

**ПОЛТАВСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ АГРАРНИЙ УНІВЕРСИТЕТ**  
**Факультет обліку та фінансів**  
**Кафедра фінансів, банківської справи та страхування**

**Пояснювальна записка**

до кваліфікаційної роботи  
на здобуття ступеня вищої освіти Магістр

на тему: «Оподаткування доходів юридичних осіб: стан та напрями розвитку»

Виконав: здобувач вищої освіти  
за освітньо-професійною програмою  
Фінанси, банківська справа та страхування  
спеціальності 072 Фінанси, банківська справа  
та страхування  
ступеня вищої освіти Магістр  
Ісаєнко Артур Вячеславович

Полтава - 2023 року

## ЗМІСТ

	ст.
Вступ.....	5
Розділ 1. Теоретичні засади формування та розвитку механізмів оподаткування юридичних осіб.....	8
1.1. Економічна сутність та роль податків в господарській діяльності підприємств платників.....	8
1.2. Науково-методичні засади справляння податків та формування елементів податкової системи.....	15
Розділ 2. Сучасна практика оподаткування підприємств.....	23
2.1. Фінансовий механізм прямого оподаткування юридичних осіб.....	23
2.2. Оцінка досягнутого рівня справляння на підприємстві податку на додану вартість.....	31
Розділ 3. Перспективи удосконалення діючих механізмів оподаткування юридичних осіб.....	37
3.1. Податкове планування як метод оптимізації податкової політики підприємства в частині сплати податків.....	37
3.2. Зарубіжний досвід оподаткування підприємств та можливості його застосування в Україні.....	43
Висновки.....	50
Список використаних джерел.....	52
Додатки.....	58

## ВСТУП

**Актуальність теми.** Застосування податків є одним з економічних методів керування і забезпечення взаємозв'язку загальнодержавних інтересів із комерційними інтересами підприємців і підприємств, незалежно від відомчої підпорядкованості, форм власності й організаційно-правової форми підприємства. За допомогою податків визначаються взаємовідносини підприємств усіх форм власності з державними і місцевими бюджетами, із банками, а також із вищестоящими організаціями. За допомогою податків регулюється зовнішньоекономічна діяльність, формується госпрозрахунковий прибуток і прибуток підприємства.

У нинішніх умовах стабільне функціонування підприємства значною мірою залежить від правильного вибору його податкової політики, оскільки податки становлять вагомую частину його витрат. Під податковою політикою підприємства розуміють систему заходів, що проводяться ним у сфері податкового обліку, нарахування та сплати податків, податкового планування.

Питання оподаткування юридичних осіб входять в коло наукових інтересів багатьох вчених. Зокрема, даній проблематиці присвячено праці вітчизняних вчених В. Андрущенко, О. Василика, В. Вишневського, М. Дем'яненка, Д. Деми, О. Кириленко, А. Крисоватого, М. Кучерявенка, П. Лайка, І. Лукінова, І. Луніної, А. Поддєрьогіна, А. Соколовської, Л. Тулуша, В. Федосова та інших.

В цілому, маючи опосередкований вплив на економіку, оподаткування потребує постійної пильної уваги, оскільки будь-які деформації його механізму можуть мати непередбачувані наслідки. Саме це обумовлює актуальність обраного напрямку дослідження.

**Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами.** Кваліфікаційна робота виконана в межах програми науково-дослідних робіт кафедри фінансів, банківської справи та страхування за темою „Удосконалення механізму фінансової діяльності підприємств, організацій і установ”.

**Мета та завдання дослідження.** Метою кваліфікаційної роботи визначено

в напрямку дослідження теоретико-методологічних засад організації та практичних аспектів оподаткування юридичних осіб, з одночасним пошуком шляхів її вдосконалення в сучасних умовах, розвитку аграрних підприємств.

Для досягнення поставленої мети, виконуються наступні завдання: визначити економічну сутність податків, та їх роль в господарській діяльності підприємства; розкрити теоретичні засади формування податкової політики підприємства; аналітично дослідити діючу практику прямого та непрямого оподаткування окремої юридичної особи (аграрного підприємства) підприємства; розробити перспективні напрями оптимізації податкової політики підприємства шляхом зміни режиму оподаткування та використання податкового планування; опрацювати зарубіжний досвід оподаткування підприємств, виділивши при цьому найбільш адаптовані до вітчизняних реалій її елементи;

**Предмет і об'єкт дослідження.** Об'єктом дослідження є фінансовий механізм оподаткування підприємств.

Предмет дослідження складають теоретичні та практичні аспекти реалізації податкової політики юридичних осіб, що функціонують в галузі сільськогосподарства.

**Методи дослідження.** Дослідження в кваліфікаційній роботі проводилося згідно з методологією системного підходу до вивчення економічних процесів і явищ. У роботі використані наступні методи наукових досліджень: абстрактно-логічний; узагальнення; розрахунково-конструктивний; порівняння; графічний; прогнозний тощо.

**Інформаційна база.** Теоретичну базу кваліфікаційної роботи становлять сукупність загальнонаукових та спеціальних прийомів і методів дослідження.

Базою для виконання кваліфікаційної роботи виступало ХХХ, зокрема матеріали, що включають відповідну фінансову, статистичну та податкову звітність.

**Наукова новизна та практичне значення одержаних результатів.** В кваліфікаційній роботі набуло подальшого розвитку дослідження щодо удосконалення діючої практики та прагматики оподаткування юридичних осіб за ра-

хунок ефективного податкового планування та покращення відносин із податковими органами. Практичне значення відображається в окремих висновках і пропозиція, можуть бути використані у діяльності підприємств і підтверджуються відгуком.

**Особистий внесок здобувача.** Кваліфікаційна робота є самостійно виконаним науковим дослідженням. Усі розробки та пропозиції, що містяться в роботі, належать особисто автору.

**Апробація результатів дослідження.** Результати дослідження доповідалися й одержали позитивну оцінку на ІХ всеукраїнській науково-практична інтернет-конференція молодих вчених [„Наукове забезпечення розвитку національної економіки: досягнення теорії та проблеми практики”] (м. Полтава, 2022) та на III International Scientific and Theoretical Conference [„The driving force of science and trends in its development”] (Coventry, United Kingdom, 2022)

**Публікації.** За результатами досліджень опубліковано 2 наукових праці загальним обсягом 0,42 др. арк.

**Структура та обсяг кваліфікаційної роботи.** Кваліфікаційна робота складається з вступу, трьох розділів, висновків, додатків, списку використаних джерел, що нараховує 56 найменувань, містить 11 таблиць, 12 рисунків, 16 додатків. Основний зміст кваліфікаційної роботи викладено на 57 сторінках друкованого тексту.

# РОЗДІЛ 1

## ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ФОРМУВАННЯ ТА РОЗВИТКУ МЕХАНІЗМІВ ОПОДАТКУВАННЯ ЮРИДИЧНИХ ОСІБ

### 1.1. Економічна сутність та роль податків в господарській діяльності підприємств платників

Одним з найважливіших засобів державного впливу на соціально-економічний розвиток країни є податки та податкові пільги. Саме податки, як засвідчує економічна історія, завжди використовувались державою як найдійовіший важіль регулювання економічних процесів.

За економічною сутністю податки є обов'язковими платежами, що вилучаються державою з доходів юридичних чи фізичних осіб до відповідного бюджету для фінансування витрат держави, передбачених її конституцією та іншими законодавчими актами. Це одна із форм вирівнювання доходів юридичних і фізичних осіб з метою досягнення соціальної справедливості й економічного розвитку. Вилучаючи частину доходів підприємців і громадян, держава гарантує їх ефективніше використання для задоволення потреб суспільства в цілому й досягнення на цій основі зростання його добробуту. На перший погляд, податки виражають односторонні відносини держави з підприємцями та населенням під час їх сплати. Однак це лише поверховий підхід до вивчення цих явищ і процесів. На ділі податки дають змогу мати зворотний зв'язок із платниками завдяки фінансуванню відповідних витрат [51].

Цьому процесові приділяється велика увага з боку фінансової науки, і в ньому виявляється економічна сутність функцій держави та її реалізація.

У працях вітчизняних економістів даються різні визначення податків. Зокрема зазначено, що „податки” – частина національного доходу, що вилучається державою у населення через позаекономічний та економічний примус здебільшого на еквівалентній основі з метою виконання її соціально-економічних, політичних, правових функцій та встановлення військових цілей.

