зернових на обстежених ділянках нижчі, ніж між

оціненою за пропонованою методикою із застосуванням методу попарних порівнянь і розстановки пріоритетів й фактичною урожайністю, що свідчить на користь застосування й вищу точність нової методики. Коефіцієнти показують високу тісноту зв'язку між ознаками.

При аналізі коефіцієнтів детермінації, які є квадратом коефіцієнта кореляції й показують частку поясненої варіації в усій динаміці змін, спостерігаються аналогічні результати. За критерієм Дурбіна-Ватсона нова методика також відрізняється від традиційної більш точнішими результатами.

Ретроспективний аналіз залежності між описуваними показниками за 2004-2013 рр. також свідчить про більш точну оцінку урожайності, отриману з використанням методу попарних порівнянь і розстановки пріоритетів.

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, яка є основним оціночним показником під час проведення економічної оцінки земель й лежить 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.

3.3. Гармонізація основних елементів механізму управління оподаткуванням сільськогосподарських товаровиробників в умовах євроінтеграції

Запропоновані напрями удосконалення організаційно-економічного механізму та, в першу чергу, його економічних інструментів у вигляді

трансформації елементів єдиного податку потребують уваги до комплексного врахування пріоритетів євроінтеграційного процесу, що нині відбуваються в Україні з урахуванням цільових орієнтирів розвитку сільського господарства в цілому, зокрема: підвищення його ефективності, забезпечення продовольчої безпеки на внутрішньому ринку, підвищення експортного потенціалу сільського господарства, збільшення доходів та соціального захисту сільського населення, забезпечення екологічної безпеки в сільській місцевості, залучення інвестицій в сільську місцевість.

Реалізація процесу узгодженості, поступовості та планомірності процесу наближення законодавства України до законодавства ЄС передбачає визначення пріоритетних напрямів його розвитку і концентрацію зусиль органів державної влади України у цих напрямках, а також необхідність урахування позитивних і небажаних наслідків застосування в Україні законодавчих актів, розроблених на основі законодавства ЄС.

Погоджуючись з висновками щодо ключових завдань реформування податкового законодавства України [46, с. 87] виділяємо такі напрями: гармонізація у сфері непрямого оподаткування, передусім відносно ПДВ і акцизних зборів; гармонізація у сфері прямого оподаткування, що створює умови для рівноправного партнерства України з ЄС, покращує умови діяльності іноземних компаній в Україні та створює сприятливий інвестиційний клімат; гармонізація спрощеної системи оподаткування в Україні до законодавства ЄС, яке стосується оподаткування малого й середнього бізнесу; підписання угод між Україною та державами-членами ЄС щодо уникнення подвійного оподаткування, що сприяє ефективності податкового законодавства, запобігає податковим правопорушенням.

К.В. Яценко у механізмі гармонізації податкового законодавства України з законодавством ЄС про непряме оподаткування виділяє чотири стадії: перша – аналіз вимог директив ЄС, співставлення цих вимог з положеннями законодавства України, встановлення розбіжностей; друга – визначення пріоритетності усунення невідповідностей у законодавстві

України; третя – ідентифікація положень законодавства України, до яких необхідно внести зміни та доповнення з метою гармонізації; четверта – створення та прийняття проектів нормативно-правових актів, які вносять до податкового законодавства України положення, що відповідають вимогам директив ЄС [246]. С.А. Пантюхіна та І.Ф. Іскакова акцентують увагу на необхідності системного підходу до роботи по гармонізації національних податкових законодавств і виділяють п'ять основних етапів гармонізації: 1) визначення галузей законодавства, які потребують гармонізації, виділення сфер та проблемних питань в рамках окремої галузі; 2) проведення порівняльно-правового аналізу національних податкових законодавств; 3) узгодження переліку національних законодавчих та інших нормативно-правових актів, які підлягають гармонізації; 4) синхронне прийняття гармонізованих актів податкового законодавства; 5) здійснення контролю над реалізацією рішень з питань гармонізації [169].

На наш погляд, представлені стадії та етапи мають такі недоліки: по-перше, в пропозиціях К.В. Яценко відсутні процедури зворотного зв'язку, які повинні охоплювати стадію моніторингу та контролю; по-друге, стадії К.В. Яценко спрямовані на гармонізацію з вже прийнятими актами та не враховують необхідність синхронної гармонізації законодавства в майбутньому, а етапи, запропоновані С.А. Пантюхіною та І.Ф. Іскаковою навпаки, концентрують увагу на синхронності прийняття гармонізованих актів, не враховуючи необхідність гармонізації з існуючим законодавством; по-третє, в характеристиці наповненості цих етапів не розглянуто інструменти забезпечення гармонізації; по-четверте, не враховується комплексність гармонізації та її горизонтальної і вертикальної спрямованості (рис. 3.8).

Реформування економічних інструментів організаційно-економічного механізму оподаткування повинно передбачати відповідні зміни в податковому законодавстві з урахуванням необхідності гармонізації з вимогами європейських документів в іншій сфері, зокрема, місцевого самоврядування та спільної (єдиної) сільськогосподарської політики.

Загальна гармонізація з вимогами європейського законодавства
<p><i>Визначення критеріїв гармонізації</i> в різних сферах інтеграційної взаємодії у відповідності з форматом та змістом конкретних правових актів</p> <p><i>Співвіднесення цілей, задач</i> правового регулювання інтеграційної взаємодії, правових наслідків реалізації діючих міжнародних договорів та рішень з правовими актами державних органів країни</p> <p><i>Аналіз та прогнозування</i> правових наслідків реалізації конкретних актів на національному рівні в частині збереження цілісності національної правової системи</p> <p><i>Аналіз стану національного законодавства</i> в конкретній сфері правовідносин, виявлення розбіжностей, суперечностей, включаючи оцінку актуальності та переваг законодавства кожної з країн</p> <p><i>Визначення відповідності</i> загальноновизнаним нормам та принципам правового регулювання</p> <p><i>Проведення організаційно-правової роботи</i> в окремих сферах (за об'єктами правового регулювання) національних законодавств з метою визначення та оцінки їх відповідності положенням договірної та правової бази європейського співтовариства, можливості включення у єдиний правовий простір</p> <p><i>Здійснення конкретних юридичних дій</i> щодо приведення національних законодавчих та підзаконних актів у відповідності з положеннями законодавства ЄС та загальноновизнаними нормами й принципами міжнародного права</p> <p><i>Застосування гармонізованих актів</i> в правовій практиці державних органів України</p> <p><i>Оцінка досягнутих результатів</i> на міждержавному та національному рівнях</p> <p><i>Визначення напрямів та змісту</i> наступних етапів розвитку інтеграційної взаємодії в конкретних сферах правовідносин та нових аспектів гармонізації</p>
Вертикальна (ієрархічна) гармонізація податкового законодавства в межах національного законодавства
<p><i>Визначення предмета правового регулювання</i> в сфері інтеграційної взаємодії у відповідності з нормами правових актів</p> <p><i>Визначення, співставлення та узгодження переліку національних актів</i>, які підлягають гармонізації</p> <p><i>Визначення характеру протиріч</i>, що мають місце та дії щодо їх усунення</p> <p><i>Розробка пропозицій, рекомендацій або інших правових актів для усунення протиріч</i> між законодавчими та нормативно-правовими актами, які підпорядковані між собою</p>
Горизонтальна гармонізація законодавства в різних сферах державного регулювання (податкового, бюджетного, цінового, грошово-кредитного, соціального тощо)
<p><i>Співставлення та узгодження національних законодавчих та нормативно-правових актів</i> в межах єдиного напрямку регулювання та з єдиним предметом регулювання у відповідній сфері інтеграційної взаємодії</p> <p><i>Узгодження відповідних правових норм в межах різних напрямів регулювання</i> за єдиним предметом регулювання</p> <p><i>Формування пропозицій</i> по розробці національних законодавчих та нормативно-правових актів, які б відповідали вимогам горизонтальної гармонізації</p>
Гармонізація на рівні правової норми в межах окремого правового акту
<p><i>Моделювання змісту національної правової норми та її елементів</i>, які визначають сутність інтеграційної взаємодії</p> <p><i>Проектування структури правової норми</i> з урахуванням юридичної техніки та оптимального механізму правового регулювання</p> <p><i>Узгодження правової норми з іншими нормами окремого правового акту</i></p>

Рис. 3.8. Основні процедури гармонізації законодавства як підсистеми механізму управління оподаткуванням сільськогосподарських товаровиробників

Джерело: розроблено автором

В сфері місцевого самоврядування Радою Європи розроблено низку документів («Європейська рамкова конвенція про транскордонне співробітництво між територіальними общинами або властями», «Європейська конвенція про участь іноземців у громадському житті на місцевому рівні», «Європейська хартія участі молоді в муніципальному та регіональному житті», «Європейська хартія міст»), але центральне місце серед них займає Європейська хартія місцевого самоврядування [69]. Ратифікація Європейської хартії місцевого самоврядування (European Charter of Local Self-Government), що була здійснена у 1997 році, зумовила взяття державою зобов'язань міжнародних стандартів організації та функціонування місцевого самоврядування.

Відповідно до дев'ятої статті даного акту, «місцева влада має право в рамках національної економічної політики на свої власні адекватні фінансові ресурси, якими вони можуть вільно розпоряджатися в межах своїх повноважень...». В цілому Європейською хартією місцевого самоврядування окремо не висувається вимога щодо самостійності бюджетів місцевих влад, лише визначається їх автономія щодо здійснення своїх функцій, а також право на власні фінансові ресурси, право встановлювати в межах закону розмір місцевих податків і зборів як частини фінансових ресурсів місцевих бюджетів, формувати власні фінансові ресурси.

Слід зазначити, що проблема визначення межі компетенції органів місцевого самоврядування знайшла своє відображення і в деяких міжнародних документах. Зокрема, у Європейській Хартії про місцеве самоврядування, яка ратифікована Україною після вступу до Ради Європи. У пункті 3 статті 9 зазначено, що хоча б частина фінансових засобів органів місцевого самоврядування має надходити за рахунок місцевих податків чи зборів, ставки яких ці органи визначають у межах закону [7]. Отже, в Хартії підкреслюється: частина фінансових ресурсів формується за рахунок місцевих податків чи зборів, тобто тих податків і зборів, що встановлюються цими органами

самостійно. Вона не встановлює обсягу цієї частки, враховуючи різні умови кожної країни. Крім того, згідно з цим пунктом, органи місцевого самоврядування мають право в межах закону самостійно визначати ставки місцевих податків і зборів.

Прийняття Податкового кодексу України суттєво змінило порядок формування місцевих бюджетів органів місцевого самоврядування. Розпочата податкова реформа в 2011 році, яка мала своє продовження в 2015 році, 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 місцевих [47]. 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 Європи [250], 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.

К.В. Гарькавенко детально аналізує моделі системи місцевого оподаткування в залежності від компетенції органів місцевого самоврядування по запровадженню та стягненню місцевих податків і зборів [47], 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 Кодексом, 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 Кодексом.

Повноваження органів місцевого самоврядування визначаються двома факторами: по-перше, законодавчим закріпленням; по-друге, спроможністю територіальних громад їх реалізовувати. Закон України «Про місцеве самоврядування» [83] 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.

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 територіальними 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.

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 на основі запропонованої методики моделювання з використанням методів кореляційно-регресійного аналізу, методу парних порівнянь і розстановки пріоритетів, 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 (табл. 3.16).

Другий важливий аспект – це врахування сільськогосподарської політики, яка в ЄС визначається рамками спільної (єдиної) сільськогосподарської політики (CAP – *Common Agricultural Policy*) та спирається на дві концепції [161; 248].

Концепція I слугує для регулювання заходів підтримки в рамках Загального ринку та включає єдину систему виплат та систему виплат на одиницю площі культивованої землі. Ці програми фінансуються Європейським фондом сільськогосподарських гарантій (EAGGF - *European Agriculture Guidance and Guarantee Fund*). Концепція II містить різні заходи сумісного фінансування для держав-членів ЄС, такі як агроекологічні програми, інвестиційна допомога та фінансуються Європейським сільськогосподарським фондом для розвитку сільських територій (EAFRD – *European Agrilutere Fund for Rural Development*).

За класифікацією COT внутрішня підтримка включає в себе заходи «зеленої корзини» (політика з мінімальною мірою викривлення умов торгівлі, в тому числі державні програми послуг, прями виплати), заходи «жовтої корзини» (програми, які викривлюють умови торгівлі, такі як цінова підтримка, компенсаційні виплати для покриття дефіциту коштів) та заходи «блакитної корзини» (програми лімітування обсягів виробництва).

Пропозиції щодо введення розширення можливостей органів місцевого самоврядування при встановленні елементів єдиного податку IV 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

Джерело: розроблено автором

Заходи «блакитного та зеленого кошків» звільняються від обов'язків СОТ щодо скорочення обсягів підтримки, а заходи «жовтого кошику» підлягають скороченню у відповідності з обов'язками перед СОТ. Зазначається, що з моменту реалізації продукції 2000 року обсяг підтримки «зеленого кошику» збільшився до 2011 року майже в три рази, досягнувши 62,6 млрд. євро, обсяг підтримки «блакитного та жовтого кошків» скоротився на 75 відсотків та склав відповідно близько 5,2 млрд. євро та 12,4 млрд. євро [161; 248].

В результаті проведених реформ в 2000-х рр. відбувся перехід від форм підтримки у вигляді інтервенційних цін в бік прямих платежів, така форма, як підтримка ринкових цін, все ще відіграє важливу роль в загальному обсязі підтримки, яка надається для виробництва такої продукції, як яловичина, свинина, птиця. Також суттєво скоротилися експортні субсидії, але вони все ще застосовуються для деяких секторів, таких як молочне та м'ясне тваринництво.

Починаючи з 2010 року почалася розробка пропозицій щодо реформування Спільної (єдиної) сільськогосподарської політики, для чого протягом 2010-2014 рр. проводилися публічні дебати та обговорення, в результаті чого в грудні 2013 року були прийняті нові чотири рекомендації, які замінили попередні документи, прийняті в 2005-2008 рр.

Цей напрям державного регулювання має знайти свій прояв, шляхом врахування у визначенні податкового навантаження, який в представленому дослідженні використовувався для оцінки дієвості впливу організаційно-економічного механізму управління оподаткуванням на розвиток як галузі в цілому, так і окремих товаровиробників.

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 податків [203; 72; 129; 199; 235]. 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.

Грунтуючись 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 (ця методика була використана нами при визначенні рівня податкового навантаження у другому розділі дисертаційної роботи) та враховуючи специфіку галузі, пропонуємо податкове навантаження для галузі сільського господарства розраховувати в розрізі його номінального та реального рівнів.

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:

$$ПН_n = ПП_{заг} / ВДВ_{гал} \quad (3.2),$$

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 міжгалузеві 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 іншим галузям 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:

$$\text{ПН}_p = (\text{ПП}_{\text{заг}} - \text{КДП}_{\text{пр}} - \text{КДП}_{\text{непр}}) / \text{ВДВ}_{\text{гал}} \quad (3.3),$$

де, ПН_p – реальне податкове навантаження в галузі сільського господарства;

$\text{ПП}_{\text{заг}}$ – загальна сума податкових платежів, що надійшли від суб'єктів господарювання галузі;

$\text{КДП}_{\text{пр}}$ – кошти прямої державної підтримки (бюджетні дотації, доплати і компенсації);

$\text{КДП}_{\text{непр}}$ – кошти непрямой державної підтримки (податкові пільги);

$\text{ВДВ}_{\text{гал}}$ – валова додана вартість галузі.

З огляду на означені підходи щодо визначення показника податкового навантаження отримуємо значення показників номінального і реального податкового навантаження, величина відхилень за якими коливається в межах від 1,09% до -2,36% у 2010 р. та від 0,84% до -4,86% - у 2014 р. (табл. 3. 17).

