

## СВІТОВА ПРАКТИКА ОПОДАТКУВАННЯ КООПЕРАТИВНИХ ПІДПРИЄМСТВ

**Анотація.** Досліджено практику оподаткування кооперативних підприємств і організацій розвинених країн світу. Проаналізовано фактори впливу на формування системи оподаткування результатів функціонування кооперативних підприємств різних країн. Виділено основні світові системи оподаткування кооперативних підприємств і організацій. Досліджено види податкових преференцій, як інструментів стимулювання діяльності і розвитку окремих видів кооперативів, в функціонуванні яких зацікавлені уряди розвинених держав. Узагальнено досвід оподаткування кооперативних підприємств зарубіжних країн з огляду на доцільність його застосування для підприємств кооперативного сектору національної економіки. Обґрунтовано напрямки удосконалення податкового законодавства для підприємств споживчої кооперації України.

**Ключові слова:** кооперативний рух, кооперація, кооперативні підприємства, податкове законодавство, система оподаткування.

Hrynyuk Nataliia

Kyiv National University of Trade and Economics

## WORLD PRACTICE OF TAXATION OF COOPERATIVE ENTERPRISES

**Summary.** The practice of taxation of cooperative enterprises and organizations of the developed countries of the world is investigated. The factors influencing the formation of the system of taxation, taxation of the operation of cooperative enterprises of different countries are analyzed: the status of the cooperative (non-profit / profitable), the target audience of consumers (shareholders / non-consumers), peculiarities of functioning (narrowly industrial / universal), type and type of activity, etc. The main world systems of taxation of cooperative enterprises and organizations are allocated: the single (general) tax system for all types of enterprises, regardless of organizational and legal form; the general system of taxation, within which certain privileges are applied for cooperative enterprises; special (special) modes of taxation of cooperative enterprises. The types of tax preferences, as tools for stimulating the activity and development of certain types of cooperatives, in the functioning of which interested governments of developed countries are interested in: preferential rates of tax on profit, directed to reserve funds; exemption from taxation of any investments and membership fees to cooperatives; an additional tax, and a tax on immovable property used for business purposes; significant tax breaks in particularly unfavorable years of activity etc. The experience of taxation of cooperative enterprises of foreign countries is generalized, considering the expediency of its application for enterprises of the cooperative sector of the national economy. The peculiarities of the current mechanism of taxation of the results of activity of enterprises of consumer co-operation of Ukraine, namely double taxation (payment of value added tax and income tax), are analyzed. The volume of goods sold to members of the consumer cooperative is analyzed. The directions of perfection of the tax legislation are grounded in view of the legally recognized right of consumer associations of Ukraine to carry out two types of activities: non-business (basic) and business (concomitant).

**Keywords:** cooperative movement, cooperation, cooperative enterprises, tax legislation, taxation system.

**Постановка проблеми.** Кооперативний сектор економіки виступає вагомим складовою в структурі економік розвинених країн світу. Визнаючи беззаперечну значущість кооперативних підприємств і організацій у вирішенні багатьох соціальних і економічних питань, урядові структури провідних країн світу надають суттєву державну підтримку діяльності підприємств кооперативної форми господарювання.

На сьогодні, характерною ознакою успішного соціально-економічного розвитку кооперативів зарубіжних країн є створення на законодавчому рівні системи податкових преференцій для різних форм і видів кооперативних підприємств.

В сучасних умовах глобалізації економіки розвиток вітчизняної кооперації неможливий без використання досвіду і умов діяльності кооперативних підприємств в країнах з розвинутою економікою.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Питання оподаткування кооперативних підприємств у розвинених країнах знаходяться в полі зору багатьох науковців [2; 3; 5; 6; 10; 13].

Не зменшуючи вагомості їх напрацювань, слід зазначити, що потребують подальшого дослідження і систематизації особливості практики оподаткування кооперативних підприємств зарубіжних країн як інструменту податкового стимулювання їх діяльності.

