

УДК 631:336.22

О.А. Магопєць, доц., канд. екон. наук

Центральноукраїнський національний технічний університет, м. Кропивницький, Україна

Оптимізація податкового навантаження сільськогосподарських товаровиробників в умовах застосування спрощеної системи оподаткування

В статті здійснена оцінка рівня податкового навантаження на сільськогосподарських товаровиробників, які з метою оподаткування діяльності обрали спеціальний податковий режим у вигляді єдиного податку четвертої групи. Доведено нерівномірність податкового навантаження в розрізі суб'єктів великого, середнього й малого підприємництва та обгрунтовано можливості оптимізації рівня податкового навантаження з урахуванням запропонованого диференційованого підходу до класифікації платників єдиного податку четвертої групи на відповідні підгрупи та запропонованих ставок податку у межах визначених підгруп платників

сільськогосподарські товаровиробники, платники податку, спрощена система оподаткування, єдиний податок, сільськогосподарські угіддя, ставка податку, податкове навантаження

Е.А. Магопєц, доц., канд. екон. наук

Центральноукраїнський національний технічний університет, г. Кропивницький, Україна

Оптимизация налоговой нагрузки сельскохозяйственных товаропроизводителей в условиях применения упрощенной системы налогообложения

В статье осуществлена оценка уровня налоговой нагрузки на сельскохозяйственных товаропроизводителей, которые в целях налогообложения своей деятельности выбрали специальный налоговый режим в виде единого налога четвертой группы. Доказано неравномерность налоговой нагрузки в разрезе субъектов крупного, среднего и малого предпринимательства и обоснованы возможности оптимизации уровня налоговой нагрузки с учетом предложенного дифференцированного подхода к классификации плательщиков единого налога четвертой группы на соответствующие подгруппы и предложенных ставок налога в пределах определенных подгрупп налогоплательщиков

сельскохозяйственные товаропроизводители, налогоплательщики, упрощенная система налогообложения, единый налог, сельскохозяйственные угодья, ставка налога, налоговая нагрузка

Постановка проблеми. Вже третій рік поспіль спрощена система оподаткування діяльності сільськогосподарських товаровиробників діє у вигляді єдиного податку четвертої групи. Звісно, на протигагу загальній системі оподаткування вона має численні переваги, що пов'язані із простим механізмом нарахування і сплати податку, стабільною базою оподаткування, незначним, порівняно із загальною системою оподаткування, рівнем податкового навантаження. Проте, у тому вигляді, у якому зараз справляється єдиний податок четвертої групи, не забезпечується виконання його регулюючої функції, насамперед через нерівномірне податкове навантаження в розрізі суб'єктів великого, середнього та малого підприємництва, що, у свою чергу, створює нерівні умови для ведення аграрного бізнесу та скорочує можливості суб'єктів малого підприємництва до розвитку.

Відтак, актуальною є проблема оптимізації податкового навантаження сільськогосподарських товаровиробників в розрізі суб'єктів великого, середнього та малого підприємництва в умовах застосування спеціального податкового режиму у вигляді єдиного податку четвертої групи, вирішення якої вбачається можливим завдяки застосуванню диференційованого підходу до оподаткування діяльності сільськогосподарських товаровиробників, що ґрунтується на встановленні обов'язкових мінімальних диференційованих норм стосовно категорій (підгруп) платників і ставок податку [4].

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Теоретичні й прикладні дослідження питань оподаткування сільськогосподарських товаровиробників представлені у працях Дем'яненка М.Я. [2], Жука В.М. [3], Синчака В. П. [6; 7], Тулуша Л.Д. [10; 11], Юшка С.В. [12] та інших, які зробили значний внесок у розвиток системи оподаткування галузі сільського господарства, у тому числі сприяли розв'язанню сучасних проблем справляння податків за спеціальними податковими режимами. Проте, незважаючи на значні досягнення науковців у вирішенні питань оподаткування сільськогосподарських товаровиробників, залишаються невирішеними питання оптимізації податкового навантаження, спрямовані передусім на його вирівнювання між суб'єктами великого, середнього та малого підприємництва.

Постановка завдання. Метою даного дослідження є оцінка рівня податкового навантаження на сільськогосподарських товаровиробників в розрізі суб'єктів великого, середнього та малого підприємництва у межах застосування спрощеної системи оподаткування та обґрунтування можливостей його оптимізації.

Виклад основного матеріалу. Згідно чинного податкового законодавства сільськогосподарські товаровиробники мають право вибору системи оподаткування, яка найкраще враховує специфіку їх діяльності: загальної системи оподаткування із сплатою всіх передбачених законодавством податків або спеціальний податковий режим у вигляді єдиного податку четвертої групи (замінює певну сукупність податків) за умови відповідності певним критеріям, передбаченим підпунктом 4 пункту 291.4 Податкового кодексу України [5].