М. Шаповал характеризує податки як „обов’язкові платежі, що їх встановлює держава для юридичних та фізичних осіб з метою формування централізованих фінансових ресурсів, які забезпечують фінансування державних витрат”. Він відзначає, що „податки – особлива сфера виробничих відносин, а також найважливіший економічний важіль, що регулює взаємовідносини між юридичними й фізичними особами та державою в умовах ринку” [56].

Проте більшість авторів традиційне тлумачення сутності податків розглядає як суто економічну категорію. Так, В. В. Лащак вважає, що податки мають не лише характер грошових відносин, а й відтворюють процес примусового відчуження частки доходів, односторонній рух вартості без еквівалентного обміну. Таке твердження сприймається як теорія суспільних благ, згідно з якою через механізм оподаткування здійснюється оплата суспільних благ державного походження, тобто, відбувається обмінна операція ринкового типу за схемою податки – блага, що не має під собою жодних підстав [33].

Для І. О. Лютого податки за своїм економічним змістом відображають фінансові відносини між державою і платниками, що мають односторонній характер – від платників податків до держави [46].

Розглянуті інтерпретації викликають бажання запропонувати власну дефініцію: податки – частина приватних ресурсів, в обмін на блага цивілізованого існування, наявні, одержані або ті, що стануть доступними у майбутньому, передана громадянами у розпорядження держави у формі грошових внесків. Отже, в нашому розумінні поняття податки включає відносини власності, а також чинник часу і перерозподілу ресурсів між минулими, нинішніми і майбутніми поколіннями.

Об’єктивною реальністю є те, що за наявних економічних умов підприємницької структури та громадяни повинні віддавати частку своїх доходів на загальнодержавні суспільні потреби, а натомість одержувати від держави безплатні блага та послуги.

Історія цивілізації свідчить, що в різні періоди розвитку суспільства вводились різноманітні податки: на землю, майно, прибуток, цінні папери, спад-

щину та дарування, додану вартість, заробітну плату, акцизи, збори й відрахування, на автомобілі, коней, собак, продуктивну худобу та птицю, бджіл, податки на податки і податки на неодружених чоловіків, податки на бороду, вікна, двері тощо [23].

Податкова система виникла і розвивалась разом з державою. На найдавніших ступенях державної організації початковою формою оподаткування можна вважати жертвоприношення, яке не було основане виключно на добровільних засадах. Жертвоприношення було неписаним законом і, таким чином, стало примусовою виплатою чи збором.

Найдавнішим джерелом державних доходів були домени, або державне майно, землі, ліси.

Іншим джерелом державних доходів виступали регалії – дохідні прерогативи казни, певні галузі виробництва, види діяльності, що приймалися у виключне користування казни і виключалися з суспільного обороту, із сфери діяльності населення.

Головними передумовами виникнення податків є перехід від натурального господарства до грошового та виникнення держави.

З кінця XV століття питанням оподаткування починають приділяти більше уваги. Перша фінансова література з'явилася у Італії (Діомеде Карафа, Нікколо Маккіавеллі). На відміну від Фоми Аквінського, який називав податки «дозволеною формою пограбування», італійці сприймали їх як надзвичайний, але не «осудний» дохід.

Німецький вчений та економіст XVII століття Л. фон Секендорф вперше стверджував про існування зв'язку між рівнем розвитку національного господарства, рівнем доходів та спроможністю сплачувати податки. Наприкінці XVIII століття найпомітніший вплив на розвиток фінансів справляють погляди французьких фізіократів. Саме у фізіократів бачимо обґрунтування зв'язку між оподаткуванням та обсягами й ефективністю виробництва. Останнє до сьогодні дає нам підґрунтя для теоретичного конструювання регулювальної функції податків.

Швейцарський мислитель Ж. Сімонді вбачає у податках потужний важіль соціального регулювання. Він був упевнений, що саме цей перерозподільний механізм може привести до поліпшення становища громадян. На цій підставі він обґрунтував необхідність скорочення непрямих податків, встановлення неоподатковуваного мінімуму, та запровадження прогресії в оподаткуванні. Однак, вже у другій половині XIX ст. провідний французький економіст П. Леруа-Больє виступає категорично проти прогресивного оподаткування. Він заперечує можливість ефективного господарювання держави та визначає великий капітал єдиним рушієм економічного прогресу, а тому не сприймає прогресивну шкалу податків, захищаючи інтереси великих капіталістів.

Найбільший успіх у цьому напрямку в другій половині XX століття досягла група американських економістів під керівництвом А. Лаффера. Згідно з теорією А. Лаффера існує гранична ставка, перевищення якої матиме своїм наслідком як скорочення офіційного сектору економіки, так і різке падіння доходів бюджету [18].

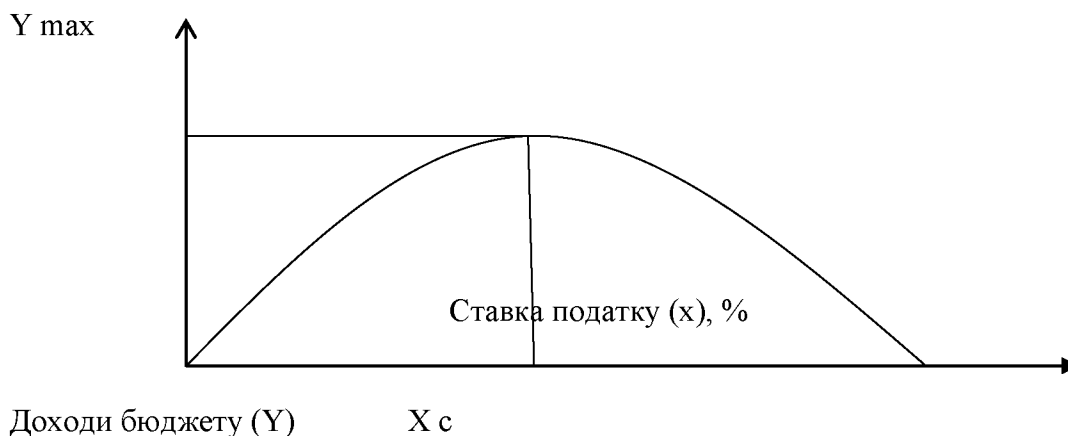


Рис. 1.1. Крива Лаффера

Основна ідея полягає в тому, що із зростанням податкової ставки від 0 до 100 % податкові надходження поступово зростають до свого максимального рівня  $Y_{max}$ , а потім знову зменшуються до нуля.

На думку Лаффера, податкові надходження до бюджету знижуються після точки  $Y$ , адже більш високі податкові ставки стримують економічну актив-

ність, а доходи в бюджет скорочуються. Професор Лаффер спробував теоретично довести, що при ставці податку більше 50 % різко знижується ділова активність фірм і населення в цілому. Необхідно знайти такий рівень податкової ставки, за якої надходження в бюджет будуть найбільшими. Світовий досвід свідчить, що найбільший ефект дає податкова ставка на рівні 30–35 %.

Найбільшого розквіту податки отримують за умов розвиненої ринкової економіки. Саме вони стають об'єктивним елементом фінансових відносин між державою та юридичними й фізичними особами. Формується завершена модель податкової системи кожної держави. Вона включає методи й об'єкти оподаткування, ставки податків, терміни їх сплати, контроль за надходженням та витрачанням.

Податки стають ефективним знаряддям втілення державної політики з питань економіки та соціального розвитку. Змінюються не тільки їх види і форми справляння, а й саме ставлення до них. За допомогою податків здійснюється перерозподіл валового внутрішнього продукту в територіальному та галузевому аспектах, а також між різними, соціальними групами. Цей перерозподіл згладжує вади ринкового саморегулювання, створює додаткові стимули для ділової та інвестиційної активності, мотивації праці, підтримання рівня зайнятості. При розвиткові ринкової економіки податки становляться найзначущішим методом впливу держави на внутрішній ринок, тобто на суб'єкти господарювання. Таким чином податки відіграють велике значення не тільки для держави, у вигляді надходжень до бюджету, а й для підприємств, у вигляді додаткових витрат [24].