Таблиця 3.17

Розрахунок податкового навантаження в галузі сільського господарства

Показники	2009 р.	2010 р.	2011 р.	2012 р.	2013 р.	2014 р.
Номінальний рівень податкового навантаження, %	1,09	0,88	0,83	1,19	1,04	0,84
Реальний рівень податкового навантаження, %	-2,36	-4,68	-3,10	-4,97	-4,61	-4,86

Джерело: розраховано автором

Таким чином, використання показника реального податкового навантаження (авторський підхід узагальнений на рис. 3.9) є більш доцільним з точки зору оцінювання ефективності дії механізму управління оподаткуванням сільськогосподарських товаровиробників.

У рамках дослідження державної підтримки суб'єктів господарювання в Україні [97] були розглянуті кілька важливих проблем, пов'язаних із політикою і порядком надання державної підтримки суб'єктам господарювання в Україні, 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.

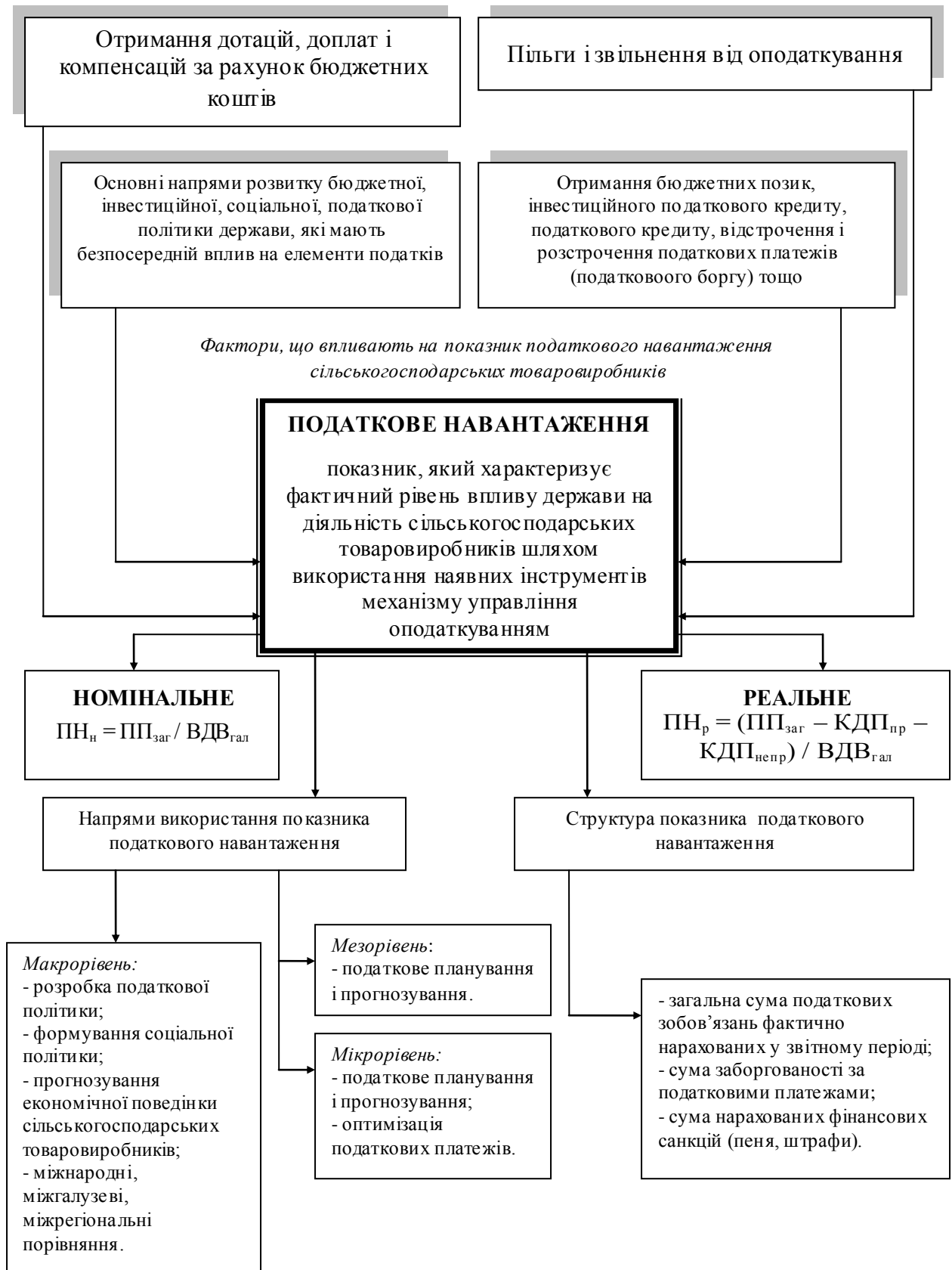


Рис. 3.9. Характеристика показника податкового навантаження в галузі сільського господарства

Джерело: розроблено автором

В якості орієнтиру для вирішення вказаних проблем та в рамках необхідності гармонізації механізму управління оподаткуванням сільськогосподарських товаровиробників у відповідності з вимогами законодавства ЄС, враховуючи безпосередній зв'язок оподаткування та державної підтримки саме в сфері сільського господарства, вважаємо доцільним використання Регулюючих актів з питань фінансування, управління та моніторингу спільної аграрної політики (Regulation (EU) No 1306/2013 of 17 December 2013 on the financing, management and monitoring of the common agricultural policy), встановлення правил з прямої допомоги фермерам по підтримуючим схемам в межах спільної аграрної політики (Regulation (EU) No 1307/2013 of 17 december 2013 establishing rules for direct payments to farmers under support schemes within the framework of the common agricultural policy), підтримки сільського розвитку EAFRD (Regulation (EU) No 1305/2013 of 17 december 2013 on support for rural development by the European Agricultural Fund for Rural Development (EAFRD)), встановлення загальної організації ринків сільськогосподарської продукції (Regulation (EU) No 1308/2013 of 17 December 2013 establishing a common organisation of the markets in agricultural products) [248].

Запропоновані організаційні та економічні важелі удосконалення організаційно-економічного механізму управління оподаткуванням сільськогосподарських товаровиробників створюють умови, які дозволяють поліпшити фінансовий стан сільськогосподарських підприємств, забезпечити ефективний розвиток аграрного сектора економіки України, соціально-економічний розвиток сільських територій, стратегічну єдність інтересів держави, бізнес-структур та зовнішніх партнерів.

Висновки до розділу 3

За результатами обґрунтування напрямів удосконалення організаційно-економічного механізму управління оподаткуванням сільськогосподарських

товаровиробників сформовано такі висновки:

1. Обґрунтовано, що «організаційно-економічний механізм управління оподаткуванням сільськогосподарських товаровиробників» це складна ієрархічна система, яка базується на певних принципах, взаємодіє з іншими механізмами державного регулювання, охоплює декілька рівнів регулювання та впливу, містить в собі об'єкти впливу, сукупність взаємодіючих між собою суб'єктів, діяльність яких підтримується забезпечуючими підсистемами, які використовуються для досягнення певного результату з урахуванням необхідності забезпечення балансу інтересів та принципу гармонізації.

2. Доведено доцільність використання диференційованого підходу до оподаткування діяльності сільськогосподарських товаровиробників у межах спрощеної системи оподаткування, згідно з яким, для цілей оподаткування єдиним податком сільськогосподарських товаровиробників доцільно поділити на три групи (А, Б, В), залежно від розмірів сільськогосподарських угідь, передбачивши граничний розмір сільськогосподарських угідь й обсяг доходу, при досягненні яких сільськогосподарський товаровиробник втрачає право на застосування спрощеної системи оподаткування у вигляді єдиного податку. Визначено, що практичне застосування диференційованих ставок єдиного податку, сприятиме рівномірному податковому навантаженню на сільськогосподарських товаровиробників, що забезпечить виконання фіскальних і регулюючих завдань, буде дієвим інструментом підтримки й стимулювання розвитку малого підприємництва у аграрній сфері.

3. Враховуючи те, що єдиний податок входить до групи місцевих податків і зборів ці пропозиції доцільно покласти в основу при визначенні граничних ставок, передбачених Податковим кодексом, встановивши водночас диференційовані критерії на основі запропонованої методики моделювання з використанням методів кореляційно-регресійного аналізу, методу парних порівнянь і розстановки пріоритетів, 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, обсяг площ, якість земельних угідь.

4. Дієвість функціонування організаційно-економічного механізму управління оподаткуванням сільськогосподарських товаровиробників оцінювалась, у тому числі, і з використанням показника податкового навантаження, авторське розуміння якого ґрунтується на його визначенні як показника, що відображає фактичний рівень впливу держави на діяльність сільськогосподарських товаровиробників на основі використання механізму управління оподаткуванням. Враховуючи специфіку галузі, запропоновано податкове навантаження розраховувати в розрізі його номінального та реального рівнів. Номінальний рівень податкового навантаження характеризує питому вагу сплачених податкових платежів суб'єктами господарювання даної галузі у величині валової доданої вартості створеної галуззю, при цьому показник реального рівня податкового навантаження корегується на величину фактично отриманих сільськогосподарськими товаровиробниками коштів прямої та непрямой державної підтримки.

Наукові положення та висновки третього розділу дисертації представлені в наукових працях автора [26; 22; 25; 34; 31; 30; 15; 35; 36; 27; 33; 32; 29].

ВИСНОВКИ

Результатом дисертаційного дослідження є узагальнення теоретичних положень та розробка наукових рекомендацій щодо вдосконалення організаційно-економічного механізму управління оподаткуванням сільськогосподарських товаровиробників в умовах поглиблення інтеграційних процесів. Результати дослідження дають підстави сформулювати такі висновки:

1. На основі теоретичного аналізу уточнено термінологічний апарат дослідження, зокрема поняття «управління оподаткуванням сільськогосподарських товаровиробників» запропоновано трактувати як динамічний науково-практичний процес, багатогранний за своїм змістом, цільовими установами та умовами організації, що включає податковий менеджмент, податкове адміністрування, ґрунтується на галузевій специфіці, формується відповідно до економічних умов, що склалися на певний момент часу та трансформується під впливом зміни зовнішнього середовища, спрямований на стимулювання розвитку сільськогосподарських товаровиробників й орієнтований на реалізацію стратегічних цілей розвитку аграрного сектора національної економіки.

2. З'ясовано, що тенденції розвитку управління оподаткуванням сільськогосподарських товаровиробників відображають залежність його розвитку від пріоритетів державної політики у аграрній сфері, як в Україні, так і країнах ЄС. Обґрунтовано доцільність використання закордонного досвіду управління оподаткуванням сільськогосподарських товаровиробників у частині диференціації податкових ставок, розрахункової дохідності сільськогосподарських угідь для стимулювання розвитку малого підприємництва, зниження податкового навантаження, активізації інвестиційної та інноваційної діяльності.

3. На основі дослідження видів та проявів інтеграційних процесів на різних рівнях, обґрунтовано доцільність використання як їх ключового

критерію та результату категорії «гармонізація», яка, на відміну від існуючих, передбачає урахування інтересів різних сторін та характеризує двосторонній процес зближення. Запропоновано додаткові ознаки класифікації гармонізації на основі використання різних підходів, ключових характеристик та відповідних класифікаційних ознак, які дозволяють ураховувати системність та комплексність проблеми забезпечення ефективності сільськогосподарського виробництва та захисту сільськогосподарських товаровиробників з урахуванням інструментів різних сфер державного регулювання.

4. В результаті комплексної оцінки сучасних тенденцій та особливостей функціонування механізму управління оподаткуванням сільськогосподарських товаровиробників доведено неефективність чинної системи оподаткування сільськогосподарських товаровиробників, як з точки зору фіскальної, так й стимулюючої та регулюючої 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.

5. Розроблено організаційно-економічний механізм управління оподаткуванням сільськогосподарських товаровиробників в умовах поглиблення інтеграційних процесів, який представлений як велика система, що ураховує необхідність гармонізації зв'язків з іншими підсистемами державного регулювання (грошово-кредитною, бюджетною, ціновою, господарською тощо) та спрямований на зростання обсягів виробництва і реалізації сільськогосподарської продукції, підвищення її конкурентоспроможності на світовому, європейському та національному ринках; зростання доходів місцевих та державного бюджетів у вигляді податкових надходжень; підвищення ефективності використання ресурсів сільськогосподарського виробництва, забезпечення їх раціонального використання та захист навколишнього середовища.

6. 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 та сприятиме вирівнюванню податкового навантаження між суб'єктами великого, середнього і малого підприємництва.

7. Запропоновано науково-методичний підхід до визначення показника податкового навантаження, що формується під впливом діючого механізму управління оподаткуванням сільськогосподарських товаровиробників на макро- та мікроекономічному рівнях й дозволяє визначити як номінальний так і реальний (скорегований на величину фактично отриманих коштів прямої і непрямой державної підтримки) рівень податкового навантаження. 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).

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Аграрна галузь зупиниться у разі скасування податкових пільг // Фермер України. – № 8 (306). – 16-30 квітня 2013 р. – С. 1-8
2. АгроПерспектива. Податкові подарунки [Електронний ресурс] // agroperspectiva.com. – Режим доступу: http://www.agroperspectiva.com/ru/free_article/268 – Заголовок з екрану
3. Андрущенко В. Л. / Фіскальне адміністрування як наука і мистецтво / В. Л. Андрущенко // Фінанси України. – 2003. – № 6. – С. 27-35
4. Астапова Г. В. Организационно-экономический механизм корпоративного управления в современных условиях реформирования экономики Украины : монография / Г. В. Астапова, Е. А. Остапова, Д. П. Лойко. – Донецк : ДонГУЭТ им. М. Туган-Барановского, 2001. – 526 с.
5. Атаманчук Г. В. Теория государственного управления / Г. В. Атаманчук – М. : Юридическая литература, 1997. – 400 с.
6. Баймуратов М. Імплементация норм міжнародного права про свободу пересування і вибір місця проживання у право України / М. Баймуратов, С. Максименко // Право України : Юридичний журнал. – 2003. – № 9. – С. 133-138
7. Баймуратов М. Стратегія інтеграції України до Європейського Союзу: політико-правовий аналіз / М. Баймуратов, С. Максименко // Право України : Юридичний журнал. – 2001. – № 10. – С. 101-104
8. Барулин С. В. Налоговый менеджмент: учебное пособие / С. В. Барулин, Е. М. Ермакова, В. В. Степаненко. – М. : Омега – Л, 2008, 269 с.
9. Белянская О. В. Условия имплементации международно-правовых норм в российское законодательство [Електронний ресурс] / О. В. Белянская, О. А. Пугина // Международное публичное и частное право – 2005. – № 5. – Режим доступу : <http://www.center-bereg.ru/o5555.html>
10. Бицюра Л. В. Методика гармонізації законодавства України та європейського союзу в контексті першочергових заходів зовнішньоекономічної політики [Електронний ресурс] / Л. В. Бицюра// Європейські перспективи. – 2012. – № 4(1) – С. 188-192. – Режим доступу :

[http://nbuv.gov.ua/UJRN/evpe_2012_4\(1\)_35](http://nbuv.gov.ua/UJRN/evpe_2012_4(1)_35)