Як свідчать наукові дослідження, питома вага сільськогосподарських підприємств – платників єдиного податку у загальній їх кількості за регіонами України коливається в межах 70-80%, зокрема у Дніпропетровській області – 77,7%, Донецькій – 77,7%, Луганській – 77,8%, Миколаївській – 76,4%, Одеській – 79,6%, Полтавській – 75,8 %, Сумській – 74,3%, Харківській – 75,7%, Херсонській – 74,4%, Чернівецькій – 78,1%, Чернігівській – 75,2% [1, с. 132].

З метою оцінки динаміки перебування сільськогосподарських підприємств на загальній і спеціальній системах оподаткування скористаємось показниками Кіровоградської області, яка є типовим регіоном сільськогосподарського виробництва.

Структурно оцінюючи кількість платників єдиного податку (до кінця 2014 р - ФСП) у загальній кількості діючих сільськогосподарських підприємств Кіровоградської області, слід вказати на те, що більшість сільськогосподарських товаровиробників обирає саме спрощену систему оподаткування. Впродовж останніх п'яти років питома вага сільськогосподарських товаровиробників, які застосовувати спрощену систему оподаткування коливалася в межах 92,09 – 97,85 % (табл. 1). Зазначені показники є одними з найвищих по Україні, що підтверджується й результатами проведених досліджень в розрізі областей.

Загальна кількість сільськогосподарських підприємств області у 2012 році становила 2944 одиниць, з них 186 (6,32 %) перебували на загальній системі оподаткування, а 2758 (93,68%) – на спеціальній системі оподаткування (платники ФСП). У 2016 році спеціальній системі оподаткування надали перевагу 92,73% сільськогосподарських підприємств (2871 суб'єктів підприємницької діяльності) і 7,27 % (225 суб'єктів підприємницької діяльності) – загальній системі оподаткування. Отже, більшість сільськогосподарських підприємств регіону впродовж тривалого періоду часу обирають спеціальну систему оподаткування, що справляється нині у вигляді єдиного податку четвертої групи.

Зміну цих показників можна пояснити насамперед тим, що новоутворені сільськогосподарські товаровиробники (кількість сільськогосподарських підприємств області починаючи з 2012 р. збільшувалась), можуть бути платниками єдиного податку

лише з наступного року й тільки за умови відповідності встановленим критеріям платника єдиного податку четвертої групи та втратою права на застосування спрощеної систем оподаткування внаслідок невідповідності таким критеріям.

Таблиця 1 – Розподіл сільськогосподарських підприємств Кіровоградської області залежно від системи оподаткування у 2012–2016 рр.

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

Джерело: складено автором за даними Головного управління ДФС у Кіровоградській області.

Аналіз територіального розподілу кількості платників єдиного податку за 2016 р. засвідчив їх коливання від 50 платників у Вільшанському районі до 230 платників у Кіровоградському районі. За підсумками 2016 р. лідируючі позиції за кількістю платників єдиного податку займали Кіровоградський район (230 платників), Новоукраїнський район (214 платників) та Маловишківський район (208 платників). Найнижчі показники кількості платників єдиного податку були зафіксовані у Вільшанському районі (50 платників), Олександрівському (63 платники), Світловодському (63 платники) та Устинівському (73 платники) районах (рис. 1).



Рисунок 1 – Розподіл кількості платників єдиного податку четвертої групи в розрізі районів Кіровоградської області

Джерело: побудовано автором за даними Головного управління ДФС у Кіровоградській області.

Наведені дані свідчать, що у 2016 році, порівняно з 2013 р., відбулося зниження кількості сільськогосподарських підприємств (на 134 суб'єкти господарювання), які перебували на спеціальній системі оподаткування та їх незначне загальне зростання (на 25 суб'єктів господарювання), порівняно з 2013 р.

Виходячи із наведених даних, можемо зробити висновок про те, що за досліджуваний період більшість сільськогосподарських підприємств перебували на спеціальній системі оподаткування і сплачували ФСП, який якнайкраще враховує особливості досліджуваної сфери господарювання та повною мірою відповідає трансформованій з 2015 року його формі – єдиному податку четвертої групи.

Враховуючи той факт, що переважна більшість сільськогосподарських товаровиробників застосовує спрощену систему оподаткування (до кінця 2014 р. – ФСП), проаналізуємо, який вплив ця система оподаткування має на фінансові показники їх діяльності та податкове навантаження.