Значення податків полягає перш за все у їх функціях, але з точки зору держави та суб'єктів господарювання трактуються вони по різному. Це пояснюється перш за все не повним виконанням задумки певних податків державою. Однією з функцій податків є стимулююча, при цьому з боку держави вона виконується в повному обсязі, а з боку підприємств вона набуває рис фіскальності і з кожним роком все більше й більше. Яскравим прикладом є особливості сплати податку на прибуток, який тепер деякі підприємства будуть сплачувати

авансованими платежами. І знову прослідковується невідповідність між задуманим та втіленим, з боку держави це знову один із методів стимулювання до збільшення прибутковості підприємств, але зважаючи на не стійку економічну ситуацію в країні ті ж підприємства будуть здебільшого сплачувати більші податки а ніж повинні, що означає більші витрати і зменшення прибутковості, а отже це повністю не відповідає поставленим цілям держави. Але все ж таки держава покращує становище підприємств зменшенням податкових ставок по найпоширеніших і найчастіше сплачуваних податках таких як податок на додану вартість та податок на прибуток. Що в ідеї повинно забезпечити не тільки зменшення податкового навантаження на суб'єкти господарювання а й збільшити податкові надходження до бюджету шляхом виведення з тіні деякої частини підприємств [22].

Кожен податок по різному впливає на діяльність підприємств. Тому вони й поділені на певні групи. Класифікація податків наведена на рис. 1.2 [11].

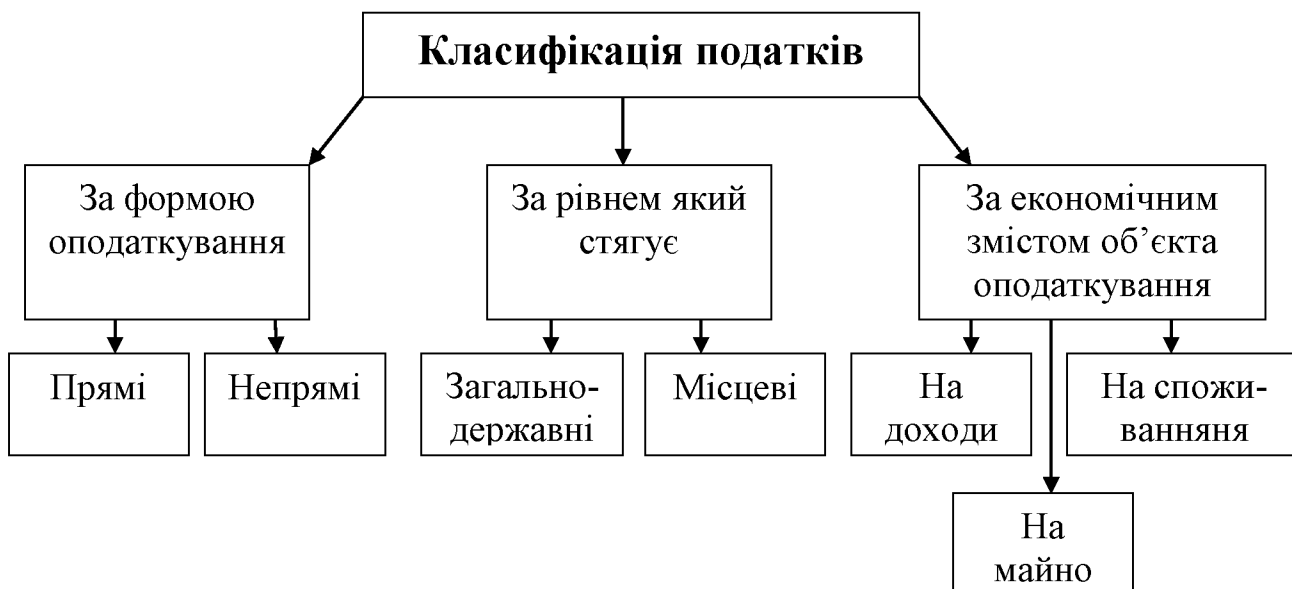


Рис. 1.2. Класифікація податків за окремими класифікаційними ознаками

Найбільший вплив на діяльність платника суб'єкта господарювання мають прямі податки. Оскільки їхній розмір прямо залежить від результатів фінансово-господарської діяльності підприємства.

Звичайно не можна сказати, що не прямі податки не впливають на фінан-

сово-господарську діяльність підприємства, а в особливості на її фінансовий результат. Впливають але опосередковано, оскільки закладаються підприємствами в ціну новоствореної продукції чи наданої послуги. Хоча підприємства і повертають свої кошти, сплачені до бюджету у вигляді не прямих податків, через отримані доходи від продажу продукції, проте їхні доходи зменшуються, оскільки податок закладається в ціну то ціна зростає, а отже все менше споживачів зможуть дозволити купляти дану продукцію в тому обсязі що раніше, або купляти взагалі, що в кінцевому результаті призведе до погіршення фінансового результату діяльності суб'єкта господарювання.

Як вже зазначалось податки для платника являються преш за все витратами на які припадають велика частка з суми всіх витрат. В цьому на нашу думку й проявляється головний вплив податків на суб'єкт господарювання.

Підприємство в більшій або меншій мірі може варіювати впливом держави у вигляді податків з нього, це так звана податкова політика підприємства в вузькому її змісті. Повністю звільнитися від впливу державного контролю суб'єктам господарювання не можливо, але зменшити його – так [45].

Для кожного підприємства вплив податків залежить від певних чинників: системи оподаткування на якому воно знаходиться; особливостей його діяльності; території на якій воно діє; виходу чи не виходу за межі країни; певних його особливостей; наявності чи відсутності певних пільг.

Значення податків в нашій країні для суб'єктів господарювання полягає не тільки в їх економічній сутності, а й в тому що постійні зміни в оподаткуванні не дають змоги підприємствам повністю підстроїтися під ту чи іншу систему оподаткування. Тобто ефективно використовувати податкове планування та удосконалювати свою податкову політику.

Новий Податковий кодекс кардинально змінив податкову систему, і постійно змінюється і буде змінюватися в майбутньому. Внаслідок чого підприємствам постійно приходится пристосовуватися до цих змін [48].

Підсумовуючи вищесказане, можна говорити, що податки в мають перш за все фіскальне значення для підприємств, і держава хоча й робить спроби щоб

це змінити але не завжди вони виправдовують себе, а іноді погіршують становище. Також на ряду із економічним значенням податків для підприємства потрібно також враховувати постійні зміни в податковому законодавстві які також наносять відбиток на господарську діяльність підприємства, оскільки не вчасне реагування підприємства на останні зміни в податковому законодавстві можуть призвести до його порушення і як наслідку сплати штрафів та пені, а це додаткові витрати.

## **1.2. Науково-методичні засади справляння податків та формування елементів податкової системи**

Відомі автори наукових праць та дисертаційних досліджень по різному визначають суть податкової політики підприємства, одні вважають її вибором найбільш ефективних варіантів здійснення податкових платежів за наявності альтернативних варіантів його господарської діяльності, характеризуючи лише організаційний аспект її формування, інші, визначають її як сукупність методів, методологічних прийомів, принципів планування, організації та контролю за обчисленням та сплатою податків підприємства не вказуючи при цьому її кінцевої мети, або визначають її як основну ланку мінімізації податкових платежів, що з нашої точки зору може не завжди відповідати стратегічним потребам підприємства [31].

Податкова політика підприємства – це постійна, організована, системна, цілеспрямована діяльність керівництва щодо розподілу обов'язків та повноважень між структурними підрозділами підприємства, які беруть участь в процесі оподаткування, на основі сформованих принципів з метою формування процедур і правил, які визначають для підприємства ефективну організацію процесу оподаткування. Досягнення цієї мети зумовлює необхідність формування її структурних елементів (табл. 1.1) [44].

Податкова політика розробляється на різних рівнях управління – від дер-

жавного управління до управління підприємством, фірмою. Але при цьому треба зважати, що кожен рівень має певну мету, завдання і повинен мати єдиний напрям діяльності та співвідношення з іншими рівнями.