11. Блауг М. Економічна теорія в ретроспективі / М. Блауг; пер. з англ. І. Дзюб. – К. : Вид-во Соломії Павличко «Основи», 2001. – 670 с.
12. Блюмберг В. А. Какое решение лучше? Метод расстановки приоритетов / В. А. Блюмберг, В. Ф. Глущенко. – Л. : Лениздат, 1982. – 160 с.
13. Большой юридический словарь : словарь / [В. А. Белов, В. В. Бойцова, Л. В. Бойцова и др. ; Под ред. А. Я. Сухарева, В. Е. Крутских]. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : ИНФРА-М, 2003. – 703 с.
14. Борзунова О. А. Ориентиры в развитии налоговых систем в переходных экономиках [Электронный ресурс] / О. А. Борзунова. – Режим доступа : [www/mgimo.ru/files/36967/Lex_2008-03_borzunova.doc](http://www.mgimo.ru/files/36967/Lex_2008-03_borzunova.doc).
15. Босенко А. В. Дослідження напрямів підвищення ефективності управління оподаткуванням в регіональному агропромисловому комплексі / А. В. Босенко // Вісник Дніпропетровського університету. Серія : Економіка. Випуск 8(2). – № 10/1. Том 22. – Дніпропетровськ : ДНУ, 2014. – С. 26-32
16. Босенко А. В. Аналіз дієвості організаційно-економічних механізмів державного регулювання агропромислового комплексу / А. В. Босенко // Найновите постиження на європейската наука – 2011 : матер. Междунар. научн.-практ. конф. (17-25-ти юни 2011 г.) – София : «Бял ГРАД-БГ» ООД, 2011. – С. 58-60
17. Босенко А. В. Аналіз досвіду державного регулювання агропромислового комплексу у розвинених країнах / А. В. Босенко // Економічний простір : збірник наукових праць. – № 53. – Дніпропетровськ : ПДАБА, 2011. – С. 46-58
18. Босенко А. В. Аналіз розвитку агропромислового комплексу Полтавської області та сучасної системи його оподаткування / А. В. Босенко // Економічний простір : збірник наукових праць. – № 56/1. – Дніпропетровськ : ПДАБА, 2011. – С. 23-31
19. Босенко А. В. Важелі податкового регулювання в сільському господарстві країн ЄС / А. В. Босенко // Економічні моделі управління в сучасних умовах : теорія і практика : матер. Всеукр. наук.-практ. конф. (17 квітня 2015 р.) – Кіровоград : Ексклюзив - Систем, 2015. – С. 64-65

20. Босенко А. В. Визначення ефективності фіскальної політики підприємства АПК / А. В. Босенко // *Aplikované vědecké novinky – 2011 : mater. VII Mezinárod. vědecko-prakt. konf. (27 červenců - 05 srpna 2011 r.) – Praha : Publishing House «Education and Science», 2011. – S. 29-31*
21. Босенко А. В. 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. 317 – 322*
22. Босенко А. В. Генезис управління оподаткуванням і пріоритети його реформування в АПК / А. В. Босенко // *Економічний простір : збірник наукових праць. – № 55. – Дніпропетровськ : ПДАБА, 2011. – С. 91-108*
23. Босенко А. В. Еволюція управління оподаткуванням в аграрних секторах розвинених країн / А. В. Босенко // *Економічний простір : збірник наукових праць. – № 54. – Дніпропетровськ : ПДАБА, 2011. – С. 36-43*
24. Босенко А. В. Методика моделювання оподаткування підприємств АПК і прогнозування податкових вступів / А. В. Босенко // *Новини на научния прогрес – 2011 : матер. Междунар. научн.-практ. конф. (17-25 август 2011 г.) – София : «Бял ГРАД-БГ» ООД, 2011. – С. 5-9*
25. Босенко А. В. Моделювання оподаткування підприємств АПК / А. В. Босенко // *Вісник Дніпропетровського університету. Серія : Економіка. Випуск 5(2). – № 10/1. Том 19. – Дніпропетровськ : ДНУ, 2011. – С. 114-119*
26. Босенко А. В. Оподаткування й економічна оцінка земель підприємств АПК / А. В. Босенко // *Економічний простір : збірник наукових праць. – № 52/1. – Дніпропетровськ : ПДАБА, 2011. – С. 202-209*
27. Босенко А. В. Основні напрямки удосконалення організації механізму оподаткування АПК, регулювання податкових відрахувань / А. В. Босенко // *Найновите постижения на европейската наука – 2012 : матер. Междунар. научн.-практ. конф. (17-25 януари 2012 г.) – София : «Бял ГРАД-БГ» ООД, 2012. – С. 55-57*
28. Босенко А. В. Податковий аналіз діяльності сільгоспвиробників / А. В. Босенко // *Перспективные инновации в науке, образовании, производстве*

и транспорте – 2011 : матер. Міжнар. научн.-практ. конф. (21-30 июня 2011 г.) – Одесса : Черноморье, 2011. – С. 33-35

29. Босенко А. В. Пріоритети агропродовольчої політики України / А. В. Босенко // Areas of scientific thought – 2014/2015 : mater. of the international scientific and practical conf. (december 30, 2014 – january 7, 2015) – Sheffield : Science and education LTD, 2014/2015. – P. 48-51

30. Босенко А. В. Пріоритети регіональної стратегії державного регулювання господарювання й землекористування / А. В. Босенко // Вчені записки Університету економіки та права «КРОК» : зб. наук. праць. – Київ, 2013. – Т. 3. – № 37. – С.145-153

31. Босенко А. В. Стратегія державного регулювання агропромислового комплексу / А. В. Босенко // Вісник Дніпропетровського університету. Серія : Економіка. Випуск 5(4). – № 10/1. Том 19. – Дніпропетровськ : ДНУ, 2011. – С. 17-24

32. Босенко А. В. Стратегія державного управління АПК України: роль держави, тенденції та перспективи / А. В. Босенко // Настоящи изследвания и развитие – 2014 : матер. Междунар. научн.-практ. конф. (17-25 януари 2014 г.) – София : «Бял ГРАД-БГ» ООД. – С. 25-27

33. Босенко А. В. Удосконалення інституціонально-економічних основ державної управлінської дії на розвиток АПК України / А. В. Босенко // Kluczowe aspekty naukowej działalności – 2014 : mater. Miedzynarod. naukowii-praktycznej konf. (07 - 15 stycznia 2014 r.) – Przemysł : Nauka i studia, 2014. – S. 48-51

34. Босенко А. В. Удосконалення податкових відносин і підвищення ефективності АПК / А. В. Босенко // Вісник Дніпропетровського університету. Серія : Економіка. Випуск 5(3). – № 10/1. Том 19. – Дніпропетровськ : ДНУ, 2011. – С. 87-94

35. Босенко А. В. Удосконалення управління земельними ресурсами АПК Полтавської області в рамках стратегії ефективного господарювання й землекористування / А. В. Босенко // Бізнес Інформ. – 2013. – № 3 (422). – С. 172-177

36. Босенко А. В. Удосконалення управління і оподаткування

підприємств агропромислового комплексу / А. В. Босенко // Спецпроект : аналіз наукових досліджень : матер. Міжнар. наук.-практ. конф. (30-31 травня 2011 р.) – Дніпропетровськ : Біла К. О., 2011. – С. 42-44

37. Босенко А. В. Управление оподаткуванням підприємств і розвиток агропромислового комплексу / А. В. Босенко // Kluczowe aspekty naukowej działalności – 2011 : mater. Miedzynarod. naukowopraktycznej konf. (7-15 czerwca 2011 r.) – Przemysł : Nauka i studia, 2011. – S. 56-58

38. Блокгауз Ф. А. Энциклопедический словарь / Ф. А. Брокгауз, И. А. Ефрон. – М. : Изд-во Эксмо, 2006. – 960 с.

39. Бюджет [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.minfin.gov.ua/news/view/statystychnyi-zbirnyk-ministerstva-finansivukrainy-biudzheta--?category=bjudzheta

40. Бюджетний кодекс України (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2542-14>

41. Вельяминов Г. М. Международное экономическое право и процесс (Академический курс) : Учебник. [Електронний ресурс] / Г. М. Вельяминов – М. : Волтерс Клувер, 2004. – 496 с. – Режим доступу : <http://www.bookz.com.ua/21/index.htm>.

42. Воздействие глобализации на правовую систему России [Текст] / С. В. Поленина, О. А. Гаврилов, Н. П. Колдаев, Е. Г. Лукьянова, Е. В. Скурко // Государство и право. – 2004. – № 3. – С. 5-15

43. 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/znpnudps_2013_2_5.pdf

44. 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.

45. Гавердовский А. С. Имплементация норм международного права / А. С. Гавердовский – К. : Вища школа. Головное изд-во, 1980. – 320 с.

46. Гармонізація податкового законодавства : українські реалії : [монографія] [Електронний ресурс] / [Білецька Г. М., Кармаліта М. В., Куц М. О. та ін.]. – К. : Алерта, 2012. – 222 с. – Режим доступу : http://ndi-fp.asta.edu.ua/files/doc/publications/Alerta_NDI_Bileckaya_monograf_300712_avt.pdf
47. 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
48. 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
49. Гончаренко Л. И. Налоговое администрирование : учеб. пособие / под ред. Л. И. Гончаренко. – М. : КНОРУС. – 2009. – 448 с.
50. 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>
51. Грищак С. В. Теоретичні основи адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу [Електронний ресурс] // Форум права. – 2012. – № 4. – С. 273-275. – Режим доступу : <http://archive.nbuv.gov.ua/e-journals/FP/2012-4/12gcvzecz.pdf>
52. Давидов Г. М. Звітність підприємств: навч. посіб. / Г. М. Давидов, Н. С. Шалімова. – 2-ге вид., стер. – К. : Знання, 2011. – 623 с. + компакт-диск. – (Вища освіта XXI століття)
53. Дадашев А. З. Финансовая система России : учеб. пособие / А. З. Дадашев, Д. Г. Черник. – М. : ИНФРА-М, 1997. – 248 с.
54. Дем'яненко М. Я. Проблеми адаптації податкової системи до умов агропромислового виробництва / М. Я. Дем'яненко // Економіка АПК. – 2008. – № 2. – С. 17-25
55. 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
56. Державна казначейська служба України. Офіційний веб-сайт.

[Електронний ресурс]. – Режим доступу :
www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=146477

57. 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>

58. Державний механізм забезпечення інформатизації системи охорони здоров'я: [монографія] / Ларіна Р. Р., Владзимирський А. В., Балуєва О. В. – Під заг. ред. В. В. Дорофійенко. – Донецьк : ТОВ «Цифрова типографія», 2008. – 252 с.

59. Дмитренко Г. В. Державне управління процесами адаптації податкової системи України до вимог Європейського Союзу : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. наук з держ. упр. : спец. 25.00.02 / Г. В. Дмитренко. – К., 2004. – 20 с.

60. Договір про заснування Європейської Спільноти (консолідована версія станом на 1 січня 2005 року) [Електронний ресурс] – Режим доступу :
http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/994_017

61. Договір о Европейском Союзе [Електронний ресурс] – Режим доступу : http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/994_029/page

62. Дорофеева Н. А. Налоговое администрирование: учеб. / Н. А. Дорофеева, А. В. Брилон, Н. В. Брилон. – М. : Дашков и Ко, 2011. – 296 с.

63. Дубинецька П. П. Податкове регулювання в системі управління національним господарством / П. П. Дубинецька. – Львів, 2015. – 254 с.

64. Дуканич Л. В. Налоги и налоговый менеджмент в России / Л.В. Дуканич. – Ростов н/Д : Феникс, 2008. – 334 с.

65. 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.

66. Евстигнеев Е. Н. Основы налогообложения и налогового законодательства / Е. Н. Евстигнеев, Н. Г. Вікторова. – СПб. : Питер, 2004. – 256 с.

67. Економічна енциклопедія : в 3 т. / відп. ред. С.В. Мочерний. – К. : Академія, 2000. – Т. 1. – 864 с.
68. Економічна статистика / Економічна діяльність / Діяльність підприємств [Електронний ресурс]. – Режим доступу : ukrstat.org/uk/operativ/menu/menu_u/sze.htm. – Заголовок з екрану
69. Європейська хартія місцевого самоврядування [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/994_036
70. 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>
71. Єдиний європейський акт [Електронний ресурс] – Режим доступу : http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/994_028
72. 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
73. Жукова В. О. Організаційно-економічний механізм регулювання конкурентоспроможності випускників вищих навчальних закладів : дис. ... кандидата екон. наук : 08.00.03 / Владислава Олександрівна Жукова. – К., 2011. – 471 с.
74. Загородній А. Г. Фінансово-економічний словник / А. Г. Загородній, Г. Л. Вознюк. – К. : Знання, 2007. – 1072 с.
75. 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>
76. 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>
77. 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>

78. Закон України «Про державний бюджет України на 1994 рік» від 01.02.1994 р. № 389-XII [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [akon4.rada.gov.ua/laws/show/3898-12](http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/3898-12)

79. 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>

80. 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>

81. 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>

82. 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>

83. 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>

84. 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>

85. 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

86. 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

87. 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>

88. 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>

89. Закон України «Про податок на додану вартість» № 2007-XII від 20 грудня 1991 р: [Електронний ресурс] // Законодавство України. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>

90. 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>

91. 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>

92. 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>

93. 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>

94. 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>

95. 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>

96. 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>

97. 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

98. Золотогоров В. Г. Энциклопедический словарь по экономике / В. Г. Золотогоров. – Минск : Полымя, 1997. – 571 с.

99. Исаев Д. Основные теории гармонизации законодательства в процессе формирования общих пространств России-ЕС [Електронний ресурс] / Д Исаев. – Российско-Европейский Центр Экономической Политики (РЕЦЭП), 2015. – Режим доступу : http://www.recep.ru/files/documents/harmonization_isaev_rus.pdf

100. Иванов Ю. Б. Податковий менеджмент : підручник / Ю. Б. Иванов, А. І. Крисоватий, А. Я. Кізіма, В. В. Карпова. – К. : Знання, 2008. – 488 с.

101. Ісаншина Г. Ю. Податковий менеджмент : навч. посібник. / Г.Ю. Ісаншина. – К. : ЦУЛ., 2003. – 260 с.

102. Історія оподаткування: навч. посіб. / Ф. О. Ярошенко, П. В. Мельник, В. Л. Андрущенко, В. М. Мельник. – Ірпінь : Національна академія ДПС України, 2004. – 242 с.

103. Казьмин И. Ф. Унификация и стандартизация юридических терминов / И. Ф. Казьмин, Е. А. Прянишников, Е. М. Сморгунова // Язык закона. – М. : Юридическая литература, 1990. – Гл. 8. – С. 133-149

104. Карп М. В. Налоговый менеджмент: Учебник для вузов. / М. В. Карп. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2001. – 477 с.

105. 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.

106. 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.

107. Клейнер Г. Б. Стратегия системной гармонизации экономики России [Электронный ресурс] / Г. Б. Клейнер // Экономические стратегии. – 2008. – № 05-06-2008. – С. 72-79. – Режим доступа : <http://kleiner.ru/wp-content/uploads/2014/12/Strategiya-sistemnoy-garmonizatsii-e%60konomiki-Rossi.pdf>

108. 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 доступа : <http://www.nbuv.gov.ua/e-journals/FP/2011-1/11ktmdud.pdf>

109. Кравчук Г. В. Податковий менеджмент : навч. посіб. / Г. В. Кравчук, С. М. Шкарлет – Чернігів, 2005. – 331 с.

110. Краткий экономический словарь / Под ред. А. Н. Азрилияна. – М. : Институт новой экономики, 2001. – 1088 с.

111. Крисоватий А. І. Податковий менеджмент: навч. посіб. / А. І. Крисоватий, А. Я. Кізіма; Терноп. акад. нар. госп-ва. Ін-т фінансів. – Т. : Карт-бланш, 2004. – 308 с.

112. Крисоватий А. І. Теоретико-організаційні доміанти та практика реалізації податкової політики в Україні / А. І. Крисоватий. – Т. : Карт-бланш, 2005. – 372 с.

113. 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 доступа : http://fu.minfin.gov.ua/docs/FU_11_09_018_uk.pdf

114. Кузнецова В. В. Налоговый менеджмент / В. В. Кузнецова – М. : Серебряные нити, 2010. – 421 с.

115. Кульман А. Экономические механизмы: Пер. с франц. / А. Кульман;

Под общ. ред. Н. И. Хрустальной. – М. : Прогресс; Универс, 2003. – 192 с.

116. 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

117. Курдюков С. П. Синергетика – теория самоорганизации. Идеи, методы, перспективы / С. П. Курдюков, Г. Г. Малецкий. – М. : 1983. – 384 с.

118. Кучерявенко Н. П. Основы налогового права : учеб. пособие. Под ред. проф. Н. П. Кучерявенко. – Харьков : Легас, 2001. – 242 с.

119. Кушнарџова О. В. Основні форми упорядкування нормативної правової термінології [Електронний ресурс] / О. В. Кушнарџова // Альманах права. – 2012. – Вип. 3. – С. 380-383. – Режим доступу : <http://dspace.nbuv.gov.ua/handle/123456789/63920>

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

121. Левченко О. М. Транснаціональні корпорації в контексті розвитку агропромислової інтеграції / О. М. Левченко // Наука й економіка. – 2013. – № 3. – С. 187-191

122. Лещенко С. К. Гармонизация налогового законодательства : опыт европейского союза [Електронний ресурс] / С. К. Лещенко. – Режим доступу : <http://elib.bsu.by/bitstream/123456789/33521/1/29%20Лещенко.pdf>

123. Лизунова И. В. История управленческой мысли : учеб. пособие / И. В. Лизунова. Новосибирск : СГГА, 2013. – 291 с.

124. Литвиненко Я. В. Податкова політика: навч. посіб. / Я. В. Литвиненко. – К. : МАУП, 2003. – 224 с.

125. Личман Ю. С. Гармонизация в праве внутреннего рынка Европейского Союза [Електронний ресурс] / Ю. С. Личман // Актуальні проблеми держави і права. – 2011. Вип. 62. – С. 563 – 569. Режим доступу : http://nbuv.gov.ua/UJRN/apdp_2011_62_77

126. Лісовий А. В. Удосконалення системи оподаткування в Україні / А. В. Лісовий, С. В. Кирпа // Науковий вісник Національного університету державної податкової служби України. – 2012. – № 1. – С. 86-91

127. 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.
128. Лукашук И.И. Мировой порядок XXI века. (Глобализация) / И. И. Лукашук // Международное публичное и частное право. – М. : Юрист, 2002. – № 1. – С. 4–10
129. Луніна І. О. Податкова політика України у контексті створення умов для економічного зростання / І. О. Луніна // Економіка України. – 2000. – № 9. – С. 126-142
130. Луць Л. Основні заходи та способи європейської правової інтеграції / Л. Луць // Право України. – 2002. – № 5. – С. 146-148
131. Луць Л. Формування правового механізму взаємодії України з Радою Європи та Євросоюзом [Електронний ресурс] / Л. Луць // Віче. – 2006. – №7. – С. 56. – Режим доступу : <http://www.viche.info/journal/173/>
132. Майбуров И. А. Реформирование налоговых систем. Теория, методология и практика : [монография] / под. ред. И. А. Майбурова, Ю. Б. Иванова, А. И. Крисоватого. – К. : Кондор, 2011. – 352 с.
133. Макконнелл К. Р. Экономика: принципы, проблемы и политика: пер. с англ. / К. Р. Макконнелл, С. Л. Брю. – М. : Инфра-М, 2007. – XXXVI, 939 с.
134. Малиновський В. Я. Державне управління: навч. посібн. / В.Я. Малиновський. – Вид. 2-ге, доп. і перероб. – К. : Атіка, 2003. – 576 с.
135. Мамбеталиев, Н. Т. О перспективах гармонизации национальных налоговых законодательств государств-участников Евразийского экономического сообщества / Н. Т. Мамбеталиев, Ж. Н. Мамбеталиева // Налоговый вестник. – 2001. – № 6. – С. 125-129
136. Марченко М. Н. Сравнительное правоведение. Общая часть: Учебник. / М.Н. Марченко. – М. : Зеркало, 2001. – 560 с.
137. Маршалл А. Основы экономической науки / А. Маршалл; пер. с англ. В. И. Бомкин и др. – М. : Эксмо, 2008. – 831 с.
138. Матвейчук Л. О. Досвід електронного оподаткування в Естонії та можливості його адаптації в Україні [Електронний ресурс] / Л. О. Матвейчук // – Режим доступу : <http://www.kbuara.kharkov.ua/e-book/apdu/2015-1/doc/6/02.pdf>

139. Матвейчук Л. О. Електронне державне управління оподаткуванням: досвід республіки Казахстан [Електронний ресурс] / Л. О. Матвейчук // Збірник наукових праць «Ефективність державного управління». – 2015. – Вип. 42. – С. 68-77. – Режим доступу : http://www.lvivacademy.com/vidavnitstvo_1/edu_42/fail/9.pdf
140. Матвейчук Л. О. Теоретичні аспекти електронного оподаткування в контексті підвищення ефективності державного управління оподаткуванням [Електронний ресурс] / Л. О. Матвейчук // Збірник наукових праць «Ефективність державного управління». – 2014. – Вип. 39. – С. 135-200. – Режим доступу : http://nbuv.gov.ua/UJRN/efdu_2014_39_25
141. Международное частное право: Учебник [Електронний ресурс] / Л. П. Ануфриева, К. А. Бекяшев, Г. К. Дмитриева и др.; Отв. ред. Г. К. Дмитриева. - 2-е изд., перераб. и доп. – М. : ТК Велби, Изд-во Проспект, 2004. – 688 с. – Режим доступу : http://tambovtoynarod.ru/files/MGP_3.pdf С. 186
142. Мельник А. Ф. Національна економіка / А. Ф. Мельник, А. Ю. Васіна, Т. Л. Желюк, Т. М. Попович. – К. : Знання, 2011. – 463 с.
143. Мельник В. М. До питання формування теоретичних засад адміністрування податків / В. М. Мельник // Фінанси України. – 2008. – № 9. – С. 3-9
144. Мельник В. М. Генеза теорій податків / В. М. Мельник // Фінанси України. – 2004. – № 8. – С. 42-43
145. 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
146. 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.
147. Методика гармонизации (сближения, унификации)

законодательства государств-членов Евразийского экономического сообщества (проект) [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.ipaeurasec.org/docsdown/metod-garmoniz.pdf>.

148. Минаева В. М. Гармонизация налоговых служб и налогоплательщиков [Электронный ресурс] / В. М. Минаева, А. Ю. Васильева // «Экономика и социум». – 2015. – № 6(19). – Режим доступа : http://iupr.ru/domains_data/files/zurnal_19/MineevaVasilevoy%20A.Yu.pdf

149. Миротин Л. Б. Системный анализ в логистике: Учебник / Л. Б. Миротин, И. Э. Ташбаев. – М. : Издательство «Экзамен», 2004. – 480 с.

150. Мичурина О. Ю. Место и роль интеграционных процессов в мировой экономике [Электронный ресурс] / О. Ю. Мичурина // Вестник АГТУ. Сер: Экономика. – 2010. – № 2. – С. 7-17. – Режим доступа : <http://cyberleninka.ru/article/n/mesto-i-rol-integratsionnyh-protseessov-v-mirovoy-ekonomike>

151. Міклуха О. В. Комунікативні засоби конструктивного поліпшення роботи сучасної податкової служби України [Електронний ресурс] / О. В. Міклуха // Вісник Східноукраїнського національного університету ім. Володимира Даля. – 2013. – № 16 (205). – С. 47-51. – Режим доступа : http://nbuv.gov.ua/UJRN/VSunu_2013_16_11.pdf

152. 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 доступа : http://academy.gov.ua/doc/koment-inter_prezident/2014/koment_iner_prezident_2014_05_16_1.pdf

153. Мустакимов Ш. Р. Современные тенденции унификации и гармонизации законодательства в сфере интеллектуальной собственности [Электронный ресурс] / Ш. Р. Мустакимов – Режим доступа : <http://ibil.ru/index.php?type=review&area=1&p=articles&id=876>

154. Наказ Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції України «Про затвердження Методики визначення критеріїв євроінтеграційної складової державних цільових програм» від 16.03.2005 р. № 62 [Електронний

ресурс] – Режим доступа : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0438-05>

155. Налоги и налогообложение: учеб. пособие / ред. И. А. Майбуров. – 4-е изд., перераб. и доп. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2011. – 558 с.
156. Налоговое администрирование : учеб. пособие / О. А. Миронова, Ф. Ф. Ханафеев. – М. : Изд-во Омега – Л, 2005. – 408 с.
157. Налоговый менеджмент. Продвинутый курс : Учебник для магистрантов / Под ред. И. А. Майбурова, Ю. Б. Иванова. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2014. – 289 с.
158. Налоговый менеджмент. Учебник / Под ред. А. Г. Поршнева. – М. : ИНФРА – М, 2003. – 442 с.
159. Нечай Н. Податки за часів Великого князівства Литовського (XIV-XV ст.) / Н. В. Нечай // Вісник податкової служби України. – 2011. – №13. – С.22-23
160. Нижник Н. Р. Системний підхід в організації державного управління : навч. посібн. / Н. Р. Нижник, О. А. Машков. – К. : УАДУ, 2001. – 160 с.
161. Обзор торговой и сельскохозяйственной политики. Европейский Союз. [Электронный ресурс] – Режим доступа : http://www.fao.org/fileadmin/templates/est/meetings/wto_comm/RU/Trade_Policy_Brief_EU_RU_final.pdf
162. Одинцова Г. С. Теорія і історія державного управління: Опорний конспект лекцій і методичні вказівки до проведення практичних занять / Г. С. Одинцова, Н. М. Мельтюхова – Х. : УАДУ (ХФ), 2001. – 136 с.
163. Опенышев, С. П. Государственное регулирование и бюджетная поддержка АПК : система, механизм, эффективность / С. П. Опенышев. – М. : Росинформагротех, 2002. – 254 с.
164. 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.
165. 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.

166. Основы мирового налогового кодекса [Basic World Tax Code (Russian language version, 1996) [Электронный ресурс]. – Режим доступа : [http://www.taxhistory.org/www/bwtc.nsf/PDFs/98rus96a.pdf/\\$file/98rus96a.pdf](http://www.taxhistory.org/www/bwtc.nsf/PDFs/98rus96a.pdf/$file/98rus96a.pdf)

167. Основы социального управления : учебн. пособ. / А. Г. Гладышев, В. Н. Иванов, В. И. Патрушев и др.; Под ред. В. Н. Иванова. – М. : Высшая школа, 2001. – 271 с.

168. Оспанов М. Т. Налоговая реформа и гармонизация налоговых отношений / М. Т. Оспанов. – СПб. : СПбГУЭФ, 1997. – 425 с.

169. Пантюхина С. А. Факты и проблемы гармонизации налоговых систем [Электронный ресурс] / С. А. Пантюхина, И. Ф. Исакова // Вестник ТИСБИ. – 2006. – № 1. – Режим доступа : <http://www.law.edu.ru/doc/document.asp?docID=1232245>

170. Пасько С. Н. Современные формы интеграционных процессов в условиях нестабильности мировой экономики [Электронный ресурс] / С. Н. Пасько // Научный журнал КубГАУ. – 2014. – №102(08) – <http://ej.kubagro.ru/2014/08/pdf/047.pdf>

171. Перонко И. А. Налоговое администрирование [Электронный ресурс] / И. А. Перонко, В. А. Красницкий // Налоговый вестник. – 2000. – № 10. – Режим доступа : <http://www.lawmix.ru/bux/145560/>

172. Петренко І. Агрокомплекс.ua. Проблеми і перспективи українського аграрного ринку / І. Петренко, Я. Михайлинин [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.texty.org.ua/d/agro2015/>

173. Пинская М. Р. Гармонизация налоговых отношений в федеративном государстве автореферат диссертации на соискание ученой степени доктора экономических наук 08.00.10 – финансы, денежное обращение и кредит [Электронный ресурс] / М. Р. Пинская. – Москва, 2010. – Режим доступа : <http://test.vak.ed.gov.ru/common//img/uploaded/files/PinskayaMR.pdf>

174. Податкова політика України : стан, проблеми та перспективи: моногр. / 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.

175. Податкова система України : підручник [В. М. Федосов, В. М. Опарін, Г. О. П'ятаченко та ін], під ред. В. М. Федосова. – К. : Либіль, 2006. – 464 с.

176. 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>

177. Податковий менеджмент : навчальний посібник [Електронний ресурс] / [Ю. Б. Іванов, А. І. Крисоватий, А. Я. Кізіма, В. В. Карпова]. – К. : Знання, 2008. – 525 с. – Режим доступу : <http://mmlib.net/pages-3751.html>

178. 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

179. Постанова Кабінету Міністрів «Про Концепцію адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу» від 16.08.1999 р. № 1496 [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1496-99-п>

180. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо приведення положень проектів нормативно-правових актів з питань оподаткування у відповідність до законодавства Європейського Союзу та вимог положень угод ГАТТ-СОТ : наказ ДПА України: від 04.10.2004 р. [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://sfs.gov.ua/zakonodavstvo/podatkovе-zakonodavstvo/nakazi/arhiv-nakaziv-dpa-ukraini/nakazi-za-2004-rik/30844.html>

181. 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/agrame_vurobnustvo-07e8a.pdf

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

183. Протокол до Угоди про партнерство і співробітництво між Україною і Європейським Співтовариством та їх державами-членами [Електронний ресурс] – Режим доступу :

http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/994_a41

184. Пьянова М. В. Зарубежный опыт налогового стимулирования аграрного сектора экономики / М. В. Пьянова // *Налоги и налогообложение*. – 2009. – № 8. – С.62-64

185. Райзберг Б. А. Современный экономический словарь / Б. А. Райзберг, Л. Ш. Лозовский, Е. Б. Стародубцева. – М. : Инфра-М, 1996. – 496 с.

186. Рева Т. М. Податковий менеджмент : навч. посіб. / Т. М. Рева – К. : Центр навчальної літератури, 2003. – 282 с.

187. Ревенко О. В. Імідж та соціальна відповідальність податкових органів [Електронний ресурс] / О. В. Ревенко, Т. В. Ревенко // – Режим доступу : <http://www.kbuara.kharkov.ua/e-book/db/2012-1/doc/5/04.pdf>

188. Ревенко О. В. Маркетингові аспекти управління в податкових органах [Електронний ресурс] / О. В. Ревенко // *Вісник Хмельницького національного університету*. – 2010. – № 5. Т. 4. – С. 110-113. – Режим доступу : http://journals.khnu.km.ua/vestnik/pdf/ekon/2010_5_4/110-113.pdf

189. Розумні й освічені про оподаткування [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.sta.lviv.ua/index.php?id=62>

190. Сабанти Б. М. Денежное хозяйство России: моногр. / Б. М. Сабанти, Т. Ш. Тиникашвили. – М. : ЮНИТИ : Закон и право, 2008. – 288 с.

191. Саблук П. Т. Формування міжгалузевих відносин: проблеми теорії та методології / П. Т. Саблук, М. Й. Малік, В. Л. Валентинов. – К. : ІАЕ, 2002. – 294 с.

192. Самуэльсон П. Э. Экономика: учебник / П. Э. Самуэльсон, В. Д. Нордхаус; пер. с англ. О. Л. Пелявский. – М.; СПб.; К. : Вильямс, 2007. – 1358 с.

193. Селезнева Н. Н. Налоговый менеджмент : администрирование, планирование, учет. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2010. – 342 с.

194. Селіванов А. Адміністрування податків : нові проблеми в адміністративному та фінансовому праві України / А. Селіванов // *Право України*. – 2002. – № 2. – С. 34-38

195. Сердюков А. Э. Налоги и налогообложение : учебник / А. Э. Сердюков, Е. С. Вылкова, А. Л. Тарасевич. – СПб. : Питер, 2008. – 702 с.

196. Ситник В. П. Трансформація АПК України в ринкові умови /

В.П. Ситник. – К. : Ін-т аграр. економіки УААН, 2002. – 518 с.

197. Скворцов Н. Н. Налоговый менеджмент: стратегия и тактика: в 10 кн. Кн. 1. От стагнации к стабилизации. Практик. рук. / Под ред. В.П. Давыдовой. К. : Вища школа, 2002. – 222 с.

198. Скопенко Н. С. Особливості розвитку інтеграційних процесів в АПК України [Електронний ресурс] / Н. С. Скопенко // Теоретичні та прикладні питання економіки. – К. : ВПЦ «Київський університет». – 2014. – № 1 (29). – С. 110-120. – Режим доступу : http://tppe.econom.univ.kiev.ua/data/2014_28_2/zb28_2_12.pdf

199. Скрипник А. Оцінка податкового навантаження і детінізація фонду оплати праці / А. Скрипник, Г. Гендлер // Економіка України. – 2007. - № 5. – С. 17-25

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

201. 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.

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

203. Соколовська А. Теоретичні засади визначення податкового навантаження та рівня оподаткування економіки / А. Соколовська // Економіка України. – 2006. – № 7. – С. 4-12

204. Соколовська А. М. Основи теорії податків : навч. посіб. / А. М. Соколовська. – К. : 2010. – 326 с.

205. 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

206. Статистичний збірник «Сільське господарство України за 2014 рік» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : ukrstat.org/uk/druk/publicat/kat_u/publ7_u.htm

207. Стиглиц Дж. Ю. Экономика государственного сектора / Дж. Ю. Стиглиц. – М. : МГУ, Инфра-М, 1997. – 720 с.
208. 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
209. Стратегічні пріоритети і завдання податкової реформи в Україні [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.niss.gov.ua/content/articles/files/podatkova_ref-21822.pdf
210. 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>
211. 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>
212. Стратегія розвитку аграрного сектору економіки України на період до 2020 року [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://minagro.gov.ua/node/7644>
213. 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>
214. 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>
215. 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>
216. 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

217. 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>

218. 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

219. Тарасова В. Ф. Гармонизация отношений налогоплательщиков и налоговых органов Российской Федерации / В. Ф. Тарасова, Т. В. Сапрыкина [Електронний ресурс] // Научный результат. Сетевой научно-практический журнал. Серия «Экономические исследования». – 2014. – №2. – С. 93-100. – Режим доступу : <http://cyberleninka.ru/article/n/garmonizatsiya-otnosheniy-nalogoplatelshikov-i-nalogovyh-organov-v-rossiyskoy-federatsii-1>

220. Тернущак М. М. Правове визначення функцій центрів обліговування плаників податків [Електронний ресурс] / М. М. Тернущак // Науковий вісник Національного університету ДПС України (економіка, право). – 2013. – № 2(61). – С. 70-75. – Режим доступу : http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvnudpsu_2013_2_11

221. Тимченко Л. Д. Международное право [Текст] : учеб. / Л. Д. Тимченко; Ун-т внутр. дел МВД Украины. – Х. : Консум, 1999. – 528 с.

222. Тимченко О. Податковий менеджмент : навч.- метод. посіб. для самостійного вивчення дисципліни / О. Тимченко – К. : КНЕУ, 2001. – 150 с.

223. Титов А. С. Налоговое администрирование и контроль: проблемы законодательного закрепления и правоприменения / А. С. Титов. – М. : Издательство ВК, 2007. – 410 с.

224. 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.

225. Толстопятенко Г. П. Європейське податкове право [Електронний ресурс] / Г. П. Толстопятенко. – М. : Норма, 2001 – Режим доступу : www.pravo.vuzlib.net/book_z482.html.

226. 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

227. 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

228. 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>

229. 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

230. Фишер С. Экономика / С. Фишер, Р. Дорнбуш, Р. Шмалензи. – М. : Дело, 2001. – 778 с.

231. 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.

232. Фомина Л. Ю. Унификация нормативной правовой терминологии: дисс. ... канд. юрид. наук: 12.00.01 / Л. Ю. Фомина. – Саранск, 2006. – 187 с.

233. 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

234. Черевко Х. Л. Теоретичні аспекти організаційно-економічного механізму управління діяльністю страхових організацій [Електронний ресурс] /

Х. Л. Черевко // Вісник Національного університету «Львівська політехніка». – 2012. – № 739 : Менеджмент та підприємництво в Україні : етапи становлення і проблеми розвитку. – С. 57-60. – Режим доступу : <http://ena.lp.edu.ua:8080/bitstream/ntb/17266/1/10-57-65.pdf>

235. Шаблиста Л. М. Податки як засіб структурної перебудови економіки : [монографія] / Л. М. Шаблиста. – К. : Інститут економіки НАН України, 2000. – 217 с.

236. Шалімова Н. С. Концептуальні засади формування інформаційного середовища в процесі адміністрування податку з доходів фізичних осіб / Н. С. Шалімова, О. А. Магопєць // Стратегічні пріоритети. – Науково-аналітичний щоквартальний збірник НІСД. – 2007. – № 1(2). – С. 113-119

237. Шевчук В. О. Гармонізація податкового законодавства у країнах Європейського Союзу [Електронний ресурс] / В. О. Шевчук, Р. Ю. Римарська // Стратегічні пріоритети. – 2008. – № 3(8). – С. 100-111. – Режим доступу : <http://old.niss.gov.ua/book/StrPryor/8/14.pdf>

238. Шпикуляк О. Г. Інститут аграрного ринку: [монографія] / О. Г. Шпикуляк. – К. : ННЦ ІАЕ, 2009. – 480 с.

239. Шульга М. Принципи та аспекти європейської гармонізації [Електронний ресурс] / М. Шульга – Режим доступу : <http://social-science.com.ua/article/396>

240. Щербакова Н. В. Правовая система России в условиях глобализации и региональной интеграции : Обзор материалов «круглого стола» / Н. В. Щербакова, Е. Г. Лукьянова, Е. В. Скурко // Государство и право. – 2004. – № 12. – С. 86-92

241. Экономика налоговой политики / под ред. М. Девере. – М. : Филинь, 2001. – 390 с.

242. Юзьков Л. П. Государственное управление в политической системе развитого социализма / Л. П. Юзькова – К. : Вища школа, 1983. – 155 с.

243. Юрківський О. Й. Місце довіри в непрямому оподаткуванні [Електронний ресурс] / О. Й. Юрківський // Вісник Донецького національного університету, сер. В: Економіка і право. – 2013. – Вип.1. – С. 206-209

244. Ядгаров Я. С. История экономических учений : Учебник. 4-е изд. / Я. С. Ядгаров. – М. : ИНФРА – М, 2009. – 480 с.
245. Янків М. Д. Організаційно-економічні механізми розвитку і функціонування АПК України / М. Д. Янків. – Львів : КООПОСВІТА, 2000. – 450 с.
246. Ященко К. В. Гармонізація податкового законодавства України з законодавством Європейських співтовариств про непряме оподаткування: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук: спец. 12.00.07 / К. В. Ященко. – К., 2005. – 20 с.
247. Agro-Taxation Review. Report of the Agro-Taxation Working Group to the Minister for Finance and the Minister for Agriculture, Food and the Marine [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.budget.gov.ie/Budgets/2015/Documents/Agritaxation_%20Review%20Final_web-pub.pdf
248. European Commission. Agriculture and Rural Development [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://ec.europa.eu/agriculture/cap-history/index_en.html
249. Eurostat. Subsidies and taxes in the agricultural sector, 2010–14 [Електронний ресурс] – Режим доступу : http://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/File:Subsidies_and_taxes_in_the_agricultural_sector,_2010–14_YB15.png
250. 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>
251. Veen H.B. van der, H.A.B. van der Meulen, K.H.M. van Bommel, Doorneweert B. Exploring agricultural taxation in Europe. The Hague, LEI, 2007. P. 31–32
252. WorldBank Indicators [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://data.worldbank.org/indicator>
253. Worldwide VAT, GST and sales tax guide 2013 [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.eu.com/Publication>

ДОДАТКИ

Додаток А

Аналіз підходів щодо визначення понять в сфері управління оподаткуванням та гармонізації економічних процесів

Таблиця А.1.

Підходи до визначення сутності понять «податковий менеджмент», «податкове адміністрування», «управління оподаткуванням»

Трактування поняття	Автор
1	2
1. Податкове адміністрування	
Основна функція управління, яка включає планування, організацію, керівництво, облік і контроль [3, с. 29].	Андрущенко В.
Діяльність податкових органів та їхніх посадових осіб, що забезпечують своєчасну та повну сплату платниками до бюджетів податків, зборів та інших обов'язкових платежів [49, с.67].	Гончаренко Л.
Діяльність, пов'язана зі здійсненням податкового контролю [53, с. 12].	Дадашев А., Черник Д.
Система управління податковими відносинами, основне завдання якої полягає у виробленні нових форм відносин, що адекватні стану виробничих сил [62, с. 10].	Дорофеева Н., Брілон А., Брілон Н.
Діяльність органів управління та керівних осіб, що провадиться шляхом видання наказів і розпоряджень [67, с. 25].	Економічна енциклопедія
Процедура реалізації прав і обов'язків суб'єктів податкового права щодо узгодження й погашення податкових зобов'язань [100, с. 186].	Іванов Ю., Крисоватий А., Кзіма А., Карпова В.
Система науково обґрунтованих методичних дій щодо технічного регламентування та регулювання економічних відносин в оподаткуванні [112, с. 220]	Крисоватий А.
Процес управління податковим провадженням, що реалізується податковими та іншими органами (податковими адміністраціями), які мають певні владні повноваження щодо платників податків та платників зборів [155, с. 328].	Майбуров І.
Управлінська діяльність органів державної виконавчої влади, що пов'язана з організацією процесу оподаткування, ґрунтується на державних законодавчих і нормативних актах та використовує соціально зумовлені і сприйняті правила [143, с. 4].	Мельник В.
Логічно вбудований, науково обґрунтований процес державного управління податковими відносинами, направлений на максимізацію функцій суспільного добробуту за умови виконання заданого бюджетного обмеження [174, с. 237].	Мельник П.
Система управління податковими відносинами, координаційна діяльність податкових органів в умовах ринкової економіки [156, с. 33]	Миронова О., Ханафеев Ф.
Здійснення податковою адміністрацією в межах її компетенції функцій та повноважень, визначених державою та податковим законодавством [168, с. 15].	Оспанов М.
Система органів управління (законодавчі та адміністративні фіскальні органи) - з одного боку, та сукупність норм і правил, що регламентують податкові дії та конкретну податкову техніку, а також визначають відповідальність за порушення податкового законодавства - з іншого [171].	Перонко І.
Сукупність рішень та процедур контролюючих органів і дій їх посадових осіб, що визначають інституційну структуру податкових та митних відносин, організують ідентифікацію, облік платників податків і платників єдиного внеску та об'єктів оподаткування, забезпечують сервісне обслуговування платників податків, організацію та контроль за сплатою податків, зборів, платежів відповідно до порядку, встановленого законом [176].	Податковий кодекс України

Продовження табл. А.1

1	2
Нормативно регламентована організаційно-розпорядча діяльність повноважних державних органів у сфері управління процесами оподаткування, що має основною метою забезпечення виконання вимог податкового законодавства учасниками податкових відносин [182, с. 30].	Проскура К.
Правовідносини, які складаються у сфері здійснення уповноваженими державними органами заходів з погашення податкового боргу і передбачають застосування методів владно-примусового характеру до платників податків [194, с. 35].	Селіванов А.
Управління податковими відносинами за допомогою певної державної фінансово-економічної політики, з урахуванням відповідальності за виконання поставлених завдань, за безпосередньою участю спеціальних державних органів [223, с. 127].	Тітов А.
2. Податковий менеджмент	
Частина загальної системи управління ринковою економікою [8, с. 127].	Барулін С., Ермакова Е., Степаненко В.
Особливий науково-практичний процес, спрямований на забезпечення заданого законом режиму функціонування податкового механізму [64, с. 334]	Дуканіч Л.
Процес управління з використанням методів впливу податкового механізму на податкову систему з метою реалізації податкової політики [101; 103, с. 47; 193, с. 5-6]	Ісаншина Г., Карп М., Селезнева Н.
Сукупність прийомів та методів організації податкових відносин з метою забезпечення формування дохідної частини бюджету та впливу податків на розвиток виробництва і соціальної сфери [109, с. 9]	Кравчук Г.
Система державного управління оподаткуванням, яка включає законодавчі та адміністративні органи, сукупність норм і правил, що регламентують податкові дії, а також відповідальність за порушення податкового законодавства [111, с. 33]	Крисоватий А., Кізіма А.
Система принципів і методів розробки та реалізації управлінських рішень, пов'язаних з вибором податкової системи, розрахунком податкових платежів, постійним контролем за їх здійсненням, є складовою всієї податкової політики, як на рівні держави, так і регіону, галузі, підприємства, громадянина [124, с. 34]	Литвиненко Я.
Частина загальної системи управління ринковою економікою [114, с.5]	Кузнецова В.
Цілеспрямована і усвідомлена діяльність суб'єктів управління по організації процесу прийняття управлінських рішень в сфері організації та управління оподаткуванням. Податковий менеджмент - це частина загального менеджменту, що реалізується за допомогою функцій планування, прогнозування, регулювання та контролю, а також як особливий вид діяльності, керівництво людьми. [157, с. 23]	Майбуров І., Іванова Ю.
Цілеспрямований процес впливу на податки та оподаткування для досягнення визначених економічних, фінансових та соціальних результатів [158, с.21]	Поршнев О.
Сукупність принципів, форм, прийомів та методів цілеспрямованого впливу на об'єкт для досягнення певного результату (об'єктом впливу в податковій сфері є відносини, що виникають між державою та платниками з приводу сплати податків і обов'язкових платежів до бюджету та державних цільових фондів) [186, с. 12; 222, с. 26]	Рева Т., Тимченко О.
Механізм, вбудований у податкову систему, який функціонує за об'єктивними законами саморозвитку ринкової економіки, з обмеженням державного регулювання. Є не тільки інструментом вилучення доходів до державного бюджету, а й інструментом, що регулює соціально-економічні процеси в реальній економіці [197]	Скворцов М.
Система принципів, методів, засобів і форм організації податкових платежів [175]	Федосов В.
3. Управління оподаткуванням	
Вплив на індивідів і економічні об'єкти, що здійснюється з метою спрямування їх поведінки в рамках сукупності економічних і організаційно-правових відносин між державою і економічними суб'єктами у сфері перерозподілу, в законодавчо визначеному порядку, вартості товарів, робіт і послуг, шляхом трансформації податкових платежів у податкові надходження до бюджетної системи на отримання оптимальних бажаних результатів, шляхом перетворення вхідних ресурсів у відповідну продукцію (результати) на «виході» на різних стадіях життєвого циклу економічного суб'єкта відповідно до обраної стратегії [44, с. 171].	Вилкова О., Мизгулін Д.

Продовження табл. А.1

1	2
Сукупність методів, прийомів і засобів інформаційного забезпечення, за допомогою яких керівні органи, як на макро- так і на мікроекономічному рівнях, надають функціонуванню податкового механізму заданий законом напрямок і координують його за істотних змін в економіці й політиці [48, с. 159; 177, с. 13]	Гацька Л., Рижий І. Іванов Ю., Крисоватий А., Кізіма А., Карпова В.
Система органів управління (законодавчих і виконавчих органів) в число обов'язків яких входить процедурне забезпечення проходження податкової концепції на наступний плановий період, її розгляд, обговорення та затвердження у встановленому порядку з однієї сторони, та сукупність норм і правил, які регламентують дії у сфері оподаткування, а також визначають міру відповідальності за порушення податкового законодавства з іншої [111, с. 18–20].	Крисоватий А., Кізіма А.
Вплив на індивідуумів та економічні об'єкти, що здійснюється з метою направлення їх поведінки в рамках сукупності економічних та організаційно-правових відносин між державою та економічними суб'єктами у сфері перерозподілу в законодавчо встановленому порядку вартості товарів, робіт і послуг шляхом трансформації податкових платежів до бюджетної системи й отримання оптимальних бажаних результатів шляхом перетворення вхідних ресурсів у відповідну продукцію (результати) на «виході» на різних стадіях життєвого циклу економічного суб'єкта відповідно до обраної стратегії [132, с. 51]	Майбуров І., Іванов Ю.
Процес прийняття управлінських рішень з питань податкового законодавства, елементів податків і зборів, учасників податкових відносин, податкового адміністрування, а також стягнення податків і зборів відповідно до обраної податкової політики для досягнення державних цілей, що стоять перед ним на відповідному історичному етапі [195, с. 28]	Сердюков А., Вилкова О., Такасевич А.

Джерело: узагальнено автором.

Таблиця А.2.

Визначення сутності поняття «механізм управління» у наукових джерелах

Трактування поняття	Автор
Система елементів організаційно-економічного впливу на процеси управління [4]	Астапова Г., Астапова О., Лойко Д.
Складова частина системи управління, що забезпечує вплив на фактори, від стану яких залежить результат діяльності управлінського об'єкта [5, с. 86].	Атаманчук Г.
Спосіб організації управління суспільними справами, де взаємопов'язані методи, засоби і принципи, що і забезпечує ефективну реалізацію цілей управління [167, с. 265].	Гладишев А., Іванов В., Патрушев В.
Система цілей, функцій, методів, організаційної структури, суб'єктів та об'єктів управління, в якій відбувається цілеспрямоване перетворення впливу елементів управління на необхідний стан або реакцію об'єктів управління, що має вхідні посилки і результуючу реакцію [115, с. 13-14].	Кульман А.
Є складовою, але найактивнішою частиною системи управління, яка забезпечує дію на чинники, від стану яких залежить результат діяльності керованого об'єкту. Є складною категорією управління і включає такі елементи: цілі управління; критерії управління – кількісний аналог цілей управління; фактори управління – елементи об'єкту управління і їх зв'язку, на які здійснюється вплив задля досягнення поставлених цілей; методи дії на чинники управління; ресурси управління – матеріальні і фінансові ресурси, соціальний і організаційний потенціали, при використанні яких реалізується вибраний метод управління і забезпечується досягнення поставленої мети [58, с. 27].	Ларіна Р., Владимирський А., Балуєва О.
Сукупність засобів організації управлінських процесів та способів впливу на розвиток керованих об'єктів [134]	Малиновський В.
Складова частина системи управління, що забезпечує вплив на внутрішні й зовнішні фактори, від стану яких залежить результат діяльності управлінського об'єкта [160].	Нижник Н., Машков О.
Засіб розв'язання суперечностей явища чи процесу, послідовна реалізація дій, які базуються на основоположних принципах, цільовій орієнтації, функціональній діяльності з використанням відповідних їй методів управління та спрямовані на досягнення мети [162, с.13].	Одінцова Г., Мельтюхова Н.
Згідно структурно-організаційного підходу механізм характеризується як сукупність певних складових елементів, що створюють організаційну основу певних явищ процесів, а механізм держави - «сукупність установ», через які здійснюється «державне керівництво суспільством»ю Згідно структурно-функціонального підходу, при визначенні механізму того чи іншого державно-правового інституту (процесу, явища) увага акцентується не тільки на організаційній основі його побудови, але й на його динаміці, реальному функціонуванні. [242, с. 57].	Юзьков Л.

Джерело: узагальнено автором.

Аналіз визначень термінів, які характеризують інтеграційні процеси

Тлумачення	Джерело
Гармонізація	
Процес, спрямований на зближення права різних держав, на усунення або зменшення розбіжностей	Міжнародне приватне право [141, с. 186]
Узгодження загальних підходів та концепцій, спільна розробка правових принципів та окремих рішень	Мамбеталиев Н.Т., Мамбеталиева Ж.Н. [135]
Узгодження норм та правил, які держави можуть вводити в свій правопорядок повністю, частково або не вводити загалом	Вельяминов Г.М. [41]
Процес спільного узгодження та прийняття правових принципів (керівних засад) та концептуальних підходів різних держав	Мустакимов Ш.Р. [153]
Узгодження положень законодавства однієї держави з законодавством іншої держави чи міжнародного утворення, або актами міжнародного права. У вузькому значенні він позначає спосіб наближення законодавств держав-членів ЄС за допомогою директив, які встановлюють спільну кінцеву мету правового регулювання, залишаючи на розсуд держав-членів способи реалізації директив.	Яценко К.В. [246]
«узгодження загальних підходів, концепцій розвитку національних законодавств»	Тимченко Л.Д. [221]
процес приведення у відповідність та взаємну співрозмірність податкових систем різних держав, який охоплює, в свою чергу, уніфікацію податків, взаємодію та координацію податкових систем та податкової політики краї, які ходять в різні міжнародні групи	Пантюхіна С.А., Ісакова І.Ф. [169]
Прийняття інститутами ЄС директиви, яка встановлює єдину кінцеву мету правового регулювання, і самостійного обрання державами-членами шляхів досягнення цієї мети (тобто виконання директиви) Податкова гармонізація охоплює не тільки приведення систем оподаткування до єдиного знаменника, тобто зближення податкової структури, механізму стягнення, розміру основних податкових ставок, а й погоджену податкову політику країн під час розв'язання як кон'юнктурних, так і довгострокових структурних проблем. Гармонізована податкова політика означає, що автономне застосування податкових важелів окремими країнами ЄС має контролюватися керівництвом ЄС, яке відповідно до інтересів усіх партнерів визначає податкову політику кожного учасника даного Союзу.	Гармонізація податкового законодавства: українські реалії : [монографія] [46, с. 56, с. 206]
Приведення національних актів у таке співвідношення з правовими актами співтовариства, при якому національні акти за своїм змістом, принципам правового регулювання та очікуваним результатам в правовій практиці аналогічні (однорідні) правовим актам співтовариства при різних юридичних методах досягнення результату	Методика гармонізації (зближення, уніфікації) законодавства держав-членів Євразійського економічного співтовариства [147]
Конвергенція систем законодавства, інтегрування основних принципів та властивостей правових систем з урахуванням національної специфіки	Ісаєв Д. [99]

1	2
Імплементація	
цілеспрямована організаційно-правова діяльність держав, яка здійснюється індивідуально, колективно або в рамках міжнародних організацій з метою своєчасної, всебічної і повної реалізації прийнятих ними, відповідно до міжнародного права, зобов'язань	Гавердовський А.С. [45]
правотворча діяльність держави з метою реалізації прийнятих відповідно до міжнародного права зобов'язань.	Грицак С.В.[51]
Уніфікація	
Узгодження та облігаторне (обов'язкове) введення в дію в двох чи більше державах ідентично-однакових правових норм	Вельямінов Г.М. [41]
Спосіб наближення законодавств, який передбачає встановлення єдиних норм права, що міститься у регламенті або у міждержавних угодах та однаково застосовуються в усіх державах-членах, що не завжди є можливим в силу збереження країнами податкового суверенітету	Яценко К.В. [246]
Різновид термінологічної роботи, діяльність компетентних суб'єктів, спрямована на забезпечення узгодженості національної нормативної правової термінології і міжнародної юридичної термінології з урахуванням правових традицій України	Кушнар'ова О.В. [119]
Процес зближення законодавства шляхом встановлення чи запровадження в національні правові системи однакових норм права	Луць Л. [131]
Процес впровадження в національні правові системи єдиних юридичних норм з метою зближення цих правових систем або створення на їх основі спільної міжнародної правової системи, а загальним засобом проведення уніфікації права (законодавства) є міжнародно-правові конвенції, в яких формуються нормативні приписи, що підлягають впровадженню в національні правові системи в незмінному вигляді Встановлення єдиної норми права, яка однаково діє, застосовується та тлумачиться в законодавствах відповідних держав, тому уніфікація є одним із способів наближення законодавств різних держав	Гармонізація податкового законодавства: українські реалії : [монографія] [46, с. 53, 56]
Одна з форм техніко-юридичної роботи над поняттями, діяльність компетентних суб'єктів, спрямована на приведення нормативних правових термінів до єдиної системи, одноманітності з використанням всієї сукупності прийомів і засобів юридичної техніки, забезпечення їх відповідності всім нормам, які пред'являються до термінів на трьох рівнях: логічному, лінгвістичному і змістовному	Кушнар'ова О.В. [119]
Результатом уніфікації може і має бути система упорядкованої, одностайної, належним чином оформленої юридичної термінології	Казьмин І.Ф., Пряншніков Є.А., Сморгунова О.М. [103]
Приведення національних актів в такі співвідношення з правовими актами співтовариства, при якому норми національних актів ідентичні (повністю співпадають) правоустановчими нормам та положенням правових актів співтовариства	Методика гармонізації (зближення, уніфікації) законодавства держав-членів Євразійського економічного співтовариства [147]

1	2
Упорядкування	
Основна складова практичної роботи з уніфікації термінології, пов'язаної з приведенням термінів до однаковості, єдиної форми або системи	Кушнар'ова О.В. [119]
Стандартизація	
Один з напрямів роботи з термінами, діяльність компетентних суб'єктів по складенню і затвердженню в установленому порядку певних документів, які містять перелік рекомендованих до використання нормативних правових термінів, вимоги до нормативних правових термінів, а також, у необхідних випадках, - їх визначення	Кушнар'ова О.В. [119]
Санкціонування в установленому порядку переліку або іншого комплексу уніфікованих термінів, що допускаються до вживання у нормативних або інших юридичних актах, і розглядається як один з різновидів уніфікації термінів	Казьмин І.Ф., Пряншніков Є.А., Сморгунова О.М. [103]
Адаптація	
Пристосування тих чи інших явищ до навколишнього середовища, умов існування; зміна їх форми чи змісту під впливом зовнішніх або внутрішніх чинників. У юридичному словнику «адаптація» трактується як пристосування чинних внутрішньодержавних правових норм до нових міжнародних зобов'язань без внесення будь-яких змін до його законодавства	Толстопятенко Г. П. [225]
Реформування правової системи України та поступове приведення її у відповідність з європейськими стандартами	Гармонізація податкового законодавства: українські реалії : [монографія] [46]
Зближення	
Приведення національних актів у таке співвідношення з правовими актами співтовариства, при якому національні акти за своїм змістом та спрямованістю в основному відповідають правовим актам співтовариства	Методика гармонізації (зближення, уніфікації) законодавства держав-членів Євразійського економічного співтовариства [147]
Апроксимація	
процес прийняття, внесення змін чи скасування правових норм з метою наближення положень національного законодавства до положень актів законодавства іншої держави, групи держав або міжнародної спільноти загалом.	Гришак С.В. [51]
Транспозиція	
процес прийняття, внесення змін чи скасування правових норм з метою досягнення ідентичності з відповідними донорськими актами. Транспозиція може означати копіювання тексту законодавчого документа дослівно в національне законодавство або пряме посилання на міжнародний акт у національному законодавстві.	Гришак С.В. [51]
Координація	
процес узгодження тієї частини національного законодавства та практики його застосування, по якій наближення або транспозиція є неможливими або непотрібними.	Гришак С.В. [51]

Джерело: узагальнено автором

Додаток Б
Характеристика розвитку сільського господарства в Україні та світі

Таблиця Б.1

Показники розвитку сільського господарства в Україні та світі

Країни	Валова додана вартість сільського господарства, % до ВВП								ВДВ сільського господарства на одного працюючого, дол. США				Урожайність зернових, кг/ га		
	1991	1995	2000	2005	2011	2012	2013	2014	2011	2012	2013	2014	2011	2012	2013
Австралія	3,5	3,3	3,4	3,2	2,5	2,4	2,5	2,4	49,596	50,297	50,019	50,498	2,097	2,232	1,992
Бразилія	7,8	5,8	5,5	5,5	5,1	5,3	5,6	5,6	4,77	4,777	5,297	5,47	4,037	4,585	4,826
Куба	13,3	8,8	8,4	5,6	5	-*	-*	-*	4,192	4,43	4,634	-*	2,619	2,812	2,922
Єгипет	17,6	16,8	16,7	14,9	14,5	14,5	14,5	14,5	2,306	2,384	2,47	2,562	7,247	7,269	7,253
Індія	29,4	26,3	23	18,8	19	18,7	18,6	17,8	691	696	715	716	2,862	3,02	2,962
Мексика	7,5	4,4	3,5	3,4	3,2	3,3	3,3	3,3	3,704	4,062	4,221	4,436	3,24	3,453	3,387
Туреччина	15,8	16,3	11,3	10,8	9	8,8	8,3	8	6,288	6,573	6,898	6,855	2,958	2,956	3,249
Австрія	3,2	2,4	1,8	1,4	1,6	1,5	1,4	1,4	33,667	32,042	32,71	35,427	7,279	6,205	6,073
Болгарія	16,9	14,7	12,6	8,5	5,3	5,3	5,3	5,3	15,057	15,007	16,565	18,734	4,252	3,678	4,431
Франція	2,9	2,7	2,3	1,9	1,8	1,8	1,6	1,7	75,182	72,134	74,307	85,574	6,621	7,524	7,074
Німеччина	1,2	1	1,1	1,3	0,8	0,8	0,8	0,7	28,902	32,039	35,039	39,432	6,458	6,965	7,318
Італія	3,5	3,3	2,8	2,2	2,1	2,2	2,3	2,2	47,093	47,947	50,971	52,519	5,677	5,37	5,229
Молдова	42,7	33	29	19,5	14,8	13,4	14,8	15	1,797	1,507	2,325	2,638	2,866	1,359	2,852
Польща	-*	5,3	3,3	3,3	3,3	3,2	3,3	3,4	3,15	3,085	3,371	3,598	3,434	3,712	3,803
Румунія	20,1	21,4	12	9,5	7,3	5,3	6,2	5,4	11,274	8,8	12,438	13,478	3,992	2,363	3,864
Словаччина	-*	5,6	4,4	3,6	3,4	3,5	4	4,4	13,945	14,729	17,778	21,577	5,008	3,829	4,49
Словенія	-*	4,3	3,3	2,6	2,3	2,1	2,1	2,2	143,036	131,356	150,916	166,068	6,372	5,756	4,61
Білорусь	21	17,5	14,2	9,9	9,4	9,8	8,1	8,9	8,151	9,041	9,046	9,835	3,248	3,486	3,009
Грузія	28,7	52,2	21,9	16,7	9,3	8,6	9,4	9,2	2,531	2,502	2,861	2,997	2,201	2,18	2,206
Казахстан	-*	12,9	8,7	6,8	5,5	4,7	4,9	4,7	4,223	3,527	3,973	4,078	1,689	762	1,164
Росія	14,3	7,2	6,4	5	4,4	3,9	4	4,2	5,988	5,941	6,342	6,301	2,259	1,858	2,24
Україна	22,8	15,4	17,1	10,4	9,5	9,1	10,2	11,8	4,418	4,375	5,154	5,495	3,754	3,185	4,064

Джерело: розраховано автором за даними Світового банку [252]

Таблиця Б.2

Підтримка розвитку сільського господарства в країнах ЄС

Країна	Субсидії на продукцію за вирахуванням податків					Виробничі субсидії за вирахуванням податків					Питома вага субсидій за вирахуванням податків у валовій доданій вартості, %				
	2010	2011	2012	2013	2014	2010	2011	2012	2013	2014	2010	2011	2012	2013	2014
Бельгія	102	92	93	84	92	687	689	631	591	573	33	38,9	27,8	29	32,6
Болгарія	79	94	120	132	37	464	456	616	851	670	42,5	36,3	47,7	62,9	45,2
Чехія	49	53	25	17	28	1008	1070	1116	1015	1079	115,2	80,9	86	72,4	78,2
Данія	26	34	8	-15	-29	820	892	896	843	835	32	33,5	25,2	30,3	31,3
Німеччина	-17	-17	-17	0	0	6468	7129	7103	7073	7025	45,2	43,4	45,5	37,4	36
Естонія	4	4	4	4	4	162	170	183	188	164	71,8	56,8	52,6	58,5	50,6
Ірландія	-10	-11	-28	-33	-47	1650	1812	1658	1538	1390	118,6	99,6	92,1	77,8	63,8
Греція	207	188	184	184	188	2777	2493	2332	2302	2216	55,3	51,8	48,2	49,4	46,8
Іспанія	720	683	550	501	515	5825	5670	5749	5492	5512	30,2	30,9	30,3	26,3	28,4
Франція	1177	1114	1046	1038	1042	7077	7244	6814	6461	6420	30,9	29,9	27	30,6	29,7
Хорватія	363	331	300	200	266	46	38	21	32	27	40,6	38,1	36,8	25,1	32,4
Італія	397	309	213	226	213	3565	4292	3353	4092	4126	16,4	17,5	13,2	14,8	16,1
Кіпр	0	0	0	0	0	24	25	28	25	24	7,6	7,6	8,3	7,4	7,2
Латвія	13	12	9	5	14	241	240	255	267	287	114	101,9	84,1	111,8	161,8
Литва	149	178	180	209	225	198	176	187	193	222	69,1	49	37,2	47,4	57,6
Люксембург	0	-1	0	0	-1	64	74	66	64	64	74,9	78	45,6	60	55,4
Угорщина	70	95	96	96	114	1267	1470	1477	1553	1621	70	55,8	63,4	59,2	57,7
Мальта	4	2	2	2	2	25	17	18	18	19	53,6	36,1	36	31,8	33,9
Нідерланди	53	-9	8	18	-113	534	721	727	829	837	6,1	8,3	8	8,3	7,2
Австрія	77	44	45	47	15	1393	1361	1335	1323	1262	59	47	46,8	50,2	45,7
Польща	1260	1036	791	562	196	2748	3335	2552	2755	2856	61,7	55,8	40,6	37,5	35,1
Португалія	230	262	190	173	161	706	595	808	688	657	39,4	44	50,6	37,3	36,5
Румунія	57	0	0	0	0	989	1174	1336	1644	1818	16	14,5	21,5	21,5	26,8
Словенія	11	11	0	0	0	240	235	251	258	256	63	52,5	66	66,5	57
Словацьчина	62	49	1	1	5	394	389	442	420	465	151,9	90,2	76,9	70,6	91,7
Фінляндія	312	305	318	312	311	1832	1793	1839	1767	1713	189,5	161,6	157,7	183,8	239,6
Швеція	70	77	37	34	35	976	1036	1054	1067	1003	70,3	68,1	60,8	66,6	66,1
Великобританія	33	32	25	24	24	3917	3875	3858	3713	3688	50,4	40,3	37,3	34,5	29,6
Євросоюз (EU-28)	5497	4966	4200	3820	3300	46096	48472	46705	47062	46831	35,9	34,6	32,4	31,4	31,4
Норвегія	773	794	827	797	748	604	666	760	740	728	115,4	117,2	117	119,1	115,4
Швейцарія	66	77	79	78	74	1990	2252	2302	2257	2306	75,9	75,5	77,9	74,6	68,6

Джерело: розраховано автором за даними Євростату [249]

Додаток В
Результати перевірки запропонованої моделі ефективності механізму управління оподаткуванням сільськогосподарських товаровиробників

Таблиця В.1

Результати факторного кореляційно-регресійного аналізу роботи сільськогосподарських товаровиробників у розрізі районів Полтавської області за 2013 р.

Показники	Результати					
	Y	X ₁	X ₂	X ₃	X ₄	X ₅
Число спостережень	25	25	25	25	25	25
Середнє	7527,711	341241,6	75,32	34602,54	48,992	562,24
Мінімум	784,5	32873,1	15	4242,6	11,8	127
Максимум	19955,3	1820089	203	179315,9	82,6	1594
Розмах	19170,8	1787216	188	175073,3	70,8	1467
Середнє лінійне відхилення	3414,452	203706,9	30,544	18517,95	16,90304	229,648
Дисперсія	23525844	1,26E ⁺¹¹	1698,477	1,11E ⁺⁰⁹	406,8049	94975,02
Середнє квадратичне відхилення	4850,345	354378,4	41,21258	33367,77	20,1694	308,1802
Коефіцієнт варіації	0,644332	1,038497	0,547166	0,964316	0,411688	0,548129
Коефіцієнт осциляції	2,546697	5,23739	2,496017	5,059551	1,445134	2,609206
Відносне лінійне відхилення	0,453584	0,596958	0,405523	0,535162	0,345016	0,408452

Джерело: розраховано автором

Таблиця В.2

Факторний аналіз ефективності механізму управління оподаткуванням сільськогосподарських товаровиробників

Кореляційна матриця ознак						
Чинники	Y	X ₁	X ₂	X ₃	X ₄	X ₅
Y	1,000000					
X ₁	0,267572	1,000000				
X ₂	0,33526	0,174169	1,000000			
X ₃	0,178631	0,98095	0,160222	1,000000		
X ₄	0,669733	0,588919	0,288861	0,577686	1,000000	
X ₅	0,671229	0,26416	0,563474	0,198928	0,578064	1,000000
Вектор середніх значень ознак						
Y	X ₁	X ₂	X ₃	X ₄	X ₅	
3383,131	86787,56	57296,5	1008,188	1094,063	36256,25	
1	0,844388	0,756664	0,824645	0,793906	0,77606	
0,844388	1	0,985993	0,941925	0,944045	0,897306	
0,756664	0,985993	1	0,931043	0,944377	0,912547	
0,824645	0,941925	0,931043	1	0,997499	0,958264	
0,793906	0,944045	0,944377	0,997499	1	0,966943	
0,77606	0,897306	0,912547	0,958264	0,966943	1	

Джерело: розраховано автором

Таблиця В.3

Параметри рівнянь регресії

Параметри	Чинники, що використовувались під час аналізу				
	X ₁ , X ₂ , X ₃ , X ₄ , X ₅	X ₃ , X ₄ , X ₅	X ₁ , X ₃ , X ₄ , X ₅	X ₄ , X ₅	X ₁ , X ₄
Вільний член A ₀	-570,463	-1553,89	-408,453	-1232,49	-803,24
Коефіцієнти:	A ₁	0,022775	-	0,02238	-0,00266
	A ₂	4,869759	-	-	-
	A ₃	-0,27169	-0,03428	-0,26689	-
	A ₄	152,483	141,1544	150,9606	101,7477
	A ₅	3,362223	5,962337	3,803417	6,71489
Множинний коефіцієнт кореляції (R)		0,832642	0,777993	0,831967	0,754814
Коефіцієнт детермінації (R ²)		0,693293	0,605273	0,692169	0,569745
Коефіцієнт Дурбіна-Ватсона (K _{ДВ})		2,620445	2,243466	2,652248	1,957676

Джерело: розраховано автором

Таблиця В.4

**Показники функціонування сільськогосподарських підприємств
Полтавської області у 2012 році**

Назва району області	Сплачено податків всього за 2012 рік, тис. грн.	Кількість суб'єктів господарювання, од.	Загальний обсяг поставки за 2012 р., тис. грн.	Сума ПДВ, яка повністю залишається у розпорядженні сільськогосподарського підприємства, тис. грн.	Всього землі, га	Кількість транспортних засобів, од.
Великобагачанський	4608,0	162	214009,2	24750,6	54,5	740
Гадяцький	7348,6	86	353323,7	42970,1	69,5	726
Глобинський	14305,3	228	519305,3	55376,7	136,2	1 510
Гребінківський	2084,5	70	97702,8	12444,0	30,3	195
Диканський	5031,9	58	247655,3	15829,2	27,7	679
Зіньківський	4057,3	53	112606,9	13114,1	45,6	404
Карлівський	6690,1	76	234957,8	28159,3	33,5	698
Кобеляцький	6926,5	141	137914,2	13763,0	58,9	686
Козельщинський	6707,6	134	66177,8	8837,4	68,8	448
Котелевський	4256,0	81	125391,3	11203,7	21,6	466
Кременчуцький	3928,3	86	175725,7	16827,4	39,7	297
Лохвицький	5462,0	79	636919,4	67524,3	82,0	577
Лубенський	2562,1	93	70907,1	6798,5	26,4	372
Машівський	5750,4	61	230618,7	15993,6	12,9	314
Миргородський	6046,6	94	296753,0	31348,8	77,9	857
Новосанжарський	21351,0	125	145144,9	19094,0	76,0	629
Оржицький	7477,3	59	225420,3	24232,7	51,2	790
Пирятинський	3811,0	48	290001,7	29768,5	46,0	422
Полтавський	7164,1	170	198371,4	19274,8	30,1	939
Решетилівський	6354,1	85	298958,4	32971,9	60,8	527
Семенівський	3784,2	94	210015,6	25458,7	45,6	124
Хорольський	6650,0	96	171460,2	19171,8	62,2	790
Чорнухинський	836,9	24	35103,4	4489,5	0,7	172
Чутівський	2779,4	103	107694,5	15199,4	26,8	347
Шишацький	13292,4	139	309054,0	41541,0	61,0	523
Всього	159265,5	2445	5511192,5	596142,9	1246,0	14232

Джерело: розроблено автором.

Таблиця В.5

**Результати факторного кореляційно-регресійного аналізу роботи
сільськогосподарських підприємств районів Полтавської області за 2012 р.**

Показники	Результати					
	Y	X ₁	X ₂	X ₃	X ₄	X ₅
Число спостережень	6370,625	76,52	220447,7	23845,72	49,836	569,28
Середнє	836,9	14	35103,4	4489,5	0,7	124
Мінімум	21351	208	636919,4	67524,3	136,2	1510
Максимум	20514,1	194	601816	63034,8	135,5	1386
Розмах	2736,533	30,8256	97443,42	11343,97	20,87744	223,1712
Середнє лінійне відхилення	18763906	1758,843	1,89E ⁺¹⁰	2,29E ⁺⁰⁸	773,0148	87648,54
Дисперсія	4331,732	41,93856	137333,8	15124,69	27,80314	296,055
Середнє квадратичне відхилення	0,679954	0,548073	0,622977	0,634273	0,557893	0,520052
Коефіцієнт варіації	3,220108	2,535285	2,729972	2,643443	2,718918	2,434654
Коефіцієнт осциляції	0,429555	0,402844	0,442025	0,475724	0,418923	0,392024
Відносне лінійне відхилення	0,991787	1,080342	0,953961	1,053440452	0,923036	0,959557

Джерело: розроблено автором.

Таблиця В.6

**Факторний аналіз ефективності механізму управління оподаткуванням
сільськогосподарських підприємств за 2012 р.**

Кореляційна матриця ознак						
Чинники	Y	X ₁	X ₂	X ₃	X ₄	X ₅
Y	1					
X ₁	0,332592	1				
X ₂	0,305842	0,235616	1			
X ₃	0,368526	0,24212	0,966626	1		
X ₄	0,628869	0,545177	0,651866	0,709711	1	
X ₅	0,539793	0,582577	0,528728	0,503884	0,702708	1
Коваріаційна матриця						
Чинники	Y	X ₁	X ₂	X ₃	X ₄	X ₅
Y	18763908	60420,82	1,82E+08	24144384	75738,3	692247,5
X ₁	60420,82	1758,843	1357049	153578,8	635,6889	7233,348
X ₂	1,82E+08	1357049	1,89E ⁺¹⁰	2,01E ⁺⁰⁹	2489029	21497220
X ₃	24144384	153578,8	2,01E ⁺⁰⁹	2,29E ⁺⁰⁸	298443,4	2256262
X ₄	75738,3	635,6889	2489029	298443,4	773,0149	5784,173
X ₅	692247,5	7233,348	21497220	2256262	5784,173	87648,53

Джерело: розроблено автором.

Таблиця В.7

Параметри рівнянь регресії за 2012 р.

Параметри	Чинники, що використовувались під час аналізу					
	X ₁ , X ₂ , X ₃ , X ₄ , X ₅	X ₁ , X ₄ , X ₅	X ₃ , X ₄ , X ₅	X ₄ , X ₅	X ₆	
Вільний член A ₀	1620,995	1130,768	1136,962	932,2169	1874,466	
Коефіцієнти:	A ₁	-12,6713	-8,07935	-	-	-
	A ₂	-0,02169	-	-	-	-
	A ₃	0,143828	-	-0,04547	-	-
	A ₄	86,2878	80,0771	94,18558	76,80781	-
	A ₅	4,865772	3,280225	2,852911	2,829213	7,897975
Множинний коефіцієнт кореляції (R)	0,67955	0,6467	0,653384	0,643741	0,539792	
Коефіцієнт детермінації (R ²)	0,461788	0,418221	0,426911	0,414402	0,291375	
Коефіцієнт Дурбіна-Ватсона (K _{ДВ})	2,525004	2,285345	2,226614	2,18985	2,118001	

Джерело: розроблено автором.

**Аналіз ефективності механізму управління оподаткуванням
сільськогосподарських підприємств у розрізі районів Полтавської області
за 2012 р.**

Назва району області	Умовний номер	Сума сплачених податків усього за 2012 рік, тис. грн.		Відхилення (Σ НП _{ФАКТИЧ.} – Σ НП _{РОЗР.})		Коефіцієнт ефективності фіскальної політики, од.
		фактична Σ НП _{ФАКТ.}	розрахункова Σ НП _{РОЗР.}	абсолютні тис. грн.	відносні %	$K_{\text{ЕФПі}}$
Великобагачанський	1	4608	6827,593	-2219,59	-32,5092	0,674908
Гадяцький	2	7348,6	8297,259	-948,659	-11,4334	0,885666
Глобинський	3	14305,3	14832,37	-527,071	-3,55352	0,964465
Гребінківський	4	2084,5	4456,532	-2372,03	-53,226	0,46774
Диканський	5	5031,9	4201,791	830,1094	19,75609	1,197561
Зіньківський	6	4057,3	5955,591	-1898,29	-31,8741	0,681259
Карлівський	7	6690,1	4770,061	1920,039	40,25188	1,402519
Кобеляцький	8	6926,5	7258,695	-332,195	-4,57651	0,954235
Козельщинський	9	6707,6	8228,674	-1521,07	-18,485	0,81515
Котелевський	10	4256	3604,126	651,8738	18,08687	1,180869
Кременчуцький	11	3928,3	5377,523	-1449,22	-26,9496	0,730504
Лохвицький	12	5462	9521,979	-4059,98	-42,638	0,57362
Лубенський	13	2562,1	4074,419	-1512,32	-37,1174	0,628826
Машівський	14	5750,4	2751,72	2998,68	108,9747	2,089747
Миргородський	15	6046,6	9120,271	-3073,67	-33,7015	0,662985
Новосанжарський	16	21351	8934,113	12416,89	138,9829	2,389829
Оржицький	17	7477,3	6504,267	973,0332	14,95992	1,149599
Пирятинський	18	3811	5994,782	-2183,78	-36,4281	0,635719
Полтавський	19	7164,1	4436,937	2727,164	61,46501	1,61465
Решетилівський	20	6354,1	7444,852	-1090,75	-14,6511	0,853489
Семенівський	21	3784,2	5955,591	-2171,39	-36,4597	0,635403
Хорольський	22	6650	7582,021	-932,021	-12,2925	0,877075
Чорнухинський	23	836,9	1556,392	-719,492	-46,2282	0,537718
Чутівський	24	2779,4	4113,61	-1334,21	-32,4341	0,675659
Шишацький	25	13292,4	7464,448	5827,953	78,07614	1,780761
Усього	26	159265,6	159265,6	-	-	25,000

Джерело: розроблено автором.

Додаток Д
Обґрунтування пропозицій по трансформації механізму нарахування єдиного податку
для сільськогосподарських товаровиробників

Таблиця Д.1.

Розподіл діючих сільськогосподарських підприємств за розміром сільськогосподарських угідь станом на
1 листопада 2014 року

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
500,1–1000,0	2533	4,8	1813,8	8,4
Всього	39908	75,8	4528,7	21,0
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
з них фермерські господарства				
Господарства, що мали сільськогосподарські угіддя	34589	87,7	4621,7	100,0
у т.ч. площею, га				
до 1,0	276	0,7	0,2	0,0
1,1–3,0	1816	4,6	4,3	0,1
3,1–5,0	2099	5,3	8,9	0,2
5,1–10,0	3187	8,1	24,9	0,5
Всього	7378	18,7	38,3	0,8
10,1–20,0	4130	10,5	63,7	1,4
20,1–50,0	11890	30,1	452,5	9,8
Всього	16020	40,6	516,2	11,2
50,1–100,0	4495	11,4	325,7	7,0
100,1–500,0	4711	11,9	1092,3	23,6
500,1–1000,0	1094	2,8	763,6	16,5
1000,1–2000,0	600	1,5	835,3	18,1
Всього	10366	27,6	3016,9	65,2
2000,1–3000,0	155	0,4	377,5	8,2
3000,1–4000,0	68	0,2	235,8	5,1
більше 4000,0	68	0,2	437,0	9,5

Джерело: розраховано за даними Державної служби статистики України [206]

Таблиця Д.2

**Структура сільськогосподарських угідь, що знаходяться у використанні
сільськогосподарських підприємств**

Види сільськогосподарських угідь	2008 р.	2009 р.	2010 р.	2011 р.	2012 р.	2013 р.	2014 р.
Рілля	92,8	93,1	93,4	93,7	93,8	93,9	93,9
Пасовища	3,9	3,7	3,6	3,4	3,3	3,2	3,2
Сіножаті	2,2	2,1	2,0	1,9	1,9	1,9	1,9
Перелоги	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1
Багаторічні насадження	1,0	1,0	0,9	0,9	0,9	0,9	0,9
Всього	100	100	100	100	100	100	100

Джерело: розраховано на основі даних Державної служби статистики України

Таблиця Д.3

Структура посівних площ основних сільськогосподарських культур

Види сільськогосподарських культур	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Зернові та зернобові	57,6	56,0	58,0	57,6	58,7	56,0	56,8	55,6	57,2	54,3
Цукрові буряки (фабричні)	2,7	3,3	2,5	1,7	1,5	1,9	2,0	1,8	1,0	1,3
Соняшник	14,6	15,6	13,9	15,7	15,9	17,3	17,4	18,7	18,2	19,3
Соя	1,9	3,0	2,7	2,3	2,8	4,2	4,2	5,5	5,0	6,8
Ріпак	1,0	1,7	3,6	5,3	4,1	3,7	3,3	2,2	3,6	3,6
Картопля	5,8	5,6	5,6	5,3	5,2	5,4	5,3	5,4	5,0	5,0
Овочі	2,0	2,2	2,1	2,0	2,0	1,9	2,0	1,9	1,9	2,0
Інші (технічні)	14,4	12,6	11,6	10,1	9,8	9,6	9,0	8,9	8,5	7,7
Всього	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100

Джерело: розраховано на основі даних Державної служби статистики України

Таблиця Д.4

Розподіл площі земельних угідь, які використовуються в сільськогосподарському виробництві, у тому числі під посів основних сільськогосподарських культур, у розрахунку на 1000 га

Види сільськогосподарських угідь	Площа земельних угідь, у тому числі під посівами відповідних культур, га						
	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Рілля у тому числі під посівами сільськогосподарських культур	928	931	934	937	938	939	939
Зернові та зернобові	534	546	523	532	521	536	510
Цукрові буряки (фабричні)	16	14	18	19	17	9	12
Соняшник	146	148	161	163	175	170	182
Соя	21	27	39	39	52	47	64
Ріпак	49	38	34	31	21	34	34
Картопля	49	48	50	50	52	47	47
Овочі	19	19	19	19	17	17	19
Інші (технічні)	94	91	90	84	83	79	71
Пасовища	39	37	36	34	33	32	32
Сіножаті	22	21	20	19	19	19	19
Перелоги	1	1	1	1	1	1	1
Багаторічні насадження	10	10	9	9	9	9	9
Всього	1000	1000	1000	1000	1000	1000	1000

Джерело: розраховано на основі даних Державної служби статистики України

Таблиця Д.5

Розподіл площі земельних угідь, які використовуються в сільськогосподарському виробництві, у тому числі під посів основних сільськогосподарських культур, у розрізі підгруп платників єдиного податку 4-ї групи у 2014 р.

Види сільськогосподарських угідь	Площа земельних угідь, у тому числі під посівами відповідних культур, га		
	Підгрупа А	Підгрупа Б	Підгрупа В
Рілля <i>у тому числі під посівами сільськогосподарських культур</i>	939	2817	9390
Зернові та зернобові	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 (технічні)	71	27	90
Пасовища	32	96	320
Сіножаті	19	57	190
Перелоги	1	3	10
Баготорічні насадження	9	27	90
Всього	1000	3000	10000

Джерело: розраховано на основі даних Державної служби статистики України

Таблиця Д.6

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

Види основних сільськогосподарських культур	Валовий збір, ц		
	Група А	Група Б	Група В
Зернові та зернобові	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

Джерело: розраховано на основі даних табл. Д.5 та даних Державної служби статистики України

Таблиця Д.7

**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	Валовий збір, ц	Середня ціна реалізації, грн. у розрахунку на 1 ц продукції	Можливий розмір річного доходу	Валовий збір, ц	Середня ціна реалізації, грн. у розрахунку на 1 ц продукції	Можливий розмір річного доходу
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 <i>≈10000000</i>	-	-	29216945 <i>≈30000000</i>	-	-	97391898 <i>≈100000000</i>

Джерело: розраховано за даними Державної служби статистики України

Таблиця Д. 8

Розрахунок ФСП за період 2008-2014 рр.

у розрізі груп сільськогосподарських товаровиробників згідно їх розмежування за площею сільськогосподарських угідь, що знаходиться у їх використанні

Категорії земельних угідь	Площа земельних угідь							НГО земельних угідь станом на 01.07.1995 р.	Ставка ФСП, %	Сума ФСП						
	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014			2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Підгрупа А (маx 1000 га)																
Рілля	928	931	934	937	938	939	939	3674,1	0,15	5114,3	5130,9	5147,41	5163,95	5169,46	5174,97	5174,97
Пасовища	39	37	36	34	33	32	32	1182,52	0,15	69,18	65,63	63,86	60,31	58,53	56,76	56,76
Сіножаті	22	21	20	19	19	19	19	1533,76	0,15	50,62	48,31	46,02	43,71	43,71	43,71	43,71
Перелogi	1	1	1	1	1	1	1	3674,1	0,15	5,5	5,5	5,5	5,5	5,5	5,5	5,5
Багаторічні насадження	10	10	9	9	9	9	9	12433,72	0,09	111,91	111,91	100,71	100,71	100,71	100,71	100,71
Всього	1000	1000	1000	1000	1000	1000	1000	-	-	5351,51	5364,56	5363,5	5374,18	5377,91	5381,65	5381,65
ФСП у розрахунку на 1 га земельних угідь										5,35	5,36	5,36	5,37	5,38	5,38	5,38
Підгрупа Б (маx 3000 га)																
Рілля	2784	2793	2802	2811	2814	2817	2817	3674,1	0,15	15343,04	15392,64	15442,24	15491,84	15508,38	15524,91	15524,91
Пасовища	117	111	108	102	99	96	96	1182,52	0,15	207,53	196,89	191,57	180,93	175,60	170,28	170,28
Сіножаті	66	63	60	57	57	57	57	1533,76	0,15	151,84	144,94	138,04	131,14	131,14	131,14	131,14
Перелogi	3	3	3	3	3	3	3	3674,1	0,15	16,53	16,53	16,53	16,53	16,53	16,53	16,53
Багаторічні насадження	30	30	27	27	27	27	27	12433,72	0,09	335,71	335,71	302,14	302,14	302,14	302,14	302,14
Всього	3000	3000	3000	3000	3000	3000	3000	-	-	16278,46	16086,71	16090,52	16122,58	16133,79	16145,0	16145,0
ФСП у розрахунку на 1 га земельних угідь										5,43	5,36	5,36	5,37	5,38	5,38	5,38
Підгрупа В (маx 10000 га)																
Рілля	9280	9310	9340	9370	9380	9390	9390	3674,1	0,15	51143,47	51308,81	51474,14	51639,48	51694,59	51749,70	51749,70
Пасовища	390	370	360	340	330	320	320	1182,52	0,15	691,77	656,30	638,56	603,08	585,35	567,61	567,61
Сіножаті	220	210	200	190	190	190	190	1533,76	0,15	506,14	483,13	460,13	437,12	437,12	437,12	437,12
Перелogi	10	10	10	10	10	10	10	3674,1	0,15	55,11	55,11	55,11	55,11	55,11	55,11	55,11
Багаторічні насадження	100	100	90	90	90	90	90	12433,72	0,09	1119,04	1119,04	1007,13	1007,13	1007,13	1007,13	1007,13
Всього	10000	10000	10000	10000	10000	10000	10000	-	-	53515,53	53622,39	53635,07	53741,92	53779,3	53816,67	53816,67
ФСП у розрахунку на 1 га земельних угідь										5,35	5,36	5,36	5,37	5,38	5,38	5,38

Таблиця Д.9

Розрахунок Єдиного податку за фактичними показниками наявних земельних угідь у 2014 р. за визначеними підгрупами платників податку 4-ї групи на 2015 рік згідно діючих ставок та внесених пропозицій щодо їх зміни.

Категорії земельних угідь	Площа земельних угідь за показниками 2014 р.	НГО земельних угідь станом на 01.01.2015 р.	Коефіцієнт індексації НГО за 2014 р.	Ставка ЄП, %	Сума ЄП (розрахунково на 2015 р)	Ставки ЄП з урахуванням внесених пропозицій	Сума ЄП (розрахунково з урахуванням запропонованих змін ставок)
Підгрупа А							
Рілля	939	25773,14	1,249	0,45	136021,59	0,3	90681,06
Пасовища	32	4732,82		0,45	851,23	0,3	567,18
Сіножаті	19	6118,13		0,45	653,35	0,3	435,57
Перелоги	1	25773,14		0,45	144,86	0,3	107,81
Багаторічні насадження	9	49404,96		0,27	2499,13	0,18	999,65
Всього	1000	-		-	139170,46	-	92791,27
Єдиний податок у розрахунку на 1 га земельних угідь					139,17	-	92,80
Підгрупа Б							
Рілля	2817	25773,14	1,249	0,45	408064,79	0,45	408064,79
Пасовища	96	4732,82		0,45	2553,68	0,45	2553,68
Сіножаті	57	6118,13		0,45	1960,06	0,45	1960,06
Перелоги	3	25773,14		0,45	434,57	0,45	434,57
Багаторічні насадження	27	49404,96		0,27	4498,43	0,27	4498,43
Всього	3000	-		-	417511,53	-	417511,53
Єдиний податок у розрахунку на 1 га земельних угідь					139,17	-	139,17
Підгрупа В							
Рілля	9390	25773,14	1,249	0,45	1360215,9	0,6	1813621,3
Пасовища	320	4732,82		0,45	8512,26	0,6	11349368
Сіножаті	190	6118,13		0,45	6533,52	0,6	8711,36
Перелоги	10	25773,14		0,45	1448,58	0,6	1931,44
Багаторічні насадження	90	49404,96		0,27	14994,75	0,36	19993,00
Всього	10000	-		-	1391704,8	-	1855606,6
Єдиний податок у розрахунку на 1 га земельних угідь					139,17	-	185,56



ПОЛТАВСЬКА ОБЛАСНА ДЕРЖАВНА АДМІНІСТРАЦІЯ

вул. Жовтнева, 45, м. Полтава, 36014, тел. (+38 0532) 56-02-90, факс (+38 0532) 56-53-14
E-mail: oda@adm-pl.gov.ua, Web: http://www.adm-pl.gov.ua, Код ЄДРПОУ 00022591

23.10.2017 № 01/25/6715

На № _____ від _____

Довідка
про практичне впровадження
результатів дисертаційного дослідження
Босенка Анатолія Віталійовича

Результати дисертаційного дослідження Босенка Анатолія Віталійовича опрацьовані та використані при розробці «Стратегії розвитку Полтавської області на період до 2020 року», підготовленої у відповідності до Проекту Європейського Союзу «Підтримка політики регіонального розвитку в Україні» та Програми економічного і соціального розвитку Полтавської області на 2015 рік».

Аналітичні результати оцінки ефективності організаційно-економічного механізму оподаткування сільськогосподарських товаровиробників, розробки в сфері впливу євро інтеграційних процесів на напрями реформування та гармонізації податкового законодавства використані під час підготовки соціально-економічного аналізу та SWOT – аналізу розвитку Полтавської області, визначенні сценаріїв розвитку Полтавської області, наповненості стратегічних цілей «Підвищення ефективності використання економічного потенціалу регіону» та «Розвиток сільських територій».

Рекомендації щодо напрямів реформування механізму управління оподаткуванням в частині удосконалення механізму справляння єдиного податку для сільськогосподарських товаровиробників прийняті до розгляду з метою розробки «Комплексної обласної програми розвитку сільських територій та агропромислового комплексу».

Наукові положення та висновки дисертаційного дослідження, які стосуються оцінки ефективності організаційно-економічного механізму оподаткування сільськогосподарських товаровиробників та прогнозованих результатів впливу інтеграційних чинників використані в процесі доопрацювання «Цільової програми підтримки інвестиційної діяльності, зміцнення міжнародного іміджу та розвитку міжнародного співробітництва Полтавської області на 2014 – 2016 роки», зокрема, при визначенні конкурентних переваг й ідентифікації проблем в сфері оподаткування аграрного сектору та його розвитку, з метою конкретизації очікуваних результатів та ефективності програми.

Перший заступник
голови облдержадміністрації



А.А.Пісоцький



ДЕРЖАВНА ФІСКАЛЬНА СЛУЖБА УКРАЇНИ
ГОЛОВНЕ УПРАВЛІННЯ ДФС У ПОЛТАВСЬКІЙ ОБЛАСТІ
вул.Фрунзе, 4, м.Полтава, 36014, тел.: (0532) 56-50-00, факс (0532)50-05-20
poltava.sfs.gov.ua; e-mail:office@poltava.minrd.gov.ua;Код ЄДРПОУ 39461639

4.10.2015р. № 02/17/3546

На № _____ від _____

Кіровоградський національний
технічний університет,
проспект Університетський, 8
м. Кіровоград
25030

ДОВІДКА

про впровадження результатів дисертаційного дослідження
Босенка Анатолія Віталійовича
«Організаційно-економічний механізм управління оподаткуванням
сільськогосподарських товаровиробників в умовах поглиблення інтеграційних
процесів»

Результати дисертаційного дослідження Босенка Анатолія Віталійовича на тему «Організаційно-економічний механізм управління оподаткуванням сільськогосподарських товаровиробників в умовах поглиблення інтеграційних процесів» мають науково-прикладне значення, використані Головним управлінням ДФС у Полтавській області у практичній діяльності. Зокрема, рекомендації щодо методики визначення показника податкового навантаження для галузі сільського господарства знайшли використання у практичній діяльності Координаційно-моніторингового управління ГУ ДФС у Полтавській області під час моніторингу податкових наслідків економічної діяльності сільськогосподарських товаровиробників, аналізу та прогнозування стану податкових надходжень. Розробки Босенка А.В. стосовно удосконалення механізму оподаткування сільськогосподарських товаровиробників, які ґрунтуються на диференційованому підході щодо визначення платників єдиного податку 4-ї групи й ставок податку, використані Управлінням правової роботи ГУ ДФС у Полтавській області в процесі підготовки пропозицій щодо удосконалення податкового законодавства.

Перший заступник Головного управління
ДФС у Полтавській області



О.В. Леднік



УКРАЇНА

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
КІРОВОГРАДСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ТЕХНІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

25030, проспект Університетський, 8, Кіровоград, тел.: 55-92-34,
факс 55-92-53, E-mail: rektor@kntu.kr.ua

11 11 2015р. № 28-19/2280

На № _____

ДОВІДКА

Видана Босенку Анатолію Віталійовичу, здобувачу кафедри аудиту та оподаткування КНТУ, у тому, що основні положення та результати виконаного ним дисертаційного дослідження «Організаційно-економічний механізм управління оподаткуванням сільськогосподарських товаровиробників в умовах поглиблення інтеграційних процесів» використовуються у навчальному процесі, зокрема при викладанні лекційного курсу дисциплін «Адміністрування податків», «Податковий менеджмент», «Податкова політика».

Проректор з наукової роботи



О.М. Левченко