

2. Податковий Кодекс України : затв. Верховною Радою 04.12.2010 № 2755-VI, зі змінами та доповненнями / Верховна Рада України. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 21.09.2018).

3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» : затв. Наказом Міністерства фінансів України від 29 листопада 1999 р. № 290. / Верховна Рада України. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99> (дата звернення: 21.09.2018).

4. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : закон України : затв. Верховною Радою

16.07.1999 р. № 996-XIV, зі змінами та доповненнями / Верховна Рада України. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (дата звернення: 21.09.2018).

5. Програма реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів : затв. постановою Кабінету Міністрів України від 28 жовтня 1998 р. № 1706.

6. Мельник О. Особливості функціонування фінансових ресурсів у системі управління підприємством / О. Мельник // Галицький економічний вісник, 2012. – № 3 (36). – С. 108-16.

УДК 33:631.1

Левандівський О. Т., Морицян О. М., Морицян В. Ф.

## МЕТОДИЧНІ ПІДХОДИ В ОПОДАТКУВАННІ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ

*У статті досліджено підходи до вивчення оподаткування сільськогосподарських підприємств в сучасних умовах господарювання. У генезі цієї проблеми показано основні підходи. Наголошується, що сучасне ведення сільського господарства тісно пов'язане з податковою політикою.*

*Обґрунтовуються окремі напрямки податкової політики. При цьому вважається, що оподаткування сільськогосподарських підприємств є важливим інструментом стало-*

*го розвитку держави та забезпечення її продовольчої безпеки. Однак, в сучасних умовах питання організації оподаткування потребує нового підходу, вдосконалення розглянутих програм шляхом проведення активних заходів на рівні сільськогосподарських підприємств.*

**Ключові слова:** податкова політика, оподаткування, сільськогосподарські підприємства, аграрний сектор.

## METHODOLOGICAL APPROACHES IN TAXATION OF AGRICULTURAL ENTERPRISES

*The article analyzes the approaches to studying the taxation of agricultural enterprises in modern economic conditions. The genesis of this problem shows the main approaches. It is stressed that modern agricultural management is closely linked to tax policy.*

*Settle in separate areas of tax policy. It is considered that the taxation of agricultural enterp-*

*prises is an important tool for sustainable development of the state and ensuring its food security. However, in modern conditions the organization of taxation requires a new approach to improve given programs by conducting active measures on the level of agricultural enterprises.*

**Key words:** tax policy, taxation, agricultural enterprises, agrarian sector.

**Вступ.** Одним з найбільш важливих елементів в системі економічних методів державного регулювання є податкова політика. Вплив податкової політики на стан виробництва надзвичайно важливий. При цьому принципове значення для розвитку сільськогосподарських підприємств має як обґрунтоване визначення меж податкового важеля, так і врахування специфіки їх виробництва.

Ця проблема завжди була досить актуальною. Ще відомий російський економіст кінця XIX – почала XX ст. В. Твердохлебов стверджував, що податки повинні в першу чергу служити цілям розвитку виробництва: «Розвиток продуктивних сил, – писав він, – ось вищий принцип оподаткування, який повинен лягти в основу будь-якої системи...»[1]. Надалі це положення було розвинене А. Соколовим,

який писав: «податки повинні сприяти або, принаймні, не протидіяти абсолютному і відносному зростанню чистого національного продукту»[2].

При перевищенні рівня оподаткування більше 30-35% в умовах ринку пропадає підприємницький інтерес і згортається ділова активність, або спостерігається масове ухилення від сплати податків. У результаті падає відносна, а потім і абсолютна сума надходжень від податків.

**Постановка завдання.** На даному етапі наукової роботи поставлено основне завдання – пізнання податкової політики в сучасних умовах господарювання. Суть цієї визначальної мети розкривається через виділення специфіки оподаткування сільськогосподарських підприємств.

**Результати.** Очевидно, що податкова політика формується відносно всієї економіки країни залежно від тих завдань, які ставить держава у сфері державних доходів і витрат на різних етапах розвитку суспільства. В той же час, вона, відносно конкретних секторів економіки має бути орієнтована на створення сприятливих умов і стимулювання їх розвитку.

Реформування податкової політики України, розпочате після 1992 року, в значній мірі було підпорядковане вирішенню чисто фіскальних завдань, при реалізації яких в сільськогосподарських підприємств часто вилучався не лише весь чистий дохід, але і обігові кошти, чим підривалася матеріальна база розвитку і відтворення податкових платежів.

В результаті податковий тягар виявився непосильним для сільськогосподарських підприємств, а постійні зміни податкового законодавства зробили їх діяльність важкопрогнозованою.

В той же час слід визнати, що існуюча податкова політика передбачала низку пільг для сільськогосподарських підприємств щодо сплати податків та інших платежів до бюджету в порівнянні з іншими суб'єктами господарювання.

У результаті, не дивлячись на деклароване зниження податкового тягаря на сільськогосподарські підприємства, існуюча система оподаткування не забезпечувала для них належного рівня податкового навантаження, адекватного рівню ліквідності їх продукції. Вона була орієнтована на вилучення значної частини доходу, позбавляла товаровиробників внутрішніх джерел розвитку і знижувала мотивацію

до продуктивної праці. Це не дозволяло використовувати відповідні податкові механізми як важіль проведення раціональної аграрної політики, направленої на вдосконалення структури виробництва і системи господарювання, підвищення ефективності виробничої діяльності сільськогосподарських підприємств.

На даному етапі господарювання є думка – понизити сумарний рівень податкових відрахувань сільськогосподарських підприємств. В умовах кризи бажано не стільки розширити обсяг платежів у бюджет, скільки збільшити доходи підприємств і населення, що дозволить зберегти попит на основні види продукції і створити умови для розвитку аграрного сектора економіки, а це у свою чергу призведе до збільшення дохідної частини бюджету.

Враховуючи досвід країн з розвинутою ринковою економікою, величина податкового навантаження повинна складати не більше 6% сукупних витрат сільськогосподарських підприємств (у країнах ЄС від 2,5 до 6,0%, а в США близько 3-4%), що забезпечить режим найбільшого сприяння розвитку аграрного сектора економіки. В той же час висловлювані окремими вченими і економістами пропозиції щодо оголошення мораторію на податкові відрахування сільськогосподарськими товаровиробниками, представляються недостатньо обґрунтованими. Така ситуація може легально створити внутрішню офшорну зону на основі виробничої спеціалізації і можливе перенесення значної частини тіньового сектора безпосередньо в сільськогосподарське виробництво.

Також необхідно переглянути систему податкових пільг. Необхідний пільговий режим має бути направлений на стимулювання формування сільськогосподарськими підприємствами власних інвестиційних ресурсів. Він може бути досягнутий, зокрема, при наданні права відкриття інвестиційних накопичувальних рахунків, які відкриваються в уповноваженому державою банку. Кошти, що поступають на ці рахунки, повинні бути виведені з під оподаткування, але мають бути використані виключно на інвестиційні цілі, що заздалегідь декларуються підприємством (закупівля устаткування і техніки, будівництво виробничих об'єктів і ін.). Проте, якщо інвестиційний проект не реалізований у відповідності з декларованими умовами, то власник інвестиційного рахунку виплачує всю суму відстрочених податкових платежів, а також штрафні санкції у розмірі доходу від розміщення цих коштів на

депозити за ставкою рефінансування НБУ.

Слід також передбачити можливість відстрочення податкових платежів на період завершення інвестиційного проекту, а також, надання податкового кредиту на період нормативної планової окупності інвестиційного проекту. Для активізації інтеграційних процесів між сільськогосподарськими товаровиробниками, з одного боку, і підприємствами переробної промисловості, з іншого боку, доцільно дозволити останнім інвестувати до 25% прибутку що підлягає оподаткуванню в пріоритетні напрями (грунтові і водоохоронні заходи, модернізацію виробничих і господарських об'єктів) виробничий розвиток (згідно переліку, погодженому сільськогосподарськими товаровиробниками і органами управління сільського господарства), виключивши ці кошти з бази оподаткування при розрахунку податку на прибуток.

Проте всі ці заходи носять лише тактичний характер, а необхідна радикальна зміна підходів до оподаткування, заснована на виробничій моделі економіки. При цьому економічна система розглядається як комплекс взаємопов'язаних елементів виробничої діяльності з метою отримання необхідних споживчих товарів для особистого і виробничого споживання. Відповідно валовий внутрішній продукт розглядається як результат спільного функціонування обігових коштів, основних фондів, використання землі, людської праці (рис. 1).

У загальному вигляді дана модель може бути описана наступною функцією:

$$Q=f(\Phi_0, \Phi_{об}, Z, V)$$

Виходячи з цього, об'єктами оподаткування є ресурси, що використані і спожиті у виробничому процесі – основні фонди, обігові кошти, фонд оплати праці і природні ресурси. Одночасно з об'єктів оподаткування виключаються результати праці, виручка і прибуток.

Оподаткування основних фондів при цьому істотно відрізняється від податку на майно, який не може бути визнаний коректним, оскільки не враховує, зокрема, структуру і термін служби фондів і ін. Тому як узагальнюючий показник, що характеризує основні фонди як об'єкт оподаткування, пропонується розглядати амортизацію на їх повне відновлення. До цієї ж групи повинен увійти податок на капітал.

Оподаткування товарно-матеріальних цінностей і запасів є одним із засадничих елемен-

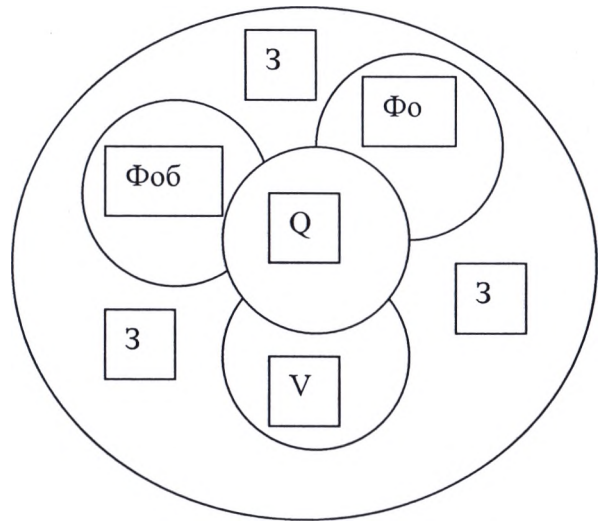


Рис. 1. Модель економічної системи розвитку де,

Q – валовий внутрішній продукт;

Φ<sub>0</sub> – основні фонди;

Φ<sub>об</sub> – обігові кошти;

З – земля, надра і інші природні ресурси;

V – вартість людської праці.

тів формування системи стимулювання виробничої активності. Сьогодні всяке збільшення собівартості продукції в цілому вигідно платнику податку, оскільки забезпечує зниження прибутку оподаткування, а проведення бартерних операцій робить поняття вартості продукції умовним. При введенні оподаткування товарно-матеріальних цінностей і запасів, всяке збільшення витрат на виробництво і зростанні відпускних цін виробника супроводжується відповідним збільшенням обсягів податкових відрахувань. Відповідно платник податків, прагнучи скоротити базу оподаткування, економічно зацікавлений у скороченні витрат ресурсів і втрачає стимул-реакцію у приховуванні частини прибутку через збільшення витрат. Третім основним об'єктом оподаткування є фонд заробітної плати, що забезпечує оподаткування використовуваних трудових ресурсів.

Визначивши об'єкти оподаткування, необхідно встановити коректний підхід для встановлення ставок податків. При цьому слід узагальнювати не на декларованому принципі «зниження податкового навантаження будь-якою ціною», а на необхідності отримання сумарних податкових надходжень в обсязі, передбаченим консолідованим бюджетом. Інакше при формальному скороченні податкового навантаження виникне суттєвий дефіцит бюджету. Тому при розрахунку податкових ставок



пропонується використовувати як базу планові податкові доходи консолідованого бюджету, а також оцінити вклад кожного з видів ресурсів в його формування. На цій базі визначатимуться диференційовані податкові надходження за кожним з підвидів ресурсів<sup>1</sup>.

Як показує проведений аналіз при переході до ресурсного оподаткування, податкове навантаження на даному етапі в основному лягає на сферу послуг, торгівлі, фінансів і дозвілля (до теперішнього часу вони успішно уникають оподаткування за рахунок подвійної бухгалтерії) і підприємства виробничої сфери, що не ефективно використовують основні фонди у виробничому процесі. Перехід до ресурсного оподаткування дозволить поліпшити збір податків і створить передумови зниження податкового тягара товаровиробникам на 30-40% без зменшення доходів бюджету і стимулюватиме перерозподіл власності на користь ефективнішим власникам.

Найбільш актуальне використання принципів ресурсного оподаткування сільськогосподарських підприємств дозволить підвищити виробничу активність за рахунок раціонального поєднання фіскальної і стимулюючої функцій податків, забезпечить простоту обліку і контролю за повнотою і своєчасністю сплати податків, приведе податкове навантаження у відповідність з агроекономічним потенціалом товаровиробника, створить передумови для формування прибуткової бази органам місцевого самоврядування, на рівні, що забезпечить стійкий розвиток сільських територій.

**Висновки.** Таким чином, в цілях підвищення ефективності податкової політики відносно сільськогосподарських підприємств необхідно:

– встановити одноманітне законодавче поняття сільськогосподарського товаровиробника, яке повинне використовуватися як при прийнятті рішення про надання податкових пільг, так і при переході на сплату єдиного земельного податку. Також до сільськогосподарських товаровиробників мають бути віднесені всі підприємства, у загальному обсязі реалізації котрих вироблена ними сільськогосподарська продукція і продукти переробки власної

<sup>1</sup> Так, основні фонди можуть бути розділені на 6 основних груп: будівлі, споруди; робочі силові машини, контрольно-вимірювальні прилади; засоби обчислювальної техніки, транспорт та інші основні фонди і проводитись перехід до місячних норм амортизації і відповідно податкових відрахувань, що забезпечить ритмічність поступлень до бюджету.

сільськогосподарської сировини складають не менше 70%. Для підприємств, що мають у своєму складі сільськогосподарські підрозділи, система пільг повинна розповсюджуватись на частину основних фондів і ресурсів, що використовуються при виробництві продукції сільського господарства;

– понизити сумарний рівень оподаткування сільськогосподарських товаровиробників до рівня 5% валової виручки від реалізації продукції (за виключенням, пов'язаних із зовнішньоекономічною діяльністю), що забезпечить режим найбільшого сприяння аграрному сектору економіки;

– ввести єдиний земельний податок, що стимулюватиме виробничу активність і зменшить податковий тягар на сільськогосподарських товаровиробників, підвищить податкові надходження, створить передумови для самофінансування сільських територій, використовуючи як податкову базу загальну площу сільськогосподарських угідь з врахуванням їх якості, спеціалізації і умов функціонування підприємства. При цьому доцільно дозволити вести розрахунки як в грошовій, так і в натуральній формі, що дозволить полегшити ситуацію із збутом продукції для сільськогосподарських товаровиробників і формувати продовольчі фонди.

Вказані заходи сприятимуть підвищенню ефективності сільськогосподарської діяльності і стимулюватиме інвестиційну активність в агропромисловому виробництві.

#### Література:

1. Твердохлебов В. Финансовые очерки / В. Твердохлебов. М., 1916. С.49.
2. Соколов А. Теория налогов / А. Соколов. М., 1928. С. 65.
3. Esa Johansson. Tax planning by multinational firms: Firm-level evidence from a crosscountry database [Електронний ресурс] / Esa Johansson // OECD Economics Department Working Papers No. 1355. – 2017. – Режим доступу до ресурсу: <http://www.oecdilibrary.org/docserver/download/9ea89b4d-en.pdf?expires=1516561764&id=id&accname=guest&checksum=87A1E0F0D5689DE863EAB1DC69735E8B>.
4. Аналітичний звіт: національний та регіональний виміри. Щорічна оцінка ділового клімату в Україні: 2016 рік [Електронний ресурс] // Програма USAID «Лідерство в економічному врядуванні» (USAID LIEB). – 2017. – Режим доступу до ресурсу: [http://www.ier.com.ua/files/Projects/2015/LEV/ABCA2016\(full\\_report\).pdf](http://www.ier.com.ua/files/Projects/2015/LEV/ABCA2016(full_report).pdf).
5. Дубровський В. Порівняльний аналіз фіскального ефекту від застосування інструментів ухилення/уникнення оподаткування в Україні [Електронний ресурс] / В. Дубровський, В. Черкашин // Інститут соціально-економічної трансформації. – 2017. – Режим доступу

до ресурсу: <http://iset-ua.org/ua/doslidzhennya/item/111-porivnialnyi-analiz-fiskalnoho-efektu-skhem>.

1. *Tverdokhlebov V.* Financial essays / V. Tverdokhlebov. Moscow, 1916. p. 49.

2. *Sokolov A.* Theory of Taxes / A. Sokolov. Moscow, 1928. p.65.

3. Esa Johansson Tax planning by multinational firms: A firm-level evidence from a cross-country database [Electronic resource] / Esa Johansson // OECD Economics Department Working Papers No. 1355. – 2017. – Resource access mode: <http://www.oecdilibrary.org/docserver/download/9ea89b4d-en.pdf?expires=1516561764&id=id&acname=guest&>

checksum = 87A1E0F0D5689DE863EAB1DC69735E8B.

4. Analytical Report: National and Regional Dimensions. Annual Business Climate Assessment in Ukraine: 2016 [Electronic Resource] // USAID Leadership in Economic Governance Program (USAID LEV). – 2017. – Resource access mode: [http://www.ier.com.ua/files/Projects/2015/LEV/ABCA2016\(full\\_report\).pdf](http://www.ier.com.ua/files/Projects/2015/LEV/ABCA2016(full_report).pdf).

5. *Dubrovsky V.* Comparative analysis of the fiscal effect from the use of instruments of tax avoidance / avoidance in Ukraine [Electronic resource] / V. Dubrovsky, V. Cherkashin / Institute of Social and Economic Transformation. – 2017. – Resource access mode: <http://iset-ua.org/ua/doslidzhennya/item/111-porivnialnyi-analiz-fiskalnoho-efektu-skhem>.

УДК 332:63

Матковський П. Є.

## ПОНЯТТЯ ТА СКЛАДОВІ ЕЛЕМЕНТИ АГРАРНОГО СЕКТОРУ ЕКОНОМІКИ

*Велика чисельність досліджень в аграрному секторі економіки породила необхідність більш чіткого визначення категоріального апарату, в тому числі тлумачення сутності аграрного сектора. Проаналізовано нормативно-правову базу регулювання аграрного сектора економіки та виявлено відсутність чіткого пояснення даного терміну. Обґрунтовуються також відмінності між понят-*

*ями “аграрний сектор”, “агропромисловий комплекс”, “аграрна сфера”, “сільське господарство”.*

*Ключові слова: аграрний сектор економіки, сільськогосподарські підприємства, нормативно-правове регулювання, аграрна сфера, агропромисловий комплекс*

Matkovskiy P. Y.

## CONCEPT AND COMPOSITION ELEMENTS OF THE AGRICULTURAL SECTOR OF ECONOMY

*A large number of research in the agrarian sector of the economy has created the need for a clearer definition of categorical apparatus, including an interpretation of the essence of the agrarian sector. The normative-legal base of regulation of the agrarian sector of the economy is analyzed, and there is a lack of a clear explanation of this term. The differences between the con-*

*cept of “agrarian sector” and “agro-industrial complex”, “agrarian sphere”, “agriculture” are also substantiated.*

*Key words: agrarian sector of economy, agricultural enterprises, normative-legal regulation, agrarian sphere, agro-industrial complex.*

**Вступ.** Сьогодні багато досліджень теоретичного та прикладного характеру здійснюються в аграрному секторі економіки.

Ряд науковців порівнюють між собою, часто ототожнюють аграрний сектор економіки, агропромисловий комплекс, аграрну сферу, сільське господарство, визначаючи спільні та відмінні риси: Архипенко І., Гончарук Н., Сарай І., Ульяненко Ю., Курило В. та ін.

Ми вважаємо, що сектор економіки, частка якого сягає понад 10 % ВВП країни повинен мати більш чітке й усталене визначення на законодавчому рівні.

**Постановка завдання.** Оскільки часто вживаються в науковій літературі терміни близькі за значенням (аграрний сектор економіки, агропромисловий комплекс, аграрна сфера, сільське господарство), вважаємо за доцільне – конкретизувати термін аграрний сектор економіки з приналежними до нього складовими і визначити відмінності від інших понять.

Термін “аграрний сектор економіки” можна досліджувати з різних боків:

– з появи такої назви історично (хронологічного);