Враховуючи перспективи розвитку міжнародної діяльності України вище означені проблеми набувають особливої актуальності для підприємств кооперативного сектору національної економіки.

**Метою даної статті** є дослідження практики оподаткування кооперативних підприємств розвинених країн світу з огляду на доцільність застосування прогресивного досвіду для підприємств кооперативного сектору національної економіки.

**Виклад основного матеріалу.** Результати дослідження податкового законодавства зарубіжних країн свідчать про відсутність єдиного підходу до оподаткування кооперативних підприємств. Діючі податкові режими щодо кооперативних організацій, як правило, обумовлюються багатьма факторами: статусом кооперативу (неприбутковий/прибутковий), цільовою аудиторією

споживачів (пайовики/непайовики), особливостями функціонування (вузько галузевий/універсальний), типом і видом діяльності тощо.

На сьогодні в світовій практиці можна умовно виділити наступні системи оподаткування кооперативних підприємств:

- єдина (загальна) система оподаткування для усіх видів підприємств незалежно від організаційно-правової форми;

- загальна система оподаткування, в межах якої застосовуються окремі пільги для кооперативних підприємств;

- особливі (спеціальні) режими оподаткування кооперативних підприємств.

Єдина система оподаткування застосовується в країнах, де кооперативні підприємства функціонують на суто комерційних засадах (Австрія, Ірландія, Фінляндія, Норвегія, Швейцарія) [4]. Кооперативи цих країн, маючи податковий статус комерційних компаній, оподатковуються на загальних засадах і сплачують корпоративний податок за традиційними правилами. Крім того, кооперативні підприємства деяких країн сплачують і додаткові податки (податок на нерухоме майно – в Ірландії) [13].

Певним різновидом вище означеної практики сплати податків є застосування в межах загальної системи оподаткування окремих пільг для кооперативних підприємств. Зокрема, в країнах, де кооперативні організації вдало поєднують комерціалізацію діяльності із соціальною спрямованістю (Швеція, Данія, Нідерланди) або спостерігаються тенденції до відродження кооперативних цінностей і принципів діяльності (Великобританія, Німеччина, Бельгія) диференційовано оподатковують дохід членів кооперативу, отриманий у вигляді дивідендів за свою участь у діяльності кооперативної організації (в деяких країнах – аж до повного звільнення від оподаткування дивідендів) [6; 13]. Зокрема, з 2012 року звільнення від податку на дивіденди передбачено для голландських кооперативів, які не входять до холдингу і їх корпоративні права не належать бізнесовим структурам. [18]

Інші країни як інструмент державної підтримки застосовують пільгові ставки оподаткування прибутку (або навіть звільнення від оподаткування) окремих видів діяльності кооперативних підприємств (Німеччина, Франція, Данія, Польща, Румунія, Болгарія, Греція, Туреччина).

Так, у Німеччині звільнені від податків фермерські кооперативи з повним циклом виробництва продукції і пов'язані з ними постачальницькі кооперативи. Крім того, останнім часом в системі оподаткування Німеччини з'явилися пільги для кооперативів, які використовують екологічно чисті технології та альтернативні джерела енергії [20].

Законодавство Франції, визнаючи комерційний характер діяльності кооперативних підприємств, в той же час повністю звільняє від сплати податків на прибуток кооперативи, які працюють в певних галузях (ремісничі, транспортні, морські) [6, с. 47]. Але найбільші пільги мають кооперативи в галузі сільського господарства. Система оподаткування сільськогосподарських кооперативів у Франції передбачає надання їм статусу неприбуткової організації, що обумовлює відсутність по-

двійного оподаткування результатів діяльності; звільнення від податку на прибуток; звільнення від оподаткування частини залишків на рахунку кооперативу, що поступає у вигляді кооперативних виплат пайовикам; сплату професійного мита у розмірі 50% встановленої ставки. Кооперативи зі спільного використання техніки (типу CUMA) повністю звільнюються від сплати податків з прибутку і професійного мита [11].

Для обслуговуючих, збутових та постачальницьких кооперативів Франції податкові пільги розповсюджуються на всі операції по обслуговуванню членів кооперативу. Якщо більш ніж 20% прибутку кооперативу отримано за рахунок діяльності, непов'язаної з метою його створення (відповідно до законодавства кооперативи можуть записати в свої статuti право на надання послуг третім особам, які не є членами, в максимальних рамках 20% від обороту), то податок на прибуток з цієї діяльності сплачується в повному обсязі, але за мінімальною ставкою податку на додану вартість [2; 11]. Крім того, для цих видів кооперативів діють пільгові ставки податку на прибуток, спрямований в резервні фонди.

Кооперативи Греції оподатковуються на рівні комерційних структур за ставкою (35%), але звільнюються від оподаткування будь-які інвестиції і членські внески до кооперативів [2].

В Данії ставка оподаткування прибутку сільськогосподарських кооперативів не перевищує 14,3%, в той час як підприємства інших організаційно-правових форм господарювання сплачують податок на прибуток в розмірі 34% [6, с. 64].

У Польщі кооперативи у галузі виробництва сільськогосподарської продукції звільнюються від прибуткового податку для юридичних осіб і податку на нерухомість [24]. Крім того, для сільськогосподарських кооперативів передбачено звільнення від оподаткування робіт з модернізації засобів, які знаходяться у володінні груп понад п'ять років (з моменту їх реєстрації в органах місцевої влади) [13].

В деяких країнах податкові пільги спрямовані на підтримку діяльності вузькоспеціалізованих кооперативів. Зокрема, виробничі кооперативи Румунії отримали вилучення з оподаткованого доходу всієї суми реінвестованих прибутків [11]. В Болгарії державною підтримкою користується система споживчої кооперації, підприємства якої звільнені від сплати податку на прибуток [11].

Досить цікава система оподаткування кооперативних підприємств діє в Туреччині. З одного боку, кооперативи, маючи статус юридичної особи, сплачують загальнодержавні податки (корпоративний, подоходний, податок на додану вартість, на нерухомість, на придбання транспортних засобів). З іншого боку, споживчі і транспортні кооперативи звільнюються від кооперативного податку за умови обслуговування тільки своїх членів. Подоходний податок такі кооперативи не платять, але сплачують податок на додану вартість за закуплені товари і послуги [22]. Часткове звільнення від податку на додану вартість передбачено для кооперативів, пов'язаних з відновленням і розвитком сільського господарства, системи питного і сільськогосподарського постачання [10, с. 38].

Найбільшу умовну групу утворюють країни, в яких застосовуються спеціальні податкові умо-

ви для функціонування кооперативних підприємств і організацій (Італія, Іспанія, Португалія, США, Канада, Китай).

Доволі розгалуженою системою податкових пільг користуються кооперативи Італії. Маючи статус некомерційних товариств взаємодопомоги, італійські кооперативи уникають подвійного оподаткування, звільнені від податку на корпорації протягом перших 10 років функціонування (в подальшому діє пільгове оподаткування), звільнені від податку на додатковий прибуток корпорацій та інших колективних утворень [3].

Діючі пільгові ставки оподаткування кооперативів залежать від багатьох факторів. По-перше, диференціація ставки прибуткового податку визначається галуззю діяльності кооперативу. Зокрема, ставки основних податків (податку на прибуток кооперативів, податку на місцеве оподаткування) зменшені до рівня 75% від стандартної ставки для сільськогосподарських кооперативів (у тому числі обробних і торгівельних), кооперативів дрібної риболовлі, виробничого сектора й іншим [21].

По-друге, розмір сплати прибуткового податку залежить від рівня соціальних виплат кооперативу. Якщо на соціальні витрати та винагороду припадає більше 60% усіх витрат кооперативу, то він повністю звільняється від сплати прибуткового податку. Якщо ж на ці виплати припадає від 40 до 60% усіх витрат, то кооперативам надається знижка з прибуткового податку в розмірі 50%. Якщо ж соціальні витрати кооперативу менше 40%, то прибутковий податок сплачується в повному обсязі [15].

По-третє, на оподаткування кооперативів впливає дотримання задекларованих цілей обслуговування членів. Зокрема, для споживчих кооперативів, орієнтованих на обслуговування своїх членів, частка неоподаткованого прибутку становить 45%. Для сільськогосподарських, переробних і риболовецьких кооперативів залишається 80% податкового звільнення прибутку, переданого на формування неподільних фондів. Для всіх інших кооперативів, в основному орієнтованих на обслуговування своїх членів, від оподаткування звільняється 70% нерозподіленого прибутку (за винятком кооперативів роздрібною торгівлю). В кооперативах роздрібною торгівлю тільки 30% прибутку звільнено від оподаткування, але не сплачується ставка податку на додану вартість по товарах і послугах, наданих членам кооперативу. Для кооперативів, орієнтованих на обслуговування не членів, використовується стандартна ставка корпоративного податку. Соціальні кооперативи повністю звільнені від податку на прибуток, переданий в їх неподільні фонди [6].

Крім того, в Італії діє система податкових пільг для членів кооперативу: передбачений мінімальний дохід пайовика, який не обкладається податком; повністю звільнений від особистого прибуткового податку дохід членів кооперативів, реінвестований у своє підприємство; звільнені від оподаткування отримані кооператорами привілейовані акції [11].

Особливістю функціонування кооперативної системи Іспанії є абсолютне домінування багато-профільних кооперативів. В якості стимулюючих заходів для кооперативних організацій викорис-

товується знижена ставка податку на прибуток – 18% (замість встановленої ставки 35% для інших корпорацій). Діюче податкове законодавство Іспанії звільняє членів кооперативів від сплати податку з доходів фізичних осіб, звільняються від оподаткування дивіденди, якщо їх розмір не перевищує 15% [6, с. 57]. Обслуговуючі кооперативи також звільняються від податку на майно і капітал.

Значні податкові пільги передбачені для кооперативів у Португалії. Для португальської споживчої кооперації характерно розповсюдження так званих «змішаних» кооперативів, які характеризуються участю держави (як правило, володіє більш ніж 50% капіталу) і юридичних осіб (споживачів продукції/послуг). Згідно чинного податкового законодавства кооперативи Португалії звільнені від податку на корпорації, податку на прибуток, податку на капітал, додаткового податку, і податку на нерухомість, яка використовується для здійснення господарської діяльності [6, с. 142; 11].

Пільговим режимом оподаткування користуються кооперативні підприємства в США, де кооперація користується широкою підтримкою з боку держави. Федеральні закони США про податок на прибуток встановлюють вимоги, щоб податкове законодавство виконувалося або на рівні кооперативу, або на рівні клієнта, тобто кооператив може виступати в ролі податкового агента [6, с. 151]. Грошові кошти, вкладені в кооперативний бізнес, не стають корпоративним доходом, а отже не обкладаються податками. Крім того, для фермерських кооперативів передбачені значні податкові пільги в особливо несприятливі роки, наприклад, у випадку посух і неврожаїв. Пільговий податковий режим передбачений для діяльності кредитних кооперативів, що дозволяє їм виплачувати більш високі (у порівнянні з іншими депозитними установами) відсотки [14, с. 46].

В основу системи оподаткування кооперативів Канади покладено задекларовану мету їх функціонування. Некомерційні кооперативи (неприбуткові корпорації) звільняються від оподаткування прибутку і, навіть, отримують відшкодування сплаченого податку на додану вартість. Комерційні кооперативи, сплачуючи загальні корпоративні податки (податок на прибуток підприємств і Федеральний податок на товари і послуги (податок на додану вартість)), мають певні пільги: дивіденди по акціях сплачують з прибутків після оподаткування, але мають право на податковий кредит (що зменшує податковий тягар акціонерів); патронажні дивіденди відносяться на витрати і таким чином зменшують чистий дохід до оподаткування [1, с. 48–52].

Сільськогосподарські кооперативи Канади, як правило, реєструються як комерційні, що дає можливість сплачувати дивіденди на акціонерний капітал і патронажні виплати залежно від обсягу участі члена кооперативу в діяльності цього кооперативу. Крім того, згідно програми податкових заохочень задля збільшення капіталовкладень сільськогосподарськими і робочими кооперативами та кооперативними федераціями, членам кооперативу надається податкова знижка за інвестиції (які вимагається здійснювати на період не менше п'яти років) у привілейовані акції своїх кооперативів [16].

Спеціальні податкові режими Китаю засновані на державній підтримці певних видів і галузей діяльності. Так, китайські споживчі кооперативи, створюючись за державні кошти і пайові внески пайовиків, користуються певними пільгами: податки починають сплачувати від моменту отримання прибутку або звільняються від оподаткування на п'ять років [17, с. 27]. Фермерські кооперативи звільняються від сплати податків, за умови реалізації виготовленої продукції своїм членам [19, с. 14; 23, с. 3].

**Висновки і пропозиції.** Як свідчать результати дослідження, уряди розвинених держав, визнаючи велику роль діяльності кооперативних підприємств в економіці своїх країн, створюють сприятливі податкові умови для функціонування і розвитку підприємств кооперативної форми господарювання.

Діючі системи оподаткування кооперативів зарубіжних країн враховують, з одного боку, статус кооперативних підприємств і цільову аудиторію їх обслуговування, а з іншого – створюють податкові преференції для тих видів кооперативів, в діяльності і розвитку яких зацікавлена держава.

В Україні найбільш організованою частиною кооперативного сектору економіки є система споживчої кооперації. На сьогодні, на жаль, діюча згідно чинного законодавства система оподаткування доходів юридичних і фізичних осіб не враховує сутнісних характеристик результатів діяльності підприємств системи споживчої кооперації.

Прийняття життєво важливих законів України «Про споживчу кооперацію» [10] та «Про кооперацію» [9] створили необхідну законодавчу базу для забезпечення реалізації кооперативних принципів діяльності. Зокрема, ст. 24 Закону України «Про кооперацію» було законодавчо закріплено право кооперативів реалізовувати товари пайовикам і некооперованим громадянам за різними цінами [9]. Ця норма закону відповідає, по-перше, статусу споживчого товариства як невіддільної організації і, по-друге, створює умови для відновлення в Україні фундаментальної ідеї кооперації – реалізації товарів членам споживчого товариства за фактичною собівартістю.

Але законодавче визнання некомерційного характеру діяльності споживчої кооперації не знайшло адекватного відображення в механізмі оподаткування результатів діяльності споживчих товариств. На сьогодні сплата податку на додану вартість з обсягу товарів, реалізованих членам споживчого кооперативу (згідно з діючим

формулюванням Податкового кодексу) порушує сутність невіддільної діяльності кооперативних підприємств і штучно зменшує суму кооперативних виплат пайовикам.

Кооперативний принцип споживання виводить частину торгових доходів споживчого товариства зі сфери його комерційної діяльності і не дозволяє розглядати їх як торговельний прибуток. Перевищення фінансових коштів над фактичною собівартістю товарів, реалізованих членам споживчого товариства не можна вважати ні доходом, ні прибутком кооперативного підприємства, це скоріше сума авансових платежів, сплата яких обумовлена об'єктивною практикою обліку витрат. За економічною сутністю це – складова сукупних витрат кооперативного підприємства на реалізацію товарів, з яких не може сплачуватися податок на прибуток.

Подвійне оподаткування такого «прибутку», не врегульоване Податковим кодексом України [8], спотворює фундаментальну ідею кооперації і порушує принцип соціальної справедливості, оскільки по-перше, пайовики вже сплатили податок на свої доходи, які вони використали на придбання товарів і, по-друге, їх часткове повернення не пов'язане з процесом створення і перерозподілу доданої вартості.

В той же час, Цивільний кодекс України закріпив право споживчих товариств здійснювати таку діяльність і отримувати прибуток від продажу товарів і надання послуг громадянам, які не є членами споживчого товариства [13]. Таким чином, законодавчо визнано право споживчих товариств України здійснювати два види діяльності – невіддільницьку (основну) і підприємницьку (супутню). Беззаперечно, що з доходів, отриманих від підприємницької діяльності споживчі товариства зобов'язані сплачувати всі податки і платежі згідно діючого законодавства.

В таких умовах назріла життєва необхідність внесення відповідних змін (доповнень) до законів, а можливо і прийняття нових нормативно-правових актів щодо врахування особливостей господарської діяльності споживчих товариств при оподаткуванні їх результатів. Застосування досвіду оподаткування кооперативних підприємств розвинених країн світу сприятиме прискоренню адаптації системи споживчої кооперації України до ринкових умов господарювання і активізації кооперативної форми міжнародної інтеграції з огляду на євроінтеграційні пріоритети міжнародної економічної діяльності України.

## Список літератури:

1. Аналітичне дослідження. Досвід Канади та країн ЄС у сфері політики з підтримки розвитку сільськогосподарських обслуговуючих кооперативів. Київ: Міністерство аграрної політики та продовольства України; Канадське агентство з міжнародного розвитку (CIDA), 2011. 91 с.
2. Білий М.М. Неприбутковий статус кооперативу в системі формування та використання його фінансових ресурсів. URL: [http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc\\_gum/aprer/2009\\_5\\_1/19.pdf](http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_gum/aprer/2009_5_1/19.pdf) (дата звернення: 10.04.2019).
3. Григор'єва С.В. Споживча кооперація країн світу: зарубіжний досвід та проблеми його впровадження в Україні. *Українська кооперація*. 2010. № 3. URL: <http://www.ukrcoop-journal.com.ua/2010-3/num/grigorjeva.htm> (дата звернення: 10.04.2019).
4. Гринюк Н.А. Європейські тенденції розвитку споживчої кооперації: уроки для України. *Молодий вчений*. 2018. № 4(56). URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/molv\\_2018\\_4%282%29\\_100](http://nbuv.gov.ua/UJRN/molv_2018_4%282%29_100) (дата звернення: 15.03.2019).
5. Зубатенко О. Правове забезпечення державної підтримки господарської діяльності кооперативів в Україні. *Господарське право*. 2009. № 10. С. 141–143.
6. Князев В.Г., Черник Д.Г. Налоговые системы зарубежных стран. Москва: ЮНИТИ, 2014. 244 с.
7. Податковий Кодекс України: Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI / Верховна Рада України. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cg> (дата звернення: 09.02.2019).

8. Про кооперацію : Закон України від 10.07.2003 № 1087-IV (зі змінами і доповненнями). *Відомості Верховної Ради України*. 2004. № 5.
9. Про споживчу кооперацію : Закон України від 10.04.1992 № 2687-XII (зі змінами і доповненнями). *Відомості Верховної Ради України*. 1992. № 30.
10. Расбоун Р. Финансирование и налогообложение кооперативов. Москва : ИРИЦ Фермер, 2014. 58 с.
11. *Сайт електронної бібліотеки*. URL: <http://www.lib.ua-ru.net/inode/37679.htm> (дата звернення: 10.03.2019).
12. Цивільний кодекс України : Закон України від 16.01.2003 № 435-IV (зі змінами). *Відомості Верховної Ради України*. 2003. № 40-44. 356 с.
13. Цимбал В.О. З досвіду кооперативних законодавств країн з розвинутою ринковою економікою. URL: <http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc.../282.pdf> (дата звернення: 10.04.2019).
14. Шербак Н.В. Кредитная кооперация. *Законодательство*. 2001. № 3. С. 46–52.
15. Borzaga C., Fontanari E. Le cooperative vitivinicole tra tradizione ed efficienza: Una riflessione sul caso italiano. *Eurasia Working Papers*. 2014. № 64. P. 14–17.
16. Co-operative Investment Plan, Quebec. URL: <http://www.coopcanada.coop/public/html> (дата звернення: 18.02.2019).
17. Deng H., Huang J., Xu Z., Rozelle S. Policy support and emerging farmer professional cooperatives in rural China. *Journal of rural cooperation*. 2011. № 23. P. 23–34.
18. Dutch tax budget 2012 cooperative and substantial interest. Presentation Transcript. URL: <http://www.slideshare.net/paulvanden/dutch-tax-budget-2012-cooperative-and-substantial-interest> (дата звернення: 22.03.2019).
19. Garnevska E., Guozhong L., Shadbolt N. Factors for successful development of farmer cooperatives in Northwest China. *Palmerston North*. 2011. № 5. P. 12–34.
20. Hak K. Faktoren der erfolgreichen Entwicklung der Kreditgenossenschaften in Deutschland. URL: <http://de.agrardialog.ru/activities/details/id/82> (дата звернення: 22.03.2019).
21. Italy: Agriculture sector. URL: <http://www.fao.org/countryprofiles/index.asp?lang=en&iso3=ITA&subj=4> (дата звернення: 19.03.2019).
22. Nedret Durutan Okan, Cuneyt Okan. An overview of cooperatives in Turkey. *FAO Regional Office for Europe and Central Asia, Policy Studies on Rural Transition*, 2013. № 3. 65 p. URL: <http://www.fao.org> (дата звернення: 24.03.2019).
23. Peng Y. Reform and Development of Rural Community-based Cooperative Organizations. *Journal of rural cooperation*. 2008. № 8. P. 1–6.
24. The Cooperative Reform Process in Poland. URL: <http://www.wisc.edu/uwcc/ica/orgs/ica/pubs/studies/Poland2> (дата звернення: 14.02.2019).

## References:

1. Ministerstvo aharnoi polityky ta prodovolstva Ukrainy; Kanadske ahentstvo z mizhnarodnoho rozvytku (2011). Analitichne doslidzhennia. Dosvid Kanady ta krain ES u sferi polityky z pidtrymky rozvytku silskohospodarskykh obsluhovuiuchykh kooperatyviv [Analytical research. Experience of Canada and EU countries in the policy of supporting the development of agricultural servicing cooperatives]. Kyiv: Ministerstvo aharnoi polityky ta prodovolstva Ukrainy; Kanadske ahentstvo z mizhnarodnoho rozvytku (CIDA).
2. Bilyi M.M. (2009). Neprybutkovyi status kooperatyvu v systemi formuvannia ta vykorystannia yoho finansovykh resursiv [Nonprofit status of the cooperative in the system of formation and use of its financial resources]. Available at: [http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc\\_gum/aprer/2009\\_5\\_1/19.pdf](http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_gum/aprer/2009_5_1/19.pdf) (accessed: 10.04.2019).
3. Hryhorieva S.V. (2010). Spozhyvcha kooperatsiia krain svitu: zarubizhnyi dosvid ta problemy yoho vprovadzhennia v Ukraini [Consumer cooperation of countries of the world: foreign experience and problems of its implementation in Ukraine]. *Ukrainska kooperatsiia* (electronic journal), no. 3, pp. 18–22. Available at: <http://www.ukrcoop-journal.com.ua/2010-3/num/grigorjeva.htm> (accessed: 10.04.2019).
4. Hrynyuk N.A. (2018). Yevropeiskii tendentsii rozvytku spozhyvchoi kooperatsii: uroky dlia Ukrainy [European Trends in Consumer Cooperative Development: Lessons for Ukraine]. *Molodyi vchenyi* (electronic journal), no. 4(56), pp. 776–779. Available at: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/molv\\_2018\\_4%282%29\\_100](http://nbuv.gov.ua/UJRN/molv_2018_4%282%29_100) (accessed: 15.03.2019).
5. Zubatenko O. (2009). Pravove zabezpechennia derzhavnoi pidtrymky hospodarskoi diialnosti kooperatyviv v Ukraini [Legal support of state support of economic activity of cooperatives in Ukraine]. *Hospodarske pravo*, no. 10, pp. 141–143.
6. Knyazev V.G., Chernik D.G. (2014). Nalogovye sistemy zarubezhnykh stran [Tax systems of foreign countries]. Moscow : YUNITI. (in Russian)
7. Podatkovi Kodeks Ukrainy : Zakon Ukrainy vid 02.12.2010 № 2755-VI / Verkhovna Rada Ukrainy Available at: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cg> (accessed: 09.02.2019).
8. Про кооперативи : Закон України від 10.07.2003 № 1087-IV (зі змінами і доповненнями). *Відомості Верховної Ради України*. 2004. № 5.
9. Про споживчу кооперацію : Закон України від 10.04.1992 № 2687-XII (зі змінами і доповненнями). *Відомості Верховної Ради України*. 1992. № 30.
10. Rasboun R. (2014). Finansirovanie i nalogooblozhenie kooperativov [Financing and taxation of cooperatives]. Moscow : IRIC Fermer. (in Russian)
11. Sajt ehlektronnoj biblioteki. Available at: <http://www.lib.ua-ru.net/inode/37679.htm> (accessed: 10.03.2019).
12. Tsyvilnyi kodeks Ukrainy: Zakon Ukrainy vid 16.01.2003 № 435-IV (zi zminamy). *Vidomosti Verkhovnoi Rady Ukrainy*. 2003. № 40-44. 356 p.
13. Tsybmal V.O. Z dosvidu kooperatyvnykh zakonodavstv krain z rozvyne-noiu rynkovoiu ekonomikoiu [From the experience of cooperative laws of developed market economies]. Available at: <http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc.../282.pdf> (accessed: 10.04.2019).
14. Shcherbak N.V. (2001). Kreditnaya kooperatsiia [Credit Cooperation]. *Zakonodatel'stvo*, no. 3, pp. 46–52.
15. Borzaga C., Fontanari E. (2014). Le cooperative vitivinicole tra tradizione ed efficienza: Una riflessione sul caso italiano. *Eurasia Working Papers*, no. 64, pp. 14–17.
16. Co-operative Investment Plan, Quebec. Available at: <http://www.coopcanada.coop/public/html> (accessed: 18.02.2019).
17. Deng H., Huang J., Xu Z., Rozelle S. (2011). Policy support and emerging farmer professional cooperatives in rural China. *Journal of rural cooperation*, no. 23, pp. 23–34.

18. Dutch tax budget 2012 cooperative and substantial interest. Presentation Transcript. Available at: <http://www.slideshare.net/paulvandent/dutch-tax-budget-2012-cooperative-and-substantial-interest> (accessed: 22.03.2019).
19. Garnevska E., Guozhong L., Shadbolt N. (2011). Factors for successful development of farmer cooperatives in Northwest China. *Palmerston North*, no. 5, pp. 12–34.
20. Hak K. Faktoren der erfolgreichen Entwicklung der Kreditgenossenschaften in Deutschland. Available at: <http://de.agrardialog.ru/activities/details/id/82> (accessed: 22.03.2019).
21. Italy: Agriculture sector. Available at: <http://www.fao.org/countryprofiles/index.asp?lang=en&iso3=ITA&subj=4> (accessed: 19.03.2019).
22. Nedret Durutan Okan, Cuneyt Okan (2013). An overview of cooperatives in Turkey. *FAO Regional Office for Europe and Central Asia, Policy Studies on Rural Transition* (electronic journal), no. 3, 65 p. Available at: <http://www.fao.org> (accessed: 24.03.2019).
23. Peng Y. (2008). Reform and Development of Rural Community-based Cooperative Organizations. *Journal of rural cooperation*, no. 8, pp. 1–6.
24. The Cooperative Reform Process in Poland. Available at: <http://www.wisc.edu/uwcc/ivic/orgs/ica/pubs/studies/Poland2> (accessed: 14.02.2019).