Таблиця 1.1

### Структурні елементи податкової політики підприємства

Структурні елементи	Характеристика
Ціль	Збільшення фінансових ресурсів для збільшення темпів розвитку операційної діяльності
Сутність	Вибір оптимальних варіантів фінансово-господарської діяльності
Мета	Зменшення податкових зобов'язань
Завдання	Формування податкової моделі
Елементи	<ul style="list-style-type: none"> <li>– об'єкти оподаткування</li> <li>– механізми оподаткування по кожному об'єкту</li> <li>– суб'єкти оподаткування</li> <li>– графіки податкових витрат</li> </ul>
Методи	<ul style="list-style-type: none"> <li>– розрахунково-аналітичний</li> <li>– нормативний</li> <li>– порівняльний аналіз</li> <li>– економіко-математичні методи</li> </ul>
Принципи	<ul style="list-style-type: none"> <li>– планове визначення суми передбачених податкових платежів</li> <li>– суворе дотримання податкового законодавства</li> <li>– пошук та використання найбільш ефективних господарських рішень, які забезпечують мінімізацію бази оподаткування</li> </ul>
Інструменти	Право застосування всіх засобів, прийомів і способів визначених законодавством для досягнення мети
Види	<ul style="list-style-type: none"> <li>– класична</li> <li>– оптимізаційна</li> </ul>
Компоненти	<ul style="list-style-type: none"> <li>– податкова стратегія</li> <li>– податкова тактика</li> </ul>

Так, головною метою держави є наповнення дохідної частини бюджету. Податкова політика підприємства полягає в тому, щоб зменшити розмір податкових відрахувань. Взаємодія різних рівнів податкової політики відбувається, якщо держава відповідним чином виконує свої обов'язки, а платник згоден з їх якістю і задоволений цим виконанням. Податкова політика повинна вирішувати всі суперечності між різними рівнями управління в державі.

З практичної точки зору розробка податкової політики – це діяльність, пов'язана з перманентним генеруванням способів оптимізації податкового

портфеля підприємства, результатом цього процесу повинний бути податковий план, спрямований на досягнення стратегічних інтересів підприємства, оскільки планування оподатковування має справи не з минулими, а з майбутніми податковими зобов'язаннями, тобто з виконанням фінансових обов'язків, що впливають із сьогоднішніх рішень.

Іншими словами, розробка податкової політики починається з визначення стратегічних цілей підприємства, саме останні формують потребу в прийнятті тих або інших управлінських рішень, у залежності від яких будується структура підприємства і зв'язки усередині неї.

У свою чергу, на кожному конкретному підприємстві система податкового прогнозування базується на визначеній податковій ідеології.

Податкова ідеологія характеризує систему основних принципів здійснення фінансової діяльності конкретного підприємства, обумовлених його «місією» і податковим менталітетом його засновників і менеджерів [51].

Процес формування податкової стратегії підприємства являється досить складним процесом і є основою податкової політики підприємства і здійснюється за декількома етапами (рис. 1.3) [49].

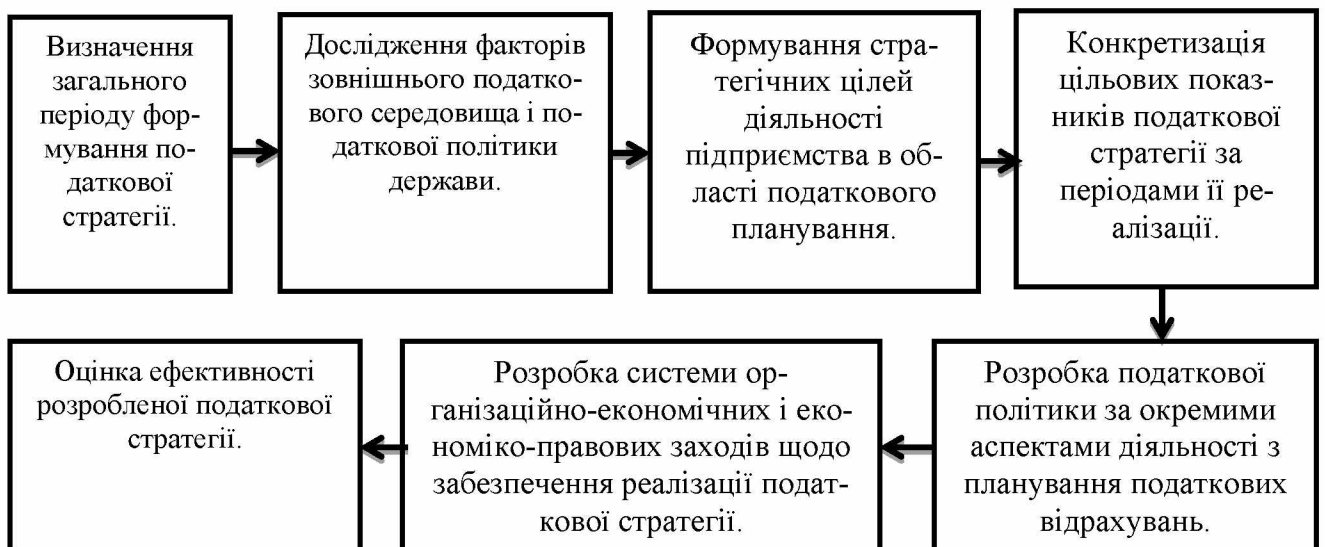


Рис. 1.3. Етапи процесу формування податкової стратегії підприємства

1. Визначення загального періоду формування податкової стратегії. Головною умовою визначення є тривалість періоду, прийнятого для формуван-

ня загальної стратегії розвитку підприємства, оскільки податкова стратегія носить стосовно неї підлеглий характер, вона не може виходити за межі цього періоду (більш короткий період формування податкової стратегії допустимий). Важливою умовою визначення періоду формування стратегії підприємства в області оподаткування є передбачуваність розвитку економіки в цілому, податкової політики держави, кон'юнктури тих сегментів фінансових ринків, з якими пов'язана майбутня фінансова діяльність підприємства, – в умовах нинішнього нестабільного (а за окремими аспектами – непередбаченого) розвитку економіки країни цей період не повинний бути занадто тривалим і в середньому повинний визначатися рамками трьох років.

2. Дослідження факторів зовнішнього податкового середовища і податкової політики держави. Таке дослідження визначає вивчення економіко-правових умов діяльності підприємства з урахуванням сучасного стану податкового поля і можливої їх зміни в майбутньому періоді. Виходячи з того, що стратегія в області оподаткування є частиною фінансової стратегії підприємства, на цьому етапі розробки податкової стратегії аналізується кон'юнктура фінансового ринку і фактори впливу на неї, а також розробляється прогноз кон'юнктури в розрізі окремих сегментів цього ринку, пов'язаних з майбутньою діяльністю підприємства в процесі податкового планування.

3. Формування стратегічних цілей діяльності підприємства в області податкового планування. Головною метою такої діяльності є підвищення рівня добробуту власників підприємства і максимізація рентабельності виробництва за рахунок зниження податкових витрат. Разом з тим, така головна мета вимагає визначеної конкретизації з урахуванням задач і особливостей майбутнього розвитку підприємства. Система податкових стратегічних цілей повинна забезпечувати формування достатнього обсягу власних фінансових ресурсів і високорентабельне використання власного капіталу; оптимізацію податкового портфеля; прийнятність рівня податкових ризиків у процесі здійснення майбутньої господарської діяльності.

4. Конкретизація цільових показників податкової стратегії за періодами її

реалізації. У процесі цієї конкретизації забезпечується динамічність представлення системи цільових стратегічних нормативів податкового планування, а також їх зовнішня і внутрішня синхронізація в часі. Зовнішня синхронізація передбачає узгодження в часі реалізації розроблених показників податкової стратегії з показниками загальної і фінансової стратегії підприємства, а також із прогнозованими змінами податкової політики держави. Внутрішня синхронізація передбачає узгодження в часі всіх цільових стратегічних нормативів податкового планування між собою.

5. Розробка податкової політики за окремими аспектами діяльності з планування податкових відрахувань. Цей етап формування фінансової стратегії є найбільш відповідальним. Податкова політика являє собою форму реалізації податкової ідеології і податкової стратегії підприємства в розрізі найбільш важливих аспектів діяльності в області податкового планування і на окремих етапах її здійснення. На відміну від податкової стратегії в цілому, податкова політика формується лише за конкретними напрямками податкового планування на підприємстві, що вимагає забезпечення найбільш ефективного управління для досягнення головної стратегічної мети цього процесу.

6. Розробка системи організаційно-економічних і економіко-правових заходів щодо забезпечення реалізації податкової стратегії. У системі організаційно-економічних заходів передбачається формування на підприємстві „центрів податкової відповідальності” різних типів; визначення прав, обов'язків і міри відповідальності їх керівників за результати податкового планування; розробка системи стимулювання працівників за внесок у підвищення ефективності податкового планування.

7. Оцінка ефективності розробленої податкової стратегії. Така оцінка є заключним етапом стратегічного податкового планування підприємства і проводиться за наступними основними параметрами: погодженість податкової стратегії підприємства з загальною стратегією його розвитку; погодженість податкової стратегії підприємства з передбачуваними змінами зовнішнього середовища; внутрішня збалансованість податкової стратегії; реалістичність

податкової стратегії; прийнятність рівня ризиків, пов'язаних з реалізацією податкової стратегії; результативність розробленої податкової стратегії тощо.

Розроблена підприємством податкова політика потребує оцінки її ефективності. Така оцінка здійснюється за допомогою системи відповідних показників, основними із яких, на нашу думку, можуть бути [27]:

а) коефіцієнт ефективності оподаткування. Він дозволяє отримати найбільш узагальнену характеристику ефективності вибраної податкової політики, показує як співвідносяться між собою показники чистого прибутку і загальної суми податкових платежів. Розрахунок цього показника здійснюється за формулою:

$$E_0 = \text{ЧП} / \text{Пз}, \quad (1.1)$$

де:  $E_0$  – коефіцієнт ефективності оподаткування;

ЧП – запланована (або цільова) сума чистого прибутку, тис. грн;

Пз – загальна сума запланованих податкових платежів, тис. грн.

в) податкова місткість фінансових ресурсів. Показник може бути використаний для визначення суми податкових платежів, які приходяться на одиницю сформованих фінансових ресурсів. Ми пропонуємо здійснювати розрахунок цього показника за формулою:

$$\text{ПМФР} = \text{Пз} / \sum \text{ФР}, \quad (1.2)$$

де: ПМФР – запланована податкова місткість фінансових ресурсів;

Пз – загальна сума запланованих податкових платежів, тис. грн.;

ФР – запланований обсяг фінансових ресурсів, тис. грн.

г) коефіцієнт пільгового оподаткування. Може використовуватись для визначення ефективності використання підприємством наданих законодавством пільг по податковим платежам в цілому (або по окремим видам податків). Розрахунок цього показника здійснюється за формулою:

$$K_{пп} = \frac{\sum ПП}{\sum ПП + Пз}, \quad (1.3)$$

де:  $K_{пп}$  – коефіцієнт пільгового оподаткування;

$\sum ПП$  – загальна сума податкових пільг, яка використовується підприємством, тис. грн.;

$Пз$  – загальна сума запланованих податкових платежів, тис. грн.

За допомогою запропонованих показників оцінюються альтернативні варіанти податкової політики підприємства, порівняння яких дозволить вибрати для реалізації найбільш ефективну версію. При цьому багато питань, пов'язаних з податковим плануванням, вирішуються найбільш раціональним формуванням облікової політики з точки зору оптимізації податкових платежів.

Виходячи з критерію впливу на податкове навантаження плановані дії можуть, за словами А. Захаріна, бути оптимізаційними, спрямованими на мінімізацію податкових відрахувань підприємства, і тривіальними, або, як їх називають у літературі, заходами щодо класичного податкового планування [24].

Заходи щодо класичного податкового планування містять у собі організацію правильного обліку і звітності, планування економічної діяльності в рамках, визначених законом, і своєчасну сплату податків. Для реалізації цих цілей необхідно чітко і грамотно вести бухгалтерський і податковий облік, належним чином оформляти первинні бухгалтерські документи, відслідковувати зміни в поточному податковому законодавстві.

Підприємство повинне користуватися всіма можливими простими і доступними пільгами, у тому числі по розстрочці податкових платежів, наприклад, за допомогою використання податкових кредитів і інших розстрочок, наданих як місцевими органами влади, так і на національному рівні. Іноді в екстрених економічних ситуаціях підприємство може піти і на затримки податкових платежів, чітко уявляючи наслідки подібних дій і варіанти врегулювання надалі своїх відносин з податковими органами.

Оптимізація заходів податкового менеджменту припускає якісно інший

підхід до організації бізнесу. До звичайних критеріїв побудови бізнесу необхідно додати (і постійно враховувати) критерій мінімізації податків. Усю систему економічних, фінансових і правових відносин підприємства необхідно розглядати під кутом мінімізації податків і проводити комплекс відповідних заходів.

Таким чином, оптимізація податкового портфеля підприємства базується на законодавчо встановлених різних видах податкових режимів і пільг і залежить від причин системного характеру. У сучасній динамічній і складній економічній системі заздалегідь прорахувати всі податкові наслідки найрізноманітніших економічних дій підприємства принципово неможливо, тому завжди існують дії, більш вигідні підприємству платнику податків.

## РОЗДІЛ 2

### СУЧАСНА ПРАКТИКА ОПОДАТКУВАННЯ ПІДПРИЄМСТВ

#### 2.1. Фінансовий механізм прямого оподаткування юридичних осіб

ХХХ, на матеріалах якого виконувалось дослідження є сільськогосподарським підприємством, яке має права юридичної особи, володіє відокремленим майном, від свого імені набуває майнові та особисті немайнові права, вступає в зобов'язання, орендує майно та землю, здійснює будь яку виробничу, комерційну, посередницьку та іншу господарську діяльність, що не суперечить чинному законодавству і Статуту, з метою одержання прибутку.

З метою проведення аналізу фінансового стану ХХХ слід розглянути сукупність показників, що характеризують: майновий стан, фінансову стійкість, ліквідність та платоспроможність, фінансові результати і рентабельність, ділову активність підприємства тощо, використовуючи інформацію з балансу (Звіту про фінансовий стан) (додатки: А, Б, В) та звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) (додатки: Г, Д, Е).

Види і послідовність формування фінансових результатів підприємства з врахуванням сформованих окремо доходів та витрат проаналізовано в табл. 2.1 (додаток Ж).

Дані табл. 2.1 свідчать про позитивний момент в діяльності ХХХ, що полягає в покращенні його фінансових результатів за період 2020 – 2021 рр. Так, величина чистого прибутку на підприємстві за цей період зросла більше ніж на третину з 16007 тис. грн до 22074 тис. грн. За наступні два роки, в зв'язку з військовим станом та негативними тенденціями розвитку фінансово-економічної системи держави в цілому, ситуація змінилась – з'явилися негативні тенденції, що відображає факт зниження рівня чистого прибутку на 4954 тис. грн – до рівня 17120 тис. грн. Наочним відображенням динаміки зміни згаданих показників, а також факторів, які мали вплив на такі зміни слугує рис. 2.1 (додаток З).

Фінансова стійкість підприємства характеризується системою фінансових

коефіцієнтів. Вони розраховуються як співвідношення абсолютних показників активу й пасиву балансу (табл. 2.2, додаток І).

Як свідчать здійснені розрахунки рівень фінансової стійкості ХХХ за період 2020 – 2022 рр. загалом знижувався, однак залишається вищим встановленого нормативу. Так, коефіцієнт автономії, що характеризує можливості підприємства фінансувати свою діяльність за рахунок власних джерел, зменшився за останні три роки сукупно на 0,011 пункти і на кінець 2022 року становить 0,733. В той же час в протилежному напрямі за останні три роки змінювалось значення коефіцієнта концентрації залученого капіталу, і його значення на кінець 2022 р. – 0,267 свідчить наявність суттєвої залежності діяльності підприємства від зовнішніх джерел фінансування (рис. 2.2, додаток К).

Зміни абсолютних значень і тенденції зміни відносних показників, що використовуються для такої оцінки знаходять своє узагальнення при визначенні типу фінансової стійкості господарюючого суб'єкта (табл. 2.3, додаток Л).

Розрахункові дані табл. 2.3 вказують на незмінність типу фінансової стійкості ХХХ, який в 2020 – 2022 рр. залишався кризовим. Така ситуація, обумовлюється стабільною недостатністю власних оборотних коштів разом з короткостроковими та довгостроковими позиками для покриття потреби підприємства у формування необхідного розміру запасів.

Ліквідність ХХХ, як і інших подібних господарюючих суб'єктів – це його здатність швидко продати активи й одержати гроші для оплати своїх зобов'язань. З категорією ліквідності тісно пов'язане поняття платоспроможності, яке характеризує здатність підприємства своєчасно й повністю виконати свої платіжні зобов'язання, що впливають із кредитних та інших операцій, грошового характеру і мають певні терміни оплати. Оперативний аналіз платоспроможності ХХХ дає можливість виявити ознаки неплатоспроможності в діяльності підприємства для їх подальшого усунення (табл. 2.4).

За досліджуваний період в ХХХ слід відмітити стабільні тенденції. Як свідчать розрахунки табл. 2.4 на підприємстві за досліджуваний період 2020 - 2022 рр. мала місце поточна неплатоспроможність.