Незначною, з точки зору фіскального навантаження, була величина ФСП з 1 га сільськогосподарських угідь у розрізі їх видів впродовж 2010-2014 рр. Вона знаходилась на рівні 5,67 – 32,34 грн/га, а незначне її підвищення, зокрема по ріллі та перелогам з 17,63 грн/га у 2010-2011 рр. до 30,96 грн/га у 2013-2014 рр., було наслідком зміни нормативної вартості відповідних видів угідь. Починаючи з 2015 р. спостерігається стрімке зростання суми єдиного податку четвертої групи, що пояснюється як збільшенням величини ставок єдиного податку у 6,3 рази, так і зростанням нормативної вартості угідь у 1,5 рази. Відтак, сума єдиного податку з 1 га ріллі у 2017 р. порівняно з 2014 р. зросла на 262,96 грн. або у 9,5 рази, порівняно з 2015 р. – на 177,93 грн. або у 2,5 рази, а порівняно з 2016 р. – на 43,4 грн. або у 1,2 рази (рис. 2).

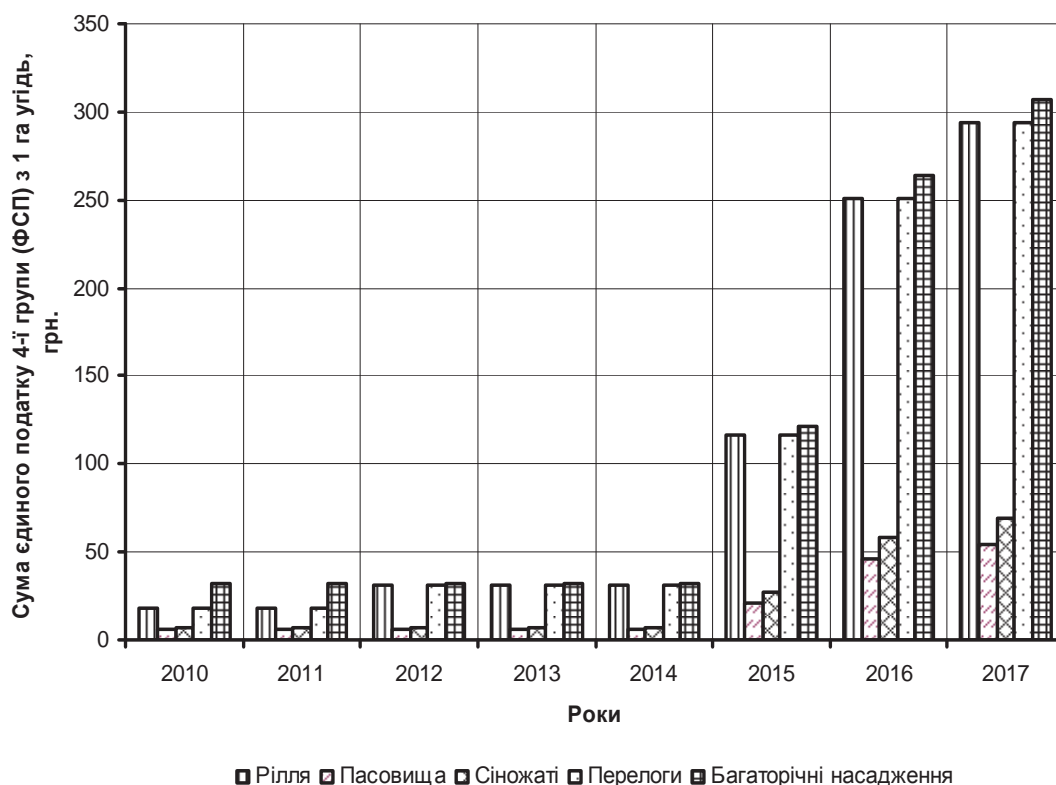


Рисунок 2 – Величина єдиного податку четвертої групи (до 2015 р. - ФСП) в розрізі видів земельних угідь у 2010-2017 рр.

Джерело: побудовано автором на основі власних розрахунків.

Зростання абсолютної величини єдиного податку з 1 га сільськогосподарських угідь спричинило збільшення податкового навантаження, яке з 1,6% у 2014 році зросло до 6,1% у 2015 р., 13,2% - у 2016 р. та 15,48 % - у 2017 р.

Слід вказати на те, що на відміну від інших галузей національної економіки рівень податкового навантаження у сільському господарстві обумовлюється ще і специфікою галузі, оскільки за несприятливих природно-кліматичних умов можуть істотно змінюватися прогнозовані обсяги виробництва, ціни, дохід від реалізації сільськогосподарської продукції, а це в свою чергу впливає й на зміну рівня податкового навантаження, оскільки розмір єдиного податку визначається на початку року й залежить від площі сільськогосподарських угідь (ріллі, сіножатей, пасовищ і багаторічних насаджень) та/або земель водного фонду (внутрішніх водойм, озер, ставків, водосховищ), що перебувають у власності сільськогосподарських товаровиробників або надані їм в користування у тому числі на умовах оренди.

Тобто, під час оподаткування єдиним податком четвертої групи не враховуються кінцеві фінансові результати діяльності планіка за підсумками року й податок сплачується у фіксованій сумі за будь-яких обставин. Таким чином, навіть за незмінної величини єдиного податку у 2010-2011 рр., абсолютне значення якої складало 17,19 грн/га, рівень податкового навантаження на 1 га у 2010 р. становив 2,55%, а у 2011 р. – 1,66%, оскільки у 2010 р. прибуток від реалізації сільськогосподарської продукції з 1 га сільськогосподарських угідь у середньому дорівнював 673,2 грн., а у 2011 р. – 1034,0 грн.

Оцінюючи загальні показники діяльності сільськогосподарських підприємств у розрізі суб'єктів великого, середнього та малого підприємництва, слід зауважити, що величина прибутку від реалізації сільськогосподарської продукції у розрахунку на 1 га угідь у підприємств, які відносяться до великих і середніх в 1,8 рази більша порівняно з малими сільськогосподарськими підприємствами, відповідно, рівень податкового навантаження у малих сільськогосподарських підприємств на 1 га угідь вищий, ніж у суб'єктів великого і середнього підприємництва (табл. 3). З великою ймовірністю така тенденція збережеться й надалі, якщо залишаться незмінними підходи щодо оподаткування сільськогосподарських підприємств єдиним податком четвертої групи.

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 %.

Виходячи з вище означеного вважаємо за доцільне використання диференційованого підходу щодо оподаткування діяльності сільськогосподарських товаровиробників у межах єдиного податку четвертої групи, виділивши три підгрупи платників (А, Б, В) з градацією ставок податку в межах виділених підгруп у розрізі категорій (типів) земельних угідь та їх місця розташування [4], з деякими корективами критеріїв віднесення платників податку до відповідних підгруп у зв'язку зі змінами економічних показників діяльності сільськогосподарських товаровиробників:

1) для підгрупи А (площа сільськогосподарських угідь, що перебуває у власності та/або у користуванні до 1000,0 га, а річний дохід не перевищує 20 млн.грн.), розмір ставок єдиного податку з одного гектара сільськогосподарських угідь (у % від нормативної грошової оцінки 1 га сільськогосподарських угідь) доцільно встановити:

- для ріллі, сіножатей і пасовищ (крім ріллі, сіножатей і пасовищ, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях, а також сільськогосподарських угідь, що перебувають у умовах закритого ґрунту) – 0,45;

Таблиця 3 – Загальні характеристики та показники діяльності сільськогосподарських підприємств за 2014 рік

Назва показника	У розрізі сільськогосподарських підприємств, які відносяться до суб'єктів великого і середнього підприємництва	У розрізі сільськогосподарських підприємств, які відносяться до суб'єктів малого підприємництва
Питома вага сільськогосподарських підприємств у загальній їх кількості, %	20,07	79,93
Питома вага сільськогосподарських угідь, у загальній їх площі, %	86,65	13,35
Середня площа сільськогосподарських угідь у розрахунку на 1 підприємство, га	2112,24	81,62
Чистий дохід (виручка) від реалізації сільськогосподарської продукції та послуг, у розрахунку на одне підприємство, грн.	19709177,00	397795,00
Чистий дохід (виручка) від реалізації сільськогосподарської продукції та послуг, у розрахунку на 1 га угідь, грн.	9331,00	4870,00
Прибуток від реалізації сільськогосподарської продукції та послуг, у розрахунку на одне підприємство, грн.	4099234,00	86158,00
Прибуток від реалізації сільськогосподарської продукції та послуг, у розрахунку на 1 га угідь, грн.	1941,00	1055,00
Податкове навантаження єдиним податком 4-ї групи (ФСП у 2014 р.) на 1 га угідь, %	1,59	2,93

Джерело: розраховано і складено автором на основі даних Державної служби статистики України [8].

- для ріллі, сіножатей і пасовищ розташованих у гірських зонах та на поліських територіях – 0,27;
- для ріллі, сіножатей і пасовищ, що перебувають в умовах закритого ґрунту – 3,0;
- для багаторічних насаджень (крім багаторічних насаджень, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях) – 0,27;
- для багаторічних насаджень, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях – 0,09;
- для земель водного фонду – 1,35.

2) для підгрупи Б (площа сільськогосподарських угідь, що перебуває у власності та/або у користуванні від 1000,1 – 3000,0 га, а річний дохід не перевищує 60 млн.

грн.), розмір ставок єдиного податку з одного гектара сільськогосподарських угідь (у % від нормативної грошової оцінки 1 га сільськогосподарських угідь) доцільно встановити:

- для ріллі, сіножатей і пасовищ (крім ріллі, сіножатей і пасовищ, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях, а також сільськогосподарських угідь, що перебувають в умовах закритого ґрунту) – 0,83;
- для ріллі, сіножатей і пасовищ розташованих у гірських зонах та на поліських територіях – 0,40;
- для ріллі, сіножатей і пасовищ, що перебувають в умовах закритого ґрунту – 4,0;
- для багаторічних насаджень (крім багаторічних насаджень, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях) – 0,40;
- для багаторічних насаджень, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях – 0,12;
- для земель водного фонду – 1,80.

3) для підгрупи В (площа сільськогосподарських угідь, що перебуває у власності та/або у користуванні від 3000,1 – 10000,0 га, а річний дохід не перевищує 200 млн. грн.), розмір ставок єдиного податку з одного гектара сільськогосподарських угідь (у % від нормативної грошової оцінки 1 га сільськогосподарських угідь) доцільно встановити:

- для ріллі, сіножатей і пасовищ (крім ріллі, сіножатей і пасовищ, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях, а також сільськогосподарських угідь, що перебувають в умовах закритого ґрунту) – 0,95;
- для ріллі, сіножатей і пасовищ розташованих у гірських зонах та на поліських територіях – 0,57;
- для ріллі, сіножатей і пасовищ, що перебувають в умовах закритого ґрунту – 6,33;
- для багаторічних насаджень (крім багаторічних насаджень, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях) – 0,57;
- для багаторічних насаджень, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях – 0,19;
- для земель водного фонду – 2,43.

Розрахунки, проведені на основі чинних ставок єдиного податку четвертої групи, нормативної грошової оцінки земельних угідь (за їх видами) впродовж 2015-2017 рр. та з урахуванням диференційованого підходу стосовно поділу платників податку на відповідні підгрупи засвідчили, що величина єдиного податку з 1 га земельних угідь є однаковою для всіх підгруп (111,31 грн./га – у 2015 р., 240,44 грн./га – у 2016 р., 282,07 грн./га – у 2017 р.), проте, застосування диференційованих ставок за визначеними підгрупами платників єдиного податку дозволяє зменшити величину єдиного податку для підгрупи А на 148,46 грн, для підгрупи Б – на 36,11 грн. (табл. 4).

Запропонований підхід до зміни діючих ставок єдиного податку 4-ї групи не змінює його фіскальної ефективності (оскільки близько 87% земельних угідь зосереджено у сільськогосподарських підприємствах, які відносяться до суб'єктів середнього і великого бізнесу), проте забезпечує справедливе, рівномірне податкове навантаження на сільськогосподарських товаровиробників шляхом його зменшення для суб'єктів малого підприємництва (підгрупа А) з 26,73% до 12,66% (у 2,1 рази) та для середніх підприємств на 1,87%, що забезпечує дію регулюючої та стимулюючої функцій єдиного податку для сільськогосподарських товаровиробників (табл. 5).

Таблиця 4 - Розрахунок Єдиного податку (ЄП) за фактичними показниками наявних земельних угідь у 2015 р. за визначеннями підгрупами платників податку 4-ї групи згідно діючих за відповідний податковий період ставок податку, пропозицій щодо їх зміни та нормативної грошової оцінки (НГО) земельних угідь

Категорія земельних угідь	Площа земельних угідь за показниками 2015 р. (S)	НГО земельних угідь станом на 01.01.2015 р.	Ставка податку у 2015 р. (С)	НГО земельних угідь станом на 01.01.2016 р.	Ставка податку у 2016 р. (С)	НГО земельних угідь станом на 01.01.2017 р.	Ставка податку у 2017 р. (С)	Запропоновані ставки податку (С)	Сума ЄП (розрахунково, згідно діючих ставок на 2015 р.)	Сума ЄП (розрахунково, згідно діючих ставок на 2016 р.)	Сума ЄП (розрахунково, згідно діючих ставок на 2017 р.)	Сума ЄП (розрахунково з урахуванням запропонованих змін ставок)
Підгрупа А												
Рілля	939	25773.14	0,45	30927.77	0,81	30937.85	0,95	0,45	108904,4	235233,52	275981,08	130727,88
Ласовища	32	4722,62	0,45	5667,14	0,81	5667,17	0,95	0,45	680,05	1468,92	1722,82	816,07
Сіножаті	19	6032,72	0,45	7239,26	0,81	7239,26	0,95	0,45	515,80	1114,12	1306,69	618,96
Перелог	1	25773,14	0,45	30927,77	0,81	30937,85	0,95	0,45	115,98	250,51	293,91	139,22
Бігаторні насадження	9	44884,3	0,27	53861,40	0,49	53861,39	0,57	0,27	1090,69	2375,29	2763,09	1308,83
Всього	1000	-	-	-	-	-	-	-	111306,92	240442,36	282067,59	133610,96
Єдиний податок у розрахунку на 1 га земельних угідь												
Рілля	2817	25773,14	0,45	30927,77	0,81	30937,85	0,95	0,83	326713,2	705700,57	827943,26	723360,96
Ласовища	96	4722,62	0,45	5667,14	0,81	5667,17	0,95	0,83	2040,01	4406,77	5168,46	4515,60
Сіножаті	57	6032,72	0,45	7239,26	0,81	7239,26	0,95	0,83	1547,39	3342,37	3920,06	3424,89
Перелог	3	25773,14	0,45	30927,77	0,81	30937,85	0,95	0,83	347,94	751,54	881,73	770,35
Бігаторні насадження	27	44884,3	0,27	53861,40	0,49	53861,39	0,57	0,4	3272,07	7125,86	8289,27	6544,16
Всього	3000	-	-	-	-	-	-	-	333920,6	721327,11	846202,78	737888,83
Єдиний податок у розрахунку на 1 га земельних угідь												
Рілля	9390	25773,14	0,45	30927,77	0,81	30937,85	0,95	0,95	1089044,1	2352333,21	2759810,9	2759810,9
Ласовища	320	4722,62	0,45	5667,14	0,81	5667,17	0,95	0,95	6800,53	14689,20	17228,20	17228,20
Сіножаті	190	6032,72	0,45	7239,26	0,81	7239,26	0,95	0,95	5158,02	11141,23	13066,86	13066,86
Перелог	10	25773,14	0,45	30927,77	0,81	30937,85	0,95	0,95	1159,80	2505,14	2939,10	2939,10
Бігаторні насадження	90	44884,3	0,27	53861,40	0,49	53861,39	0,57	0,57	10906,94	23752,94	27630,89	27630,89
Всього	10000	-	-	-	-	-	-	-	1113069,29	2404423,62	2820675,8	2820675,8
Єдиний податок у розрахунку на 1 га земельних угідь												
											$\text{Річна сума податку} = \frac{НГО \times S \times C}{100}$	

Джерело: розраховано і складено автором

Таблиця 5 – Показники податкового навантаження сільськогосподарських товаровиробників

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

Джерело: розраховано і складено автором на основі даних Державної служби статистики України [8; 9].

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

Висновки та перспективи подальших досліджень. Аналіз показників податкового навантаження на 1 га сільськогосподарських угідь у розрізі сільськогосподарських товаровиробників згідно критеріїв їх розмежування на суб'єктів великого, середнього та малого підприємництва засвідчив нерівномірність його розподілу в сторону зростання саме для суб'єктів малого підприємництва (податкове навантаження на суб'єктів малого підприємництва, виділених у підгрупу А, у 1,84 рази перевищує податкове навантаження на суб'єктів середнього і великого агробізнесу,

виділених у підгрупи Б і В), що вимагає коригування діючих підходів до оподаткування сільськогосподарських товаровиробників за спрощеною системою оподаткування.

З урахуванням диференційованого підходу до оподаткування діяльності сільськогосподарських товаровиробників у межах спрощеної системи оподаткування, обґрунтовано можливість оптимізації податкового навантаження на сільськогосподарських товаровиробників та його урівноваження (шляхом його зменшення для суб'єктів малого підприємництва (підгрупа А) з 26,73% до 12,66% (у 2,1 рази) та для середніх підприємств (підгрупа Б) на 1,87%), що забезпечить виконання фіскальних і регулюючих завдань єдиного податку, буде дієвим інструментом підтримки й стимулювання розвитку малого підприємництва у аграрній сфері. Використання запропонованого підходу сприятиме вирівнюванню податкового навантаження між суб'єктами великого, середнього і малого підприємництва.

Враховуючи, що базою оподаткування для сільськогосподарських товаровиробників, які обрали спеціальний податковий режим у вигляді єдиного податку четвертої групи, є нормативна грошова оцінка одного гектара сільськогосподарських угідь (рілля, сіножатей, пасовищ і багаторічних насаджень) з урахуванням коефіцієнта індексації, визначеного за 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 з метою оподаткування, на що й будуть спрямовані наші подальші дослідження.

Подяка та особливий наголос. Матеріали статті відображають результати дослідження, які виконувалися в рамках науково-дослідної роботи «Оподаткування та державна підтримка сільськогосподарських товаровиробників з урахуванням регіональних пріоритетів» (№ державної реєстрації 0117U001288) згідно з договором між Центральноукраїнським національним технічним університетом та Громадською організацією «Кіровоградська обласна рада сільськогосподарських підприємств». Автор висловлює щирю вдячність за підтримку науково-дослідної діяльності вищих навчальних закладів.

Список літератури

1. Босенко А.В. Організаційно-економічний механізм управління оподаткуванням сільськогосподарських товаровиробників в умовах поглиблення інтеграційних процесів: дис. ... канд. екон. наук : 08.00.03 [Текст] / Анатолій Віталійович Босенко. – Кіровоград, 2016. – 271 с.
2. Дем'яненко М.Я. Проблеми адаптації податкової системи до умов агропромислового виробництва [Текст] / М.Я. Дем'яненко // Економіка АПК. – 2008. – № 2. – С. 17–25.
3. Жук В.М. Стан та розвиток спеціальних режимів оподаткування аграрного бізнесу [Текст] / В.М. Жук // Фінанси України. – 2011. – №7. – С. 33–42.
4. Магопець О.А. Удосконалення механізму справляння єдиного податку для сільськогосподарських товаровиробників [Текст] / О. Магопець, А. Босенко // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки, вип. 28. – Кіровоград: КНТУ, 2015. – С. 87–99.
5. 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>
6. Синчак В.П. Податкові інструменти державного регулювання в сільському господарстві [Текст] / В.П. Синчак // Університетські наукові записки. – 2006. – №1 (17). – С. 322–327.
7. Синчак В.П. Система оподаткування у сільському господарстві України: теорія, методологія та практика : монографія [Текст] / В.П. Синчак. – Хмельницький : ХУУП, 2008. – 476 с.
8. Статистичний збірник «Сільське господарство України за 2014 рік» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: ukrstat.org/uk/druk/publicat/kat_u/publ17_u.htm

9. Статистичний збірник «Сільське господарство України за 2015 рік» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: ukrstat.org/uk/druk/publicat/kat_u/publ7_u.htm
10. Тулуш Л.Д. Ефективність застосування спеціальних податкових режимів у сфері агропромислового виробництва [Текст] / Л.Д. Тулуш // Вчені записки Університету «КРОК». – 2014. Вип. 38. – С. 68–76.
11. Тулуш Л.Д. Напрями реформування механізмів оподаткування сільськогосподарських товаровиробників [Текст] / Л.Д. Тулуш // Збірник наукових праць Луцького національного технічного університету. – Серія «Облік і фінанси». – 2008. Вип. 5 (20). Частина 2. – С. 278–285.
12. Юшко С.В. Фіксований сільськогосподарський податок: історія та перспективи застосування [Текст] / С.В. Юшко // Фінанси України. – 2009. – № 11. – С. 63–72.

References

1. Bosenko, A.V. (2016) Orhanizatsijno-ekonomichnyj mekhanizm upravlinnia opodatkuvanniam sil's'kohospodars'kykh tovarovyrobnykiv v umovakh pohlyblennia intehratsijnykh protsesiv [Organizational-economic mechanism of taxation management of agricultural producers under conditions of deepening the integration processes]. *Candidate's thesis*. Kirovohrad [in Ukrainian].
2. Dem'ianenko, M.Ya. (2008). Problemy adaptatsii podatkovoi systemy do umov ahropromyslovoho vyrobnytstva [Problems adapting the tax system to conditions of agroindustrial production]. *Ekonomika APK – Economy APC*, 2, 17-25 [in Ukrainian].
3. Zhuk, V.M. (2011). Stan ta rozvytok spetsial'nykh rezhyziv opodatkuvannia ahrarynoho biznesu [State and development of special regimes for taxation of agrarian business]. *Finansy Ukrainy – Finances of Ukraine*, 7, 33-42 [in Ukrainian].
4. Mahopets', O.A., & Bosenko, A.V. (2015). Udoskonalennia mekhanizmu spravliannia iedynoho podatku dlia sil's'kohospodars'kykh tovarovyrobnykiv [The improving of mechanism of levying a single tax for agricultural producers]. *Naukovi pratsi Kirovohrads'koho natsional'noho tekhnichnoho universytetu. Ekonomichni nauky. - The Collection of scientific Works of Kirovograd National Technical University. Economic Sciences, Vol. 28*, 87–99. Kirovohrad: KNTU [in Ukrainian].
5. Podatkovyj Kodeks Ukrainy [Tax Code of Ukraine] vid 02.12.2010, № 2755-VI (zi zminamy i dopovnenniamy). (n.d.). zakon4.rada.gov.ua. Retrieved from <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/page35> [in Ukrainian].
6. Synchak, V.P. (2006). Podatkovi instrumenty derzhavnoho rehuliuвання v sil's'komu hospodarstvi [Tax instruments of state regulation in agriculture]. *Universytets'ki naukovi zapysky – The University scientific notes, Vol. 1 (17)*, 322-327 [in Ukrainian].
7. Synchak, V.P. (2008). *Systema opodatkuvannia u sil's'komu hospodarstvi Ukrainy: teoriia, metodolohiia ta praktyka [The Taxation System in Agriculture in Ukraine: Theory, Methodology and Practice]*. Khmel'nyts'kyj : KhUUP [in Ukrainian].
8. Statystychnyj zbirnyk «Sil's'ke hospodarstvo Ukrainy za 2014 rik» [Statistical publication "Agriculture of Ukraine for 2014"]. (n.d.). ukrstat.org. Retrieved from ukrstat.org/uk/druk/publicat/kat_u/publ7_u.htm [in Ukrainian].
9. Statystychnyj zbirnyk «Sil's'ke hospodarstvo Ukrainy za 2015 rik» [Statistical publication "Agriculture of Ukraine for 2015"]. (n.d.). ukrstat.org. Retrieved from ukrstat.org/uk/druk/publicat/kat_u/publ7_u.htm [in Ukrainian].
10. Tulush, L.D. (2014). Efektyvnist' zastosuvannia spetsial'nykh podatkovykh rezhyziv u sferi ahropromyslovoho vyrobnytstva [The effectiveness of the application of special tax regimes in the field of agro-industrial production]. *Vcheni zapysky Universytetu «KROK» – Scientific notes of the University "KROK", Vol. 38*, 68-76 [in Ukrainian].
11. Tulush, L.D. (2008). Napriamy reformuvannia mekhanizmv opodatkuvannia sil's'kohospodars'kykh tovarovyrobnykiv [The Areas of reforming the mechanisms of taxation of agricultural producers]. *Zbirnyk naukovykh prats' Luts'koho natsional'noho tekhnichnoho universytetu – Collection of scientific works of Lutsk National Technical University, Vol. 5 (20)*, 278-285 [in Ukrainian].
12. Yushko, S.V. (2009). Fiksovanyj sil's'kohospodars'kyj podatok: istoriia ta perspektyvy zastosuvannia [Fixed agricultural tax: history and prospects of application]. *Finansy Ukrainy – Finances of Ukraine, 11*, 63-72 [in Ukrainian].

Olena Magopets, Associate Professor, PhD in Economics (Candidate of Economic Sciences)
Central Ukrainian National Technical University, Kropyvnytskyi, Ukraine

Optimization of the Tax Burden of Agricultural Producers in the Context of Applying a Simplified Taxation System

The purpose of this study is to assess the level of the tax burden on agricultural producers in the context of large, medium and small business entities within the framework of applying a simplified taxation system and justifying the possibilities for its optimization.

It was given that most agricultural enterprises choose a simplified system of taxation, the level of tax burden on agricultural producers in the context of large, medium and small businesses was investigated. It is established that within the framework of the application of the existing single tax rates of the fourth group, the level of the tax burden on small business entities is high, which requires an adjustment of the current approaches to taxation of agricultural producers by a simplified taxation system.

The feasibility of optimizing the tax burden on agricultural producers and their balancing between large, medium and small business entities on the basis of applying a differentiated approach to taxation of agricultural producers in the framework of a simplified taxation system that will ensure the fulfillment of fiscal and regulatory tasks of a single tax will be an effective tool for supporting and stimulating the development of small business in agrarian sphere.

agricultural producers, taxpayers, simplified taxation system, single tax, agricultural land, tax rate, tax burden

Одержано (Received) 23.05.2017

Прорецензовано (Reviewed) 24.05.2017

Прийнято до друку (Approved) 29.05.2017

УДК 378.1

А.В. Сало, асп.

Центральноукраїнський національний технічний університет, м. Кропивницький, Україна

Сучасний стан та проблеми фінансового забезпечення вищої освіти в Україні

В статті проаналізовано сучасний стан фінансування вищої освіти в Україні, виокремлені слабкі сторони та недоліки державного механізму фінансування. Досліджена світова практика недержавного фінансування. На основі отриманих результатів сформовані рекомендації щодо покращення фінансового забезпечення вищої освіти, а також щодо активізації науково-дослідницької діяльності ВНЗ.

вища освіта, державне фінансування, недержавне фінансування, альтернативні джерела фінансування ВНЗ, казначейська система виконання бюджету

А.В. Сало, асп.

Центральноукраїнський національний технічний університет, г. Кропивницький, Україна

Современное состояние и проблемы финансового обеспечения высшего образования в Украине

В работе проанализировано современное состояние финансирования высшего образования в Украине, выделены слабые стороны и недостатки государственного механизма финансирования. Исследована мировая практика негосударственного финансирования. На основе полученных результатов сформированы рекомендации по улучшению финансового обеспечения высшего образования, а также по активизации научно-исследовательской деятельности ВУЗов.

высшее образование, государственное финансирование, негосударственное финансирование, альтернативные источники финансирования ВУЗов, казначейская система исполнения бюджета

Постановка проблеми. Система вищої освіти покликана вирішувати ряд стратегічно важливих завдань, таких як підвищення рівня заможності громадян, забезпечення соціальної стабільності громадян та держави, забезпечення потреб ринку праці в висококваліфікованих кадрах, участь у розвитку інноваційних проєктів та забезпечення конкурентоздатності економіки держави. Проте, сучасний стан фінансування вищої школи України не дає їй у повній мірі реалізувати власний