

**Бечко П. К.**, кандидат економічних наук, професор, професор кафедри фінансів, банківської справи та страхування Уманського національного університету садівництва, м. Умань, Україна

**ORCID ID:** 0000-0003-0928-4778

**e-mail:** petro19500807@gmail.com

**Барабаш Л. В.**, кандидат економічних наук, доцент, доцент кафедри фінансів, банківської справи та страхування Уманського національного університету садівництва, м. Умань, Україна

**ORCID ID:** 0000-0002-4836-8950

**e-mail:** Lesly-z@ukr.net

**Кобылянський М. О.**, аспірант кафедри фінансів, банківської справи та страхування Уманського національного університету садівництва, м. Умань, Україна

**ORCID ID:** 0000-0002-0696-341X

**e-mail:** kobylianskiy@gmail.com

**Нагорна Ю. І.**, здобувач кафедри фінансів, банківської справи та страхування Уманського національного університету садівництва, м. Умань, Україна

**ORCID ID:** 0000-0002-0959-3928

**e-mail:** igorovna118114@gmail.com

### **Податкове стимулювання суб'єктів господарювання аграрного виробництва, як складова регуляторного механізму: світовий досвід**

***Анотація.** Однією з монопольних функцій держави є право обирати та встановлювати податки. При цьому кожне державне формування індивідуально обирає цілі, які на оподаткування покладаються. На часі в економічному світовому просторі формування таких систем і механізмів оподаткування, які б сприяли розвитку стратегічно необхідних сфер і формували жорсткіші умови для секторів господарювання, що потребують меншої уваги з боку держави.*

*Аграрне виробництво у кожній державі відіграє особливу роль, адже саме даний сегмент слугує базисом продовольчої безпеки та є одним з перспективних у розв'язанні проблеми подолання безробіття. Саме з таких міркувань держава має виходити, формуючи регуляторний механізм діяльності суб'єктів аграрного товаровиробництва, особливо – під час вибору інструментів податкового стимулювання.*

*Серед найперспективніших механізмів податкового стимулювання світова економічна практика виокремлює спрощені системи оподаткування аграрних товаровиробників, а також пільг у сфері прямого та непрямого оподаткування. Гармонійне поєднання згаданих складових податкового стимулювання механізму державного регулювання на засадах пріоритетності має результатом сталий розвиток зазначеного сектору економіки, високий рівень ефективності податкової системи й оптимальний показник податкового навантаження, що стимулює виробничу діяльність профільних суб'єктів господарювання.*

***Ключові слова:** податкове стимулювання; державне регулювання; земельний податок; податкове навантаження; спрощена система оподаткування; аграрне виробництво.*

**Bechko Petro**, Ph. D. in Economics, Professor, Professor of the Department of Finance, Banking and Insurance of Uman National University of Horticulture, Uman, Ukraine

**Barabash Lesia**, Ph. D. in Economics, Associate Professor, Associate Professor of the Department of Finance, Banking and Insurance of Uman National University of Horticulture, Uman, Ukraine

**Kobylianskiy Maksym**, Ph. D. student of the Department of Finance, Banking and Insurance of Uman National University of Horticulture, Uman, Ukraine

**Nahorna Yulia**, external Ph. D. student of the Department of Finance, Banking and Insurance of Uman National University of Horticulture, Uman, Ukraine

### **Tax Incentives for Business Entities of Agricultural Sector as a Part of a Regulatory Mechanism: Best Practices**

***Introduction.** In the present-day conditions of Ukraine, the question of tax incentives for business entities in the agricultural sector requires an efficient regulatory mechanism, which would encourage sustainable development of all forms of agricultural production.*

**Purpose.** To identify the problematic tax incentive tools of the regulatory mechanism on manufacturers of agricultural goods it is necessary to employ a comparative study of the best practices existing in domestic and foreign practices designed to solve identical problems. This will make it possible to identify promising optimization, the implementation of which will encourage the establishment and development of small business entities in the agricultural sector.

**Results.** Familiarization with the best foreign practices of the tax incentive tools used in state regulation of manufacturers of agricultural goods makes it possible to identify significant likenesses between them and the best domestic practices. However, significant differences are also present.

Specifically, domestic practices abolished preferential mechanisms for charging value added tax and created strict taxation conditions under a simplified taxation scheme, which made impossible the efficient development of small-scale manufacturers. A similar situation is observed in relation to the land value tax. To calculate it, the same tax rates are applied for all taxpayers, without distinguishing the stimulating component for the small farmer and personal agricultural enterprises. Unlike in the best foreign practices, tax incentives to prolong preferential conditions for the newly created enterprises or use of reduced tax rates for them are absent. At the same time, in spite of the small number of tax payments (5), the tax burden in Ukraine is quite high (37.8%), and the indicator of tax calculation and reporting is 240 hours.

**Conclusion.** The existing disadvantages to the tax incentive tools of the regulatory mechanism of agrarian production significantly reduce its efficiency. Therefore, it is worthwhile to reconsider the conditions for the functioning of the simplified taxation system through a prism of stimulating farmer and personal production through tax preferences, lowering tax rates, prolonging grace periods and using stimulating elements in the indirect taxation sector, in particular, the return of special VAT regimes.

**Keywords:** tax incentives; state regulation; land value tax; tax burden; simplified taxation scheme; agricultural production.

**JEL Classification:** E62, H21, H 25, Q14.

**Постановка проблеми.** Аграрний сектор економіки є стратегічно важливим, саме тому державна підтримка національної аграрної галузі спрямована на ефективне її функціонування, досягти чого можна за рахунок виваженого державного регулювання в цілому та методами податкового стимулювання зокрема. Тож саме оподаткування, яке протягом останніх років зазнало значних змін, стало одним із ключових методів державного регулювання. Водночас, як свідчить практика, запровадження цих змін не завжди адаптоване до тенденцій трансформації податкових систем в аграрній сфері у країнах з розвинутими ринковими відносинами.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Питання впливу держави на розвиток аграрного сектору податковими методами й інструментами висвітлювалися у напрацюваннях багатьох вчених і практиків. Зокрема, О. Гудзь, досліджуючи систему податкового регулювання розвитку агросфери України, зауважує, що «проблема ефективного регулювання економічних відносин потребує запровадження гнучкої податкової політики, яка б дала змогу оптимально пов'язати інтереси держави з інтересами переважної більшості платників податків. ... існує необхідність реформування системи оподаткування України шляхом створення реальних умов для переходу агросфери на інвестиційно-інноваційну модель розвитку, що ґрунтується на макроекономічній збалансованості трьох компонент – потреб держави, спроможності платників та оптимізації макроструктурних пропорцій» [1].

Зосереджував увагу на податковому стимулюванні виробництва екологічно чистої сільськогосподарської продукції Д. Дема: «...необхідно в податковій системі запровадити ряд заходів щодо податкового стимулювання виробництва і реалізації екологічно чистої сільськогосподарської продукції. Оскільки витрати, які несуть і будуть нести виробники такої

продукції значні. ... податкове стимулювання виробництва екологічно чистої продукції ... можна досягти через оподаткування прибутку підприємств та податок на додану вартість» [3, с. 379].

Проводячи аналіз діяльності агробізнесу з позиції розв'язання дилеми: «дотувати чи оподатковувати», О. Кравчук та О. Одосій з'ясовують, що «практика адміністрування єдиного та земельного податків у сільському господарстві є недосконалою й створює умови для зловживань і формування різних мінімізаційних схем. ... Пропозиція уряду перевести сільськогосподарські підприємства на загальні умови оподаткування ПДВ є шляхом встановлення рівних умов господарювання незалежно від галузі чи форми підприємства. Проте це може призвести до значного зниження прибутковості галузі та, відповідно, до деструктивних наслідків у ній» [8].

Порівнюючи умови та тенденції провадження державної підтримки аграрного виробництва в Україні і зарубіжних країнах, І. Долженко робить висновок, що «...наявні значні відмінності державного патерналізму в Україні, країнах Європейського союзу та країнах Організації економічного співробітництва й розвитку. На сьогодні характерною є загальна тенденція скорочення державної підтримки сільського господарства, проте в Україні, крім того, що ці заходи є мінімальними, вони характеризуються неефективністю. Тобто, галузь має розвиток не завдяки, а всупереч заходам державного регулювання: трансферти від споживачів, які в результаті аграрної політики субсидуються державою, не перекривають від'ємних трансферів з інших джерел та перерозподіляються не на користь підтримки галузі» [5, с. 108].

Зважаючи на висвітлені суперечливі думки щодо чинних умов і недоліків державного податкового стимулювання аграрного виробництва, дана проблема на вітчизняних теренах є надзвичайно актуальною та

потребує вивчення кращих моментів досвіду у країнах, що характеризуються високим рівнем розвитку економіки.

**Формулювання цілей дослідження.** Податкове стимулювання аграрних товаровиробників є однією зі складових державного регуляторного механізму. Метою використання таких інструментів є вплив на розвиток пріоритетних для держави сфер чи галузей господарювання.

Оскільки першочерговим завданням держави є формування передумов і створення продовольчої безпеки для населення, то аграрне товаровиробництво беззмінно користується беззаперечним пріоритетом серед державних регуляторних цілей. Водночас кожна держава обирає власні, адаптовані до її умов і вимог, податкові стимулюючі інструменти механізму державного регулювання аграрної галузі.

Висвітлене у даній статті узагальнення зарубіжного досвіду щодо використання податкових стимулів у сфері державного регулювання сприяє критичному порівнянню напрацювань вітчизняної системи з наявним досвідом економічно розвинених країн та означенню перспективних моментів його адаптації для практичного застосування у вітчизняних умовах.

**Виклад основних матеріалів дослідження.** Державне регулювання сільського господарства в країнах з розвинутими ринковими відносинами є гармонійною сукупністю різних механізмів впливу не лише на доходи сільськогосподарських товаровиробників, а й на структуру виробництва, соціальну структуру села, міжгалузеві та міжгосподарські відносини [1]. Завдячуючи означеному, у структурі товарної продукції аграрної галузі таких держав, на відміну від вітчизняної, в якій превалює товарна продукція сільськогосподарських підприємств, переважає продукція дрібнотоварних сільськогосподарських товаровиробників, зокрема фермерів. Тому державне регулювання здійснюється переважно шляхом непрямого державного регулювання, зокрема наданням державної підтримки доходів виробників і застосуванням компенсаційних виплат.

Попри те, що у всіх провідних країнах сільське господарство оподатковується, як і інші сектори економіки, пільгове оподаткування є одним з чинників, що дає змогу успішно йому функціонувати. Так, сільськогосподарським товаровиробникам надаються податкові пільги в межах основного податкового режиму, а також передбачається особливий режим оподаткування, обґрунтований сезонністю сільськогосподарського виробництва, залежністю від природних і кліматичних умов,

переважанням дрібних товаровиробників у загальній структурі суб'єктів господарювання всіх організаційних форм.

Також розширеному відтворенню аграрного виробництва країн з розвинутими ринковими відносинами сприяє встановлення ставки ПДВ з реалізації сільськогосподарської продукції за ставкою 0%, що є незаперечною передумовою зростання її рентабельності. При цьому аналіз зарубіжної практики адміністрування ПДВ свідчить, що іншим способом стимулювання, крім встановлення нульової ставки безпосередньо на сільськогосподарську продукцію, є також використання аналогічної ставки і на основні статті витрат, що формують її собівартість, зокрема сировину і матеріали, техніку та запчастини до неї [7].

Подібні пільги при оподаткуванні сільськогосподарських товаровиробників використовуються й у вітчизняній податковій практиці. До них, зокрема, відноситься спрощена система оподаткування аграріїв (єдиний податок четверта група), застосування нульової ставки ПДВ при реалізації сільськогосподарської продукції на експорт тощо. Однак, з відміною в Україні спеціального режиму оподаткування аграріїв за спеціальним режимом оподаткування ПДВ, рівень їх державної підтримки суттєво знизився.

На протигагу вітчизняним умовам, державна підтримка аграріїв Білорусії, що реалізовується шляхом податкового стимулювання, полягає у звільненні новостворених селянських (фермерських) господарств протягом трьох років з дня їх державної реєстрації від сплати податків і зборів.

Важливе значення у податковому стимулюванні аграріїв країн з розвинутими ринковими відносинами відіграє земельне оподаткування. Як свідчить практика, вітчизняне земельне оподаткування певною мірою адаптоване до земельного оподаткування Канади, країн Центральної і Східної Європи, Чехії (табл. 1). Слід зазначити, що попри ідентичність окремих законодавчих податкових норм при оподаткуванні сільськогосподарських товаровиробників у країнах з розвинутими ринковими відносинами існують принципово важливі відмінності в підходах щодо їх податкового стимулювання, зокрема:

– важливе значення при оподаткуванні аграріїв має розвиток сільськогосподарської кооперації;

– державна підтримка в розвинених країнах базується на диференційованому підході як по галузях господарювання аграрного виробництва, так і за рівнем доходів та розмірами його суб'єктів. Така диференціація застосовується у всіх механізмах фінансової підтримки таких як державні субсидії, податки.

Таблиця 1 Особливості земельного оподаткування в окремих країнах світу

Країна	Особливість
Канада	ставка земельного податку встановлена в залежності від провінцій; суми податку формують місцеві бюджети, а при оцінці сільськогосподарських земель враховуються такі чинники, як форма використання, рельєф місцевості, родючість і наявність інфраструктури; балансова вартість земель сільськогосподарського призначення оцінюється за мінімальною оцінкою [2]
Болгарія	застосовуються диференційовані ставки земельного податку, які з певними коригуваннями діють і наразі. Орні землі розділені на 11 груп відповідно до їх якості за різними ставками земельного податку, що градуюють по крайнім групам в 4 рази [14]
Чехія	величина податку залежить від якості земель і відображає відмінності в розмірах диференціальної ренти. Усі землі за їх якістю розділені на 20 груп, а найвища група перевищує найменшу в 20 разів. Сільськогосподарські угіддя площею до 10 га, що обробляються безпосередньо власником, не підлягають оподаткуванню. Використання механізму дії земельного податку спрямоване на використання в аграрному виробництві земель сільськогосподарського призначення з низькою продуктивністю, в порівнянні з іншими ділянками, за умови, що такі землі не використовуються іншими галузями економіки [14]
Казахстан	кадастрова оцінка застосовується тільки для розрахунку єдиного земельного податку селянських (фермерських) господарств. В інших випадках земельний податок обчислюється за базовими ставками відповідно до Податкового Кодексу республіки Казахстан [6]
Німеччина	податок сплачується громадами: ставка розбивається на 2 частини – централізована та надбавка громади. Перша складова диференціюється залежно від виду земель, які представлені двома категоріями: «А» – землі сільського та лісового господарства; «Б» – інші землі. За базу оподаткування використовується рентна вартість ділянки, що визначається на основі середнього чистого доходу. Величина податку залежить від якості ділянки, розміру, цільового призначення та коефіцієнта громади. Юридичні особи мають право враховувати земельний податок у витратах при обчисленні розміру прибутку для цілей оподаткування [16]

Джерело: узагальнено авторами

Відповідно до першого напрямку, заслуговує на увагу досвід таких країн, як США, Німеччини, Франції, Італії, Швеції, Данії (табл. 2).

Таблиця 2 Умови оподаткування сільськогосподарських кооперативів в окремих країнах Європи

Країна	Особливість
США	сплата податку проводиться на одному із рівнів: або кооперативу, або його членів. Крім того, фінансові грошові ресурси, які знову авансуються в кооперативний бізнес не включаються до кооперативного доходу та не оподатковуються
Німеччина	фермерських кооперативах з виробництва, переробки, збуту сільськогосподарської продукції, постачання та виробничого їх обслуговування в оподатковувану базу не входять фінансові операції членів кооперативу безпосередньо з самими кооперативами
Франція	комерційний характер діяльності кооперативів визнається законодавством. Водночас окремі види кооперативів, діяльність яких спрямована на розвиток власного виробництва, звільнені від сплати податку на прибуток. До них відносяться транспортні, ремісничі, морські та сільськогосподарські кооперативи. Постачальницькі, збутові й обслуговуючі кооперативи також звільнені від податків за операціями з членами кооперативів. Податок на власну діяльність не платять зернові кооперативи, кооперативи зі штучного запліднення худоби, а також кооперативи, зайняті спільним використанням техніки. Останні два звільнюються і від податку на додану вартість
Італія	передбачено повне звільнення від сплати всіх податків протягом перших десяти років з моменту їх державної реєстрації. Не підлягають оподаткуванню податком на додану вартість товари і послуги, що реалізуються всередині даного кооперативу. Окрема пільга передбачена для стимулювання експлуатації сільгоспугідь, розташованих в малопродатних для ведення сільського господарства гірських районах: сільськогосподарські кооперативи сплачують земельний податок вдвічі менший, ніж за базовою ставкою, а меліораційні кооперативи, що працюють у гірських районах, не сплачують земельний податок взагалі. Проте вони не звільнені від сплати податку на нерухоме майно та реєстраційного збору
Іспанія	встановлено середній розмір податкової ставки для кооперативів становить 18%, при цьому загальна податкова ставка відрахувань від прибутку складає 35%
Швеція	звільнені від подвійного оподаткування: податок на дохід сплачується тільки з доходів кооперативу, розподілених між його членами; прибуток оподаткуванню не підлягає, за виключенням дивідендів на початковий капітал. З метою стимулювання виробництва окремих видів сільськогосподарської продукції держава може «законсервувати» виплату податків і додатково надати прямі субсидії
Данія	при стандартній ставці податку на прибуток 50%, для кооперативних підприємств діють знижені ставки – 20%

Джерело: узагальнено авторами

Отже, аналізуючи сучасні тенденції в оподаткуванні кооперативів, більшість країн йде по шляху скорочення загальної кількості податків. Окремі заходи застосовуються для стимулювання інвестицій, в результаті чого кооперативам дозволено виплачувати податок тільки з частини чистого доходу за умови, що

інша частина буде формувати інвестиційні фонди кооперативу [15].

Стосовно державної підтримки аграріїв шляхом диференційованого підходу як по галузях господарювання аграрного виробництва, так і за рівнем доходів і розмірами його суб'єктів, у розвинених країнах заслуговує на увагу досвід США

щодо диференціації оподаткування суб'єктів господарювання аграрного виробництва і галузей. З огляду на це, в США відсутні пільгові ставки з податку на доходи, а пільговий характер оподаткування застосовується, перш за все, для фермерів, які отримують найменший дохід та оподатковуються за найнижчими ставками, тобто для них діє прогресивна шкала оподаткування. Разом з тим, аграріям США надають інші пільги: зокрема, вони можуть зменшувати базу оподаткування на суму страхових внесків, а також є можливість обчислення податку, використовуючи дані в середньому за три останні роки.

Аналогічна система відрхувань з прибуткового податку фермерів діє і у Франції. При розрахунку податку на доходи з оподаткованої бази можуть відніматися страхові внески, відсотки за позиками на будівництво житла тощо. В результаті доходи фермерів підлягають оподаткуванню на 74% менше від

середнього рівня по економіці. Крім того, уряд Франції активно використовує сільськогосподарський податок для проведення соціальної політики. Це проявляється в тому, що в країні існують три режими оподаткування для сільськогосподарських товаровиробників, які функціонують залежно від рівня доходу сільськогосподарських товаровиробників: чим менші розміри останніх і нижчі доходи, тим більше податкових пільг вони отримують.

У Німеччині діє аналогічний поділ сільськогосподарських підприємств на три групи, при яких товаровиробникам з низьким рівнем доходу надаються пільги.

Схарактеризовані стимулюючі умови податкової державної підтримки у зарубіжних країнах мають на меті знизити рівень податкового навантаження на сільськогосподарських товаровиробників зокрема й економіку в цілому (табл. 3).

Таблиця 3 Податкове навантаження на сільськогосподарських товаровиробників в країнах Європи, %

Країна	На сільськогосподарських товаровиробників, всього	На виробників рослинницької продукції	На виробників молочної продукції	На підприємства переробки аграрної продукції	На підприємства, що займаються виробництвом органічної продукції
Австрія	6,0	6,1	5,2	4,2	5,0
Данія	14,0	15,8	7,8	15,0	10,1
Франція	2,7	2,9	1,9	2,3	2,1
Німеччина	6,8	7,7	5,9	4,8	6,1
Італія	2,3	2,6	2,0	3,7	2,1
Нідерланди	6,1	5,7	4,7	6,3	4,6
Швеція	11,3	14,3	8,0	6,0	9,1
Великобританія	1,8	1,8	1,5	1,9	1,2

Джерело: узагальнено авторами

Згідно з даними табл. 3 диференціація податкового навантаження в Європі спостерігається на внутрішньогалузевому рівні, внаслідок чого окремі елементи оподаткування (пільги, ставки) передбачені для конкретних підгалузей (тваринництво, рослинництво, переробка продукції сільського господарства). Так, найсуттєвіші пільги з оподаткування молочно тваринництва мають місце в Данії, де ставка становить 7,8%, Швеції – 8,0%, Німеччині – 5,9%. Водночас, податкові ставки в рослинництві в цих країнах складають відповідно 15,8%, 14,3%, 7,7%. Держава впливає не тільки на розвиток сільського господарства в цілому, а й на конкретні його підгалузі. При цьому найвищий рівень податкового навантаження на сільське господарство спостерігається у Данії і Швеції.

Запровадження такої системи оподаткування можливе і для вітчизняних сільськогосподарських товаровиробників.

У Франції, попри високі ставки податків, наявність великої кількості податкових пільг і преференцій дає змогу забезпечити низький рівень податкового навантаження на сільське господарство – 2,7%. При визначенні податкового навантаження на

сільськогосподарських товаровиробників у міжнародних статистичних організацій виникають проблеми при порівнянні рівня податкового навантаження, визначенні критеріїв віднесення до сільськогосподарських товаровиробників у різних країнах; у різницях в системах і моделях оподаткування; методичних підходах при розрахунку валової доданої вартості. Валова додана вартість галузі є аналогом ВВП у державному масштабі, тому питання її зіставлення слід розглядати через призму застосування паритету купівельної спроможності [9].

Проблемним питанням сьогодення при оподаткуванні сільськогосподарських товаровиробників у країнах з розвинутими ринковими відносинами та безпосередньо вітчизняних сільськогосподарських товаровиробників є розв'язання проблеми щодо доцільності віднесення до податків внесків на соціальне страхування та митних зборів. Більшість вітчизняних вчених вважають, що за своєю сутністю дані платежі є податковими, хоча вони й винесені за рамки Податкового кодексу України. Аналогічна практика використовується й у США: завдяки тому, що платежі в систему соціального страхування в США не є

добровільними, то їх прийнято відносити більше до податків, ніж до страхових внесків [4].

Проте в міжнародній практиці при розрахунку податкового навантаження прийнято підсумовувати внески на соціальне страхування та митні збори з податками. Тому саме відношення абсолютної суми сплачених податків і страхових внесків до валової доданої вартості, незалежно від податкової політики, характеризує рівень оподаткування. Крім того, з метою уніфікації показників податкового навантаження слід використовувати єдину валюту, зокрема долар США, що дасть змогу використовувати аналіз при міжнародних порівняннях оподаткування в сільському господарстві.

Порівнюючи податкове стимулювання аграріїв України і країн з розвинутими ринковими відносинами слід відзначити, що впродовж тривалого періоду оподаткування аграріїв вирізнялося наявністю спеціального режиму оподаткування з податку на додану вартість з одночасним вибором спрощеної системи оподаткування, яка протягом 1999–2014 рр. була представлена фіксованим сільськогосподарським податком, а після прийняття Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи» від 28.12.2014 р., що передбачав скорочення кількості податків, зазначений податок було скасовано на користь єдиного податку, у складі якого було сформовано четверту групу, що передбачалася для сільськогосподарських підприємств [12].

Також до 2015 р. суб'єктам господарювання, які здійснювали діяльність в аграрній сфері (зокрема, у сфері сільського, лісового господарства та рибальства), перебували на загальній системі оподаткування та відповідали встановленим критеріям, було надано право використовувати спеціальний режим

оподаткування ПДВ. Його особливість полягала в тому, що сума податку, яка нараховувалася на вартість поставлених сільськогосподарських товарів, робіт і послуг власного виробництва, не сплачувалася до бюджету, а повністю залишалась у розпорядженні товаровиробника з метою відшкодування податку за придбані товари, роботи і послуги, з яких формувався податковий кредит, а у разі наявності залишку – використовувалась на виробничі цілі [11].

Скасування пільгового режиму ПДВ зумовило те, що витрати на різні види допомоги аграрному сектору сягають мільярди гривень, левову частку з яких складає відшкодування ПДВ, яке отримують великі сільськогосподарські товаровиробники, здатні сплачувати даний податок в повному обсязі.

Наразі сільськогосподарські товаровиробники сплачують податки за загальною системою або мають право обрати спрощену систему оподаткування у вигляді єдиного податку IV групи. Проте результат таких змін виявився не таким позитивним, як очікувалося (табл. 4).

Відповідно до представленого рейтингу Tax Paying Rank (TPR) щодо оцінки податкових систем за станом податкового клімату економік в різних країнах світу, Україна у 2016 р. посіла 107 місце із 189. Водночас вітчизняна податкова система, в порівнянні з податковими системами країн світу, є найскладнішою. Рейтинг країн за станом податкового клімату враховує податкове навантаження в розрахунку на одне підприємство, яке не користується податковими пільгами. В Україні у 2016 р. цей показник складає 52,2% при загальній кількості платежів 5 шт., в той час, як у Катарі, відповідно, 11,3% і 4 платежі. В рейтингу дана оцінка кількості часу в годинах на сплату податків. В Україні цей показник складає 350 годин проти 41 години в країні Катар.

Таблиця 4 Ранжування економік світу за станом податкового клімату (TPR 2016) та простотою сплати податків (PWC-2018)

Країна	Податкове навантаження, %	Кількість часу на сплату податків, год.	Кількість платежів, шт.	Місце в рейтингу	Простота сплати податків
Катар	11,3	41	4	1	1
ОАЕ	15,3	12	4	1	2
Гонконг	22,8	74	3	4	3
Сінгапур	18,4	84	6	5	7
Саудівська Аравія	15,0	64	3	3	19
Канада	21,1	131	8	9	17
Великобританія	32,0	110	8	15	23
Росія	47,0	168	7	47	52
США	41,9	175	11	53	8
Польща	40,3	271	7	58	51
Білорусь	51,8	176	7	63	96
Німеччина	48,8	218	9	72	41
Молдова	40,2	186	21	78	32
Гана	32,7	224	33	106	112
<b>Україна</b>	<b>52,2</b>	<b>350</b>	<b>5</b>	<b>107</b>	<b>43</b>
Фіджі	31,1	195	39	108	113
Японія	51,3	350	14	121	106

Джерело: [13; 17]

У 2018 р. податкове навантаження на суб'єктів господарювання суттєво знизилося до 37,8%, покращивши ранг держави до 98 позиції, тобто на 8 пунктів. У країнах Європейського Союзу податкове навантаження становить 39,6%, а середньосвітовий показник – 40,5%. За кількістю податкових платежів на рік (п'ять) Україна посідає 3 місце у світі. Для порівняння в країнах Євросоюзу 12 платежів на рік, у середньому по країнам світу – 24 платежі. При цьому вітчизняний бізнес змушений витратити набагато більше часу на підготовку та подання звітів і сплату податків. Це займає 327,5 годин, що трохи краще за показник 2016 р. – 350 годин. За цим показником Україна знаходиться на 159 місці в світі, хоча середньосвітовий показник часу на підготовку звітів становить 240 годин, в країнах ЄС – 161 год. [13].

**Висновки.** Податкове стимулювання аграрних товаровиробників у зарубіжних країнах є активною й ефективною складовою державного регуляторного механізму. Проте на вітчизняних теренах воно, попри високу схожість з прогресивними сусідами, не має таких високих результатів, тому в цьому плані варто звернути увагу на перспективи сільськогосподарської кооперації і застосування відповідних спрощених механізмів її оподаткування, а також про податкові стимули у вигляді пільгових ставок, періодів тощо щодо депресивних сфер аграрної діяльності. Україна поступається іншим країнам у питанні оформлення податкової звітності. Зниження

часу та трудовитрат для бізнесу на підготовку звітів дасть змогу поліпшити позицію нашої держави у світовому рейтингу. Цьому сприятиме, передусім, спрощення форм податкової звітності, що дасть змогу скоротити час на її заповнення. Простота форм призведе до автоматизації заповнення звітів, що знизить час на її заповнення і трудовитрати; повноцінне запровадження електронного кабінету платників податків; перехід на електронний документообіг; поліпшення системи електронного адміністрування ПДВ; повернення до річної звітності з податку на прибуток підприємств (замість нинішньої квартальної).

З огляду на це Україна може покращити свої показники в рейтингу Paying Taxes за рахунок зниження часу з обліку податку на прибуток і на проведення бюджетного відшкодування. При цьому негативний вплив на рейтинг може мати посилення контролю за оформленням податкових накладних та введення процедури блокування податкових накладних. Для поліпшення податкового клімату з боку державних органів бізнес очікує появи повноцінного електронного кабінету платників податків. Зараз він працює в режимі електронної поштової скриньки. Другий етап – введення електронного аудиту (перевірка фіскальними органами податкової звітності дистанційно, без виїзду на підприємство).

#### Література:

1. Гудзь О.Є. Податкове регулювання розвитку агросфери в Україні. *Електронне наукове фахове видання «Ефективна економіка»* URL: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=880> (дата звернення: 08.02.2019)
2. Данкевич В.Є. Особливості використання світових земельних ресурсів. *Економічний простір*. 2013. № 74. С. 15–23.
3. Дема Д.І. Податкове стимулювання виробництва екологічно чистої сільськогосподарської продукції. *Органічне виробництво і продовольча безпека: 2016 рік*: матеріал IV Міжнар. наук.-практ. конф., 12–13 травня 2016 р. Житомир: О.О. Євенок, 2016. С. 379–382.
4. Держберг Р. Л. Международное налогообложение / Пер. с англ. М.: ЮНИТИ, 1997. 302 с.
5. Долженко І.І. Тенденції бюджетно-податкового стимулювання сільського господарства в Україні. *Науковий вісник НУБіП України. Серія: Економіка, аграрний менеджмент, бізнес*. 2016. № 247. С. 99–110
6. Карлін М.І., Ліповська-Маковецька Н.І. Податкові системи країн Азії: навч. посіб. Луцьк: Вежа-Друк, 2016. 240 с.
7. Коваленко Л.О., Міхеєнко Т.В. Адміністрування ПДВ в системі фінансового менеджменту. *Науковий вісник Полісся*. Ч. 2. 2016. № 4 (8). С. 293–302.
8. Кравчук О., Одосій О. Агробізнес: дотувати чи оподатковувати? *Електронний портал «Спільне»*. 19 жовтня 2015 р. URL: <https://commons.com.ua/uk/podatкова-sistema-agrobiznesu-dotuvati-chi-opodatkovuvati/> (дата звернення: 20.02.2019)
9. Крилова А.О. Валова додана вартість як індикатор порівняння фінансових систем. *Регіональна економіка*. 2008. № 3. С. 90–95.
10. Левченко Н.М. Сутність державної політики інноваційного розвитку АПК та її основні напрями. *Теорія та практика державного управління*. 2010. Вип. 2. С. 287–295.
11. Податковий кодекс України: закон України № 2755 від 02.12.2010 (станом на 01.01.2019р.). *Бухгалтер 911*: веб-сайт. URL: <https://buhgalter911.com/normativnaya-baza/nalogovyi-kodeks/>. (дата звернення: 26.02.2019)
12. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи: закон України від 28.12.2014 № 71-VIII. *Законодавство України*: веб-сайт. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/71-19>. (дата звернення: 05.03.2019)
13. Савенко С.В. В Україні вдвічі покращився рейтинг податкового клімату. *Finance UA*: веб-сайт. URL: <https://news.finance.ua/ua/news/-/415318/v-ukrayini-vdvichi-pokrashhyvsya-rejtyng-podatkovogo-klimatu>. (дата звернення: 11.03.2019)
14. Третяк А.М., Другак В.М. Наукові основи економіки землекористування та землевпорядкування. К.: ЦЗРУ, 2003. 337 с.
15. Чан-хі О.С. Європейська практика оподаткування сільськогосподарських кооперативів: досвід для України. *Ефективна економіка*. 2016. № 11. URL: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=5241>. (дата звернення: 21.02.2019)
16. Melnik A.M. Improving the inheritance taxation as element of reale state taxation: the experience of the UK. *Незалежний аудитор*. 2016. No 16. С. 69.
17. Paying Taxes 2016: The global picture. *World Bank Group and PwC*. 2016. URL: <https://www.pwc.com/gx/en/payingtaxes-2016/paying-taxes-2016.pdf>. (дата звернення: 09.04.2019).

---

**References:**

1. Hudz, O. Ye. (2012). Tax Regulation of the Agri-Sphere Development in Ukraine. *Efektivna ekonomika*. Retrieved from <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=880> [in Ukrainian].
2. Dankevych, V. Ye. (2013). Special Aspects of the Use of the World Land Resources. *Economic Scope*, 74, pp. 15-23 [in Ukrainian].
3. Dema, D. I. (2016). Tax Incentives for Production of Ecologically Clean Agricultural Products. *Orhanichne vyrobnytstvo i prodovolcha bezpeka* [Organic Production and Food Safety], IV Mizhnarodna naukovo-praktychna konferentsiia [IV International scientific and practical conference]. Zhytomyr: O. O. Yeveniuk, pp. 379-382 [in Ukrainian].
4. Doernberg, R. (1997). *Mezhdunarodnoe nalogooblozhenie* (translated from English). Moscow: JUNITI [in Russian].
5. Dolzhenko, I. I. (2016). Trends in Budgetary and Tax Incentives for Agriculture of Ukraine. *Scientific Journal of National University of Life and Environmental Sciences of Ukraine. Series: Economy, Agrarian Management, Business*, 247, pp. 99-110 [in Ukrainian].
6. Karlin, M. I. & Lipovska-Makovetska, N. I. (2016). Podatkovi systemy krain Azii: navch. posib. Lutsk: Vezha-Druk [in Ukrainian].
7. Kovalenko, L. O. & Mikheienko, T. V. (2016). VAT Management in the System of Financial Management. *Scientific Bulletin of Polissia*, 4 (8), pp. 293-302 [in Ukrainian].
8. Kravchuk, O. & Odosii, O. (2015). Agribusiness: Subsidize or Impose Taxes? *Commons*. Retrieved from <https://commons.com.ua/uk/podatkova-sistema-agrobiznesu-dotuvati-chi-opodatkovuvati/> [in Ukrainian].
9. Krylova, A. O. (2008). Gross Value Added as a Comparison Indicator of Financial Systems. *Regional Economy*, 3, pp. 90-95 [in Ukrainian].
10. Levchenko, N. M. (2010). Essential Nature of the State Policy of the Innovative Development of the Agro-Industrial Complex and Its Major Lines. *Teoriia ta praktyka derzhavnoho upravlinnia*, 2, pp. 287-295 [in Ukrainian].
11. Tax Code of Ukraine (2019). Law of Ukraine No. 2755 of December 2, 2010 (as on January 1, 2019). *Buhgalter 911*. Retrieved from <https://buhgalter911.com/normativnaya-baza/nalogovyi-kodeks/> [in Ukrainian].
12. Tax Code of Ukraine (2019). On Amendments Being Made to the Tax Code of Ukraine and Certain Statutory Instruments of Ukraine Concerning the Tax Reform: Law of Ukraine of December 28, 2014 No. 71-VIII. *Legislation of Ukraine*. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/71-19> [in Ukrainian].
13. Savenko, S. V. (2019). Rankings of the Tax Climate in Ukraine has Doubled. *Finance UA*. Retrieved from <https://news.finance.ua/ua/news/-/415318/v-ukrayini-vdvichi-pokrashhyvsya-rejtyng-podatkovogo-klimatu> [in Ukrainian].
14. Tretiak, A. M. & Druhak, V. M. (2003). *Naukovi osnovy ekonomiky zemlekorystuvannia ta zemlevporiadkuvannia*. Kyiv: TSZRU [in Ukrainian].
15. Chan-khi, O. S. (2016). European Practice for Agricultural Co-operatives Taxation: Experience for Ukraine]. *Efektivna ekonomika*, 11. Retrieved from <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=5241> [in Ukrainian].
16. Melnik, A. M. (2016). Improving the Inheritance Taxation as an Element of Real Estate Taxation: the UK Experience. *Independent Auditor*, 16, p. 69 [in English].
17. Paying Taxes (2016). The global picture. *World Bank Group and PwC. 2016*. Retrieved from <https://www.pwc.com/gx/en/payingtaxes-2016/paying-taxes-2016.pdf> [in English].



Ця робота ліцензована Creative Commons Attribution 4.0 International License