## Оцінка та виявлення ознак неплатоспроможності ХХХ, 2020 – 2022 рр.,

тис. грн

Показники	2020 р.	2021 р.	2022 р.	Відхилення (+,-) 2021 р від 2020 р.	Відхилення (+,-) 2022 р від 2021 р.
Довгострокові фінансові інвестиції	3692	3962	3962	0	0
Поточні фінансові інвестиції	0	0	0	0	0
Грошові кошти та їх еквіваленти	679	355	2739	-324	2384
Поточні зобов'язання	117478	135221	143152	17743	7931
Показник поточної неплатоспроможності	-113107	-130904	-136451	-17797	-5547
Коефіцієнт покриття (Загальний коефіцієнт ліквідності)	2,046	2,071	2,135	0,026	0,063
Коефіцієнт забезпечення власними засобами	0,511	0,517	0,531	0,006	0,014
Чистий прибуток ("-" збиток)	16007	22074	17120	6067	-4954

Капітал підприємства в цілому є сумою коштів, основних фондів, нематеріальних активів. Визначення джерел формування капіталу підприємства є важливою складовою аналізу фінансового становища суб'єктів підприємницької діяльності – взагалі, так і ХХХ дає зокрема (табл. 2.5, додаток М).

Дані табл. 2.5 підтверджують факт збільшення загальної величини капіталу ХХХ за період 2020 – 2021 рр. на 41768 тис. грн, або на 8,0 %. На даний приріст майже рівномірний вплив в абсолютному розмірі мали приріст, як власного капіталу, так і зобов'язань підприємства, що зросли відповідно на 21851 тис. грн та 19917 тис. грн. За період наступних 2021 – 2022 рр. капітал ХХХ продовжив зростати – приріст становив 16313 тис. грн, або на 2,9 %. На таке зростання пасивів підприємства, домінуючий (в абсолютному та відносному вимірах) вплив мало збільшення обсягів власного капіталу (на 14772 тис. грн, або 3,6 %), в той же час зобов'язання підприємства зросли на 1541 тис. грн, що у відносному виразі склало 1,0 %. Такі тенденції за останні три роки обумовили незначні зміни в структурі пасивів підприємства, які спочатку були в сторону зменшення частки власного капіталу, а в останні два роки – навпаки в сторону збільшення його впливу на загальний обсяг пасивів ХХХ, що наочно доводить рис. 2.3 (до

даток Н).

Невід'ємним елементом загальної оцінки активів ХХХ загалом, і визначення частки їх необоротної складової, зокрема, є аналіз його майнового стану за інформацією бухгалтерського балансу з використанням прийомів горизонтального і вертикального аналізу з обчисленням показників структури та динаміки (табл. 2.6, додаток П).

Аналітичні дані табл. 2.6 вказують на наявність стабільних тенденцій зростання обсягів майна ХХХ за досліджуваний період. Так за 2020 – 2021 рр. загальна вартість майна підприємства зросла на 41768 тис. грн, або на 8,0 %. На таку тенденцію домінуючий вплив мало збільшення обсягів оборотних активів – на 16,5 %, або 39762 тис. грн, тоді як необоротні активи за аналогічний період зросли лише на 2006 тис. грн (0,7 %). За наступні два роки обсяг майна ХХХ – і надалі збільшувався, що є позитивним моментом в діяльності підприємства, а розмір такого зростання становив 16313 тис. грн, або 2,9 %. При цьому, виключний вплив на загальну зміну в абсолютному розмірі знову мали оборотні активи. Графічним доповненням зроблених висновків є рис. 2.4.

Розрахунки, здійснені в табл. 2.6 та графічно відображені на рис. 2.4, свідчать про загальний обсяг оборотних активів ХХХ та динаміку його зміни за останні три роки.

В цілому здійснена оцінка окремих складових фінансово-економічної характеристики діяльності підприємства дає підстави акцентувати увагу на не стабільній зміні обсягів капіталу ХХХ за останні три роки. В той же час слід відмітити покращення фінансових результатів діяльності підприємства за останній рік та стабільності рівня його фінансової стійкості.

На сьогоднішній день прямі податки виступають дійовим фінансовим регулятором доходів платників, інвестицій, нагромадження капіталу, ділової активності, сукупного споживання тощо. Закономірне підвищення ролі прямих податків може бути забезпечене тільки внаслідок загальної зміни економічної ситуації в країні – економічного зростання, підвищення рівня доходів юридичних і фізичних осіб, тобто внаслідок створення сприятливого фінансового сере-

довища для розвитку ринкових відносин.

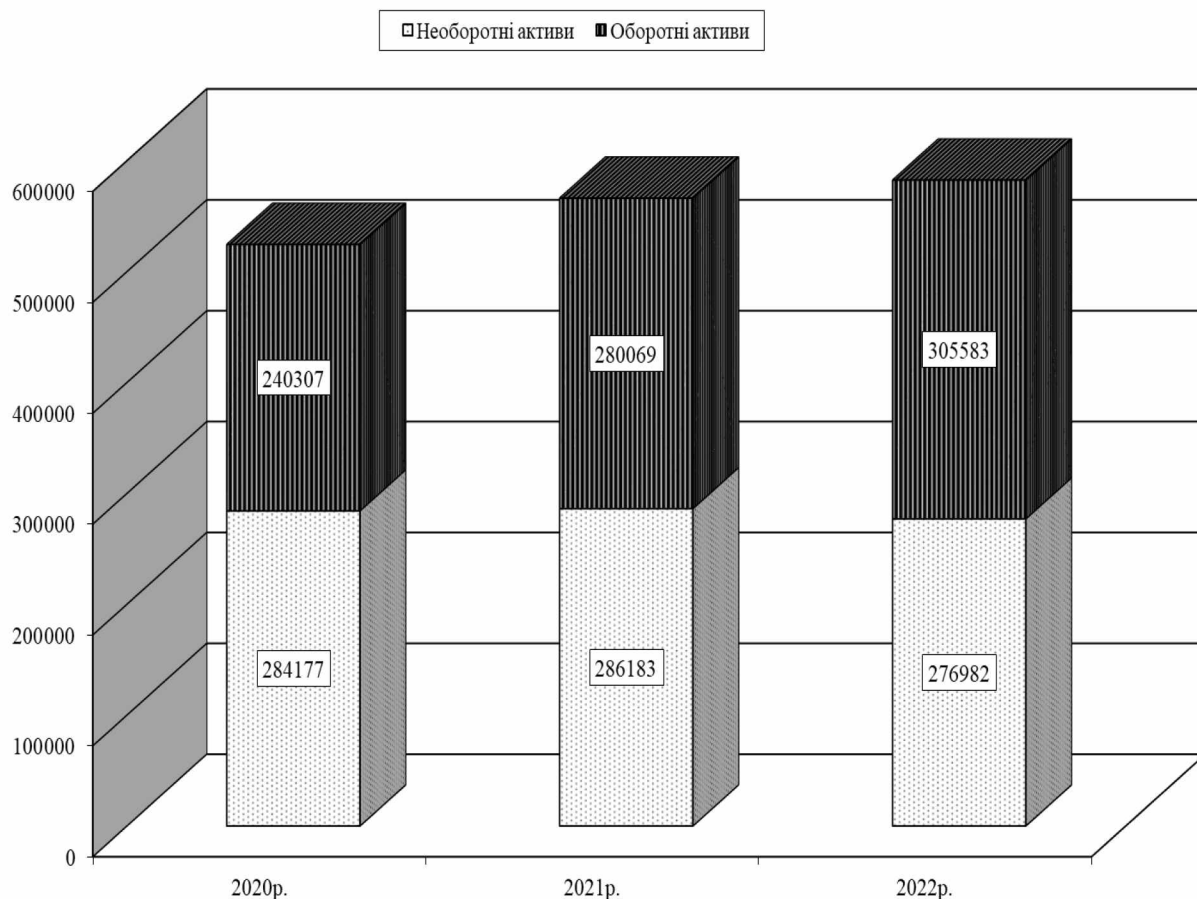


Рис. 2.4. Склад та динаміка окремих видів активів ХХХ, 2020 – 2022 рр., тис. грн

На сьогодні, і власне з початку його існування, досліджуване ХХХ використовує спеціальний режим оподаткування сільськогосподарських товаровиробників, сплачуючи при цьому, єдиний податок (IV група), а до цього фіксований сільськогосподарський податок. Фактично підприємство шляхом сплати даного податку заміняє сплату податку на прибуток, який уособлює собою механізм оподаткування доходів сільськогосподарських підприємств, і водночас, виражає систему прямого оподаткування юридичних осіб.

Говорячи про недоліки функціонування альтернативних систем оподаткування, слід, в першу чергу, зупинитися на фіксованому сільськогосподарському податку (ФСГП), який уособлював дану систему в період з 1999 р. до 2015 р. і був найбільш поширеним в аграрному секторі економіки держави. На прорахунках в діючій практиці справляння ФСГП ґрунтовно наголошують, як

дослідження науковців, так і реальна ситуація із надходженням податкових платежів до бюджету від сільськогосподарських підприємств. Починаючи з 2016 р. в наслідок змін, які сталися податковому законодавстві України фіксований сільськогосподарський податок перестав існувати як окремий податковий платіж. Відтепер це частина єдиного податку, де для колишніх платників ФСПП виділена окрема група (четверта). Так, загальні умови, що надають право на сплату даного податку не змінилися.

В той же час, вагомим змін зазнала база оподаткування – нормативна грошова оцінка сільськогосподарських угідь. До проведення податкової реформи використовувалась вартісна оцінка одного гектара сільськогосподарських угідь та земель водного фонду проведена за станом на 1 липня 1995 р. Тобто база оподаткування фіксованого сільськогосподарського податку не індексувалась. Починаючи з 2016 р., у відповідності з п. 2921.2 ПКУ базою оподаткування податком для платників єдиного податку четвертої групи є нормативна грошова оцінка одного гектара сільськогосподарських угідь з урахуванням коефіцієнта індексації, визначеного за станом на 1 січня базового податкового (звітного) року.

ХХХ в досліджуваному періоді виступало платником єдиного податку (IV група), оскільки, як і інші платники – сільськогосподарські підприємства різних організаційно-правових форм, фермерські та інші господарства, відповідало таким ознакам: а) виробляло (виросувало), переробляло та продавало сільськогосподарську продукцію – тобто ті, що вважаються сільськогосподарськими; б) мало у власності чи користуванні (в тому числі на умовах оренди) сільськогосподарські угіддя; в) мало частку сільськогосподарського товаровиробництва за попередній (звітний) рік рівну або вищу 75 відсотків, яка встановлюється шляхом складання Розрахунку частки сільськогосподарського товаровиробництва.

Слід зазначити, що ХХХ дотримувалося вищевказаних умов, зокрема частка сільськогосподарського товаровиробництва на 2020 р. становила 95,69 %, а на 2022 р. вже 97,04 %, тому воно виступало платником єдиного податку (IV

група), при цьому воно визначало суму єдиного податку (IV група) на поточний рік у порядку і розмірах, передбачених чинними законодавством і подавало Податкову декларацію єдиного податку (IV група) на всю площу сільськогосподарських угідь в установлені терміни фіскальним органам за місцем розташування, наявних у користуванні, сільськогосподарських угідь.

Також слід відзначити, що починаючи з 2005 року сума єдиного податку (IV група) у повному обсязі спрямовується до місцевого бюджету за місцем розташування земельної ділянки.

Далі проаналізуємо процеси нарахування і сплати єдиного податку (IV група) в ХХХ (табл. 2.7, додаток Р).

Здійснені в табл. 2.7 розрахунки вказують та той факт, що ХХХ сума нараховано єдиного податку (IV група) за період 2020 – 2021 рр. характеризувалась суттєвим зростанням, як в абсолютному, так і відносному виразах – на 304972,12 грн та 17,1 % відповідно. Основними факторами, що обумовив такі зміни були збільшення площі основного виду використовуваних підприємством виду сільськогосподарських угідь, ріллі на 2,3 % та зростання її грошової оцінки – на 17,2 % при незмінній, ставці податку. Одночасно приріст площі мали й сіножаті, тоді коли пасовища та багаторічні насадження характеризувались зростанням грошової оцінки.

За наступні 2021 – 2022 рр. загальне зростання нарахованого ХХХ сума нараховано єдиного податку (IV група) відмічається на рівні 12 відсотків, що в абсолютному вимірі склало 250876,99 грн. В цьому випадку відмічаємо одночасне зростання площ всіх використовуваних видів сільськогосподарських угідь, а також збільшення розміру їх грошової оцінки в розрахунку на 1 га використовуваних площ. Рис. 2.5 наочно підтверджує вплив вищезгаданих факторів на зміну суми нарахованого податку по основному виду використовуваних угідь – ріллі.

Окремо проведені дослідження доводять факт домінуючого впливу частки податку нарахованого по використовуваній ріллі в загальному обсязі єдиного податку (IV група), тоді коли вплив інших видів угідь був менш значним.

Хоча слід акцентувати увагу на достатньо великій питомій вазі багаторічних насаджень в загальному обсязі (рис. 2.6).

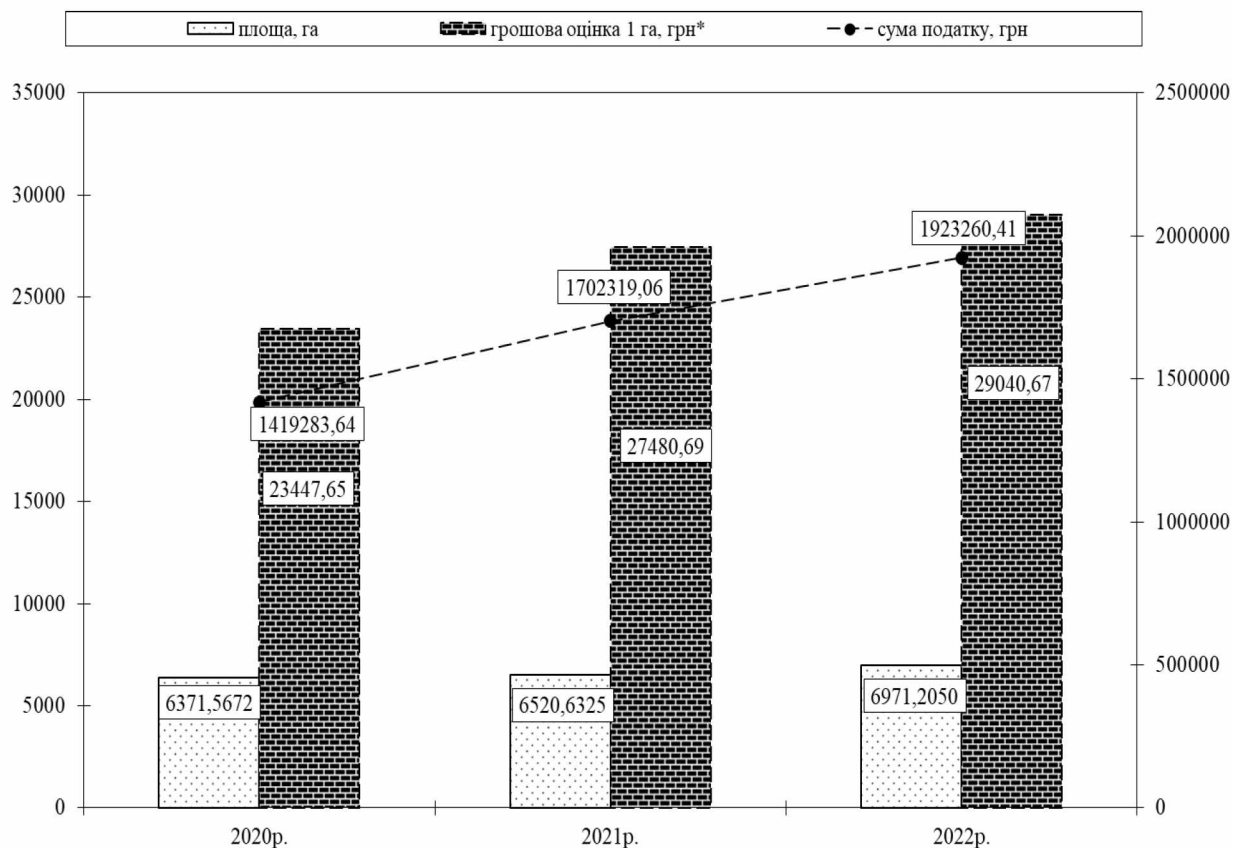


Рис. 2.5. Динаміка нарахування єдиного податку (IV група) по ріллі в ХХХ на 2020 – 2022 рр.

Підсумовуючи проведені дослідження слід вказати на його визначній рисі – залежності механізму нарахування єдиного податку (IV група) від одиниці земельної площі. Саме це обумовлює принципові відмінності системи оподаткування єдиним податком (IV група) від звичайної системи оподаткування.

## 2.2. Оцінка досягнутого рівня справляння на підприємстві податку на додану вартість

В загальній системі непрямого оподаткування особливе місце займає по-

даток на додану вартість (далі – ПДВ). Податок на додану вартість має високу ефективність з фіскальної точки зору.

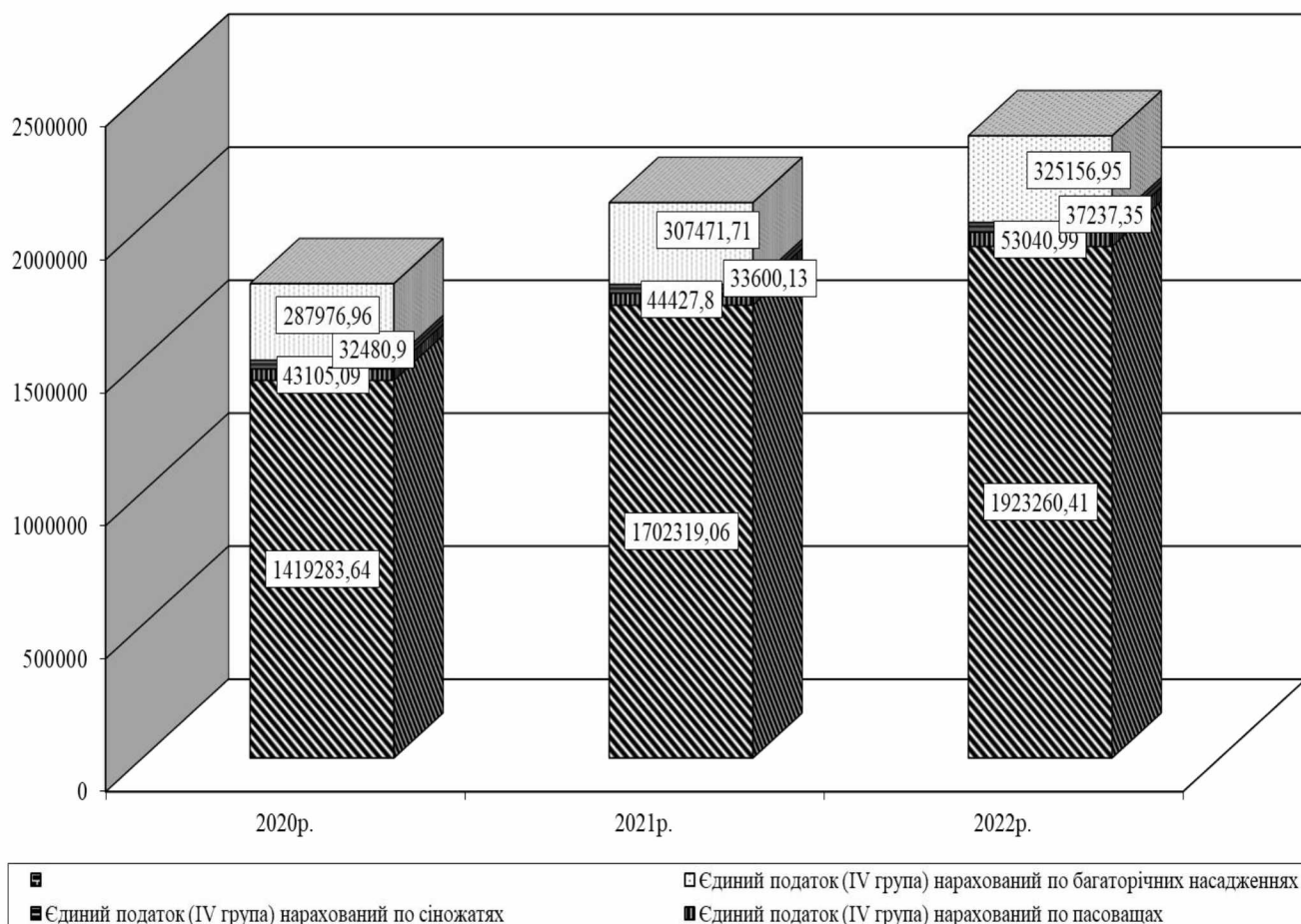


Рис. 2.6. Склад та динаміка обсягів єдиного податку (IV група) за видами угідь використовуваних ХХХ в 2020 – 2022 рр.

В Україні податок на додану вартість був введений в дію 1 січня 1992 року Законом „Про податок на добавлену вартість” від 20.12. 1991 р. Закон діяв лише до червня 1993 року – і був замінений декретом КМУ „Про податок на добавлену вартість” від 26.12. 1992 р. Згодом, 03.04.1997р. було прийнято Закон України „Про податок на додану вартість”, він набув чинності 01.07. 1997 р. Прийняття Податкового кодексу України не вирішило вищевказаних проблем. Крім того, до ПКУ й надалі вносяться численні зміни, приймаються окремі нормативні акти, порушуючи принцип стабільності, на якому повинно ґрунтуватися податкове законодавство.

Починаючи з 2011 року механізм справляння податку на додану вартість регламентується нормами Податкового кодексу, у відповідності до якого плат-

никами цього податку є: 1) будь-яка особа, що провадить або планує провадити господарську діяльність і реєструється за своїм добровільним рішенням як платник податку; 2) будь-яка особа, що зареєстрована або підлягає реєстрації як платник податку; 3) будь-яка особа, що ввозить товари на митну територію України в обсягах, які підлягають оподаткуванню, та на яку покладається відповідальність за сплату податків у разі переміщення товарів через митний кордон України відповідно до Митного кодексу України тощо.

Врахування положень чинного законодавства передбачає визначення об'єкта оподаткування шляхом оцінки господарських операцій здійснюваних платником ПДВ (рис. 2.7, додаток С).

Визначення об'єкту оподаткування є передумовою встановлення бази для обчислення ПДВ. Basis оподаткування вироблених на митній території України чи ввезе них на митну територію України товарів є договірна (контрактна) вартість, але не менша митної вартості цих товарів, визначеної відповідно до Митного кодексу України, з урахуванням мита та акцизного податку, що підлягають сплаті, за винятком податку на додану вартість, що включаються до ціни товарів/послуг згідно із законом.

Невід'ємним елементом механізму справляння податку на додану вартість є його ставки, які встановлюються у відсотках від бази оподаткування в таких розмірах: 20 відсотків, 14 відсотків, 7 відсотків та 0 відсотків.

За ставкою 0 відсотків оподатковуються операції:

– вивезення товарів за межі митної території України: у митному режимі експорту, у митному режимі реекспорту, у митному режимі безмитної торгівлі, у митному режимі вільної митної зони.

– постачання товарів: для заправки або забезпечення морських суден, для заправки або забезпечення повітряних суден, для заправки (дозаправки) і забезпечення космічних кораблів, для заправки (дозаправки) або забезпечення наземного військового транспорту чи іншого спеціального контингенту ЗСУ постачання товарів магазинам безмитної торгівлі;

– постачання послуг з міжнародного перевезення пасажирів і багажу та

вантажів залізничним, автомобільним, морським і річковим та авіаційним транспортом;

– експорт товарів постачання яких на території України звільнене від оподаткування.

За ставкою 7 відсотків оподатковуються операції з постачання на території України і ввезення в Україну:

– лікарських засобів, дозволених до виробництва і застосування в Україні та внесених до Держреєстру лікарських засобів і медичних виробів (далі - Держреєстр);

– товарів медичного призначення, які внесені до Держреєстру або відповідають вимогам технічних регламентів;

– постачання послуг з показу (проведення) театральних, оперних, балетних, музичних, концертних, хореографічних, лялькових, циркових, звукових, світлових та інших вистав, постановок, виступів професійних художніх колективів, артистичних груп, акторів та артистів (виконавців), кінематографічних прем'єр, культурно-мистецьких заходів;

– постачання послуг з показу оригіналів музичних творів, демонстрації виставкових проєктів, проведення екскурсій для груп та окремих відвідувачів у музеях, зоопарках і заповідниках, відвідування їх територій і об'єктів відвідувачами;

– постачання послуг з розповсюдження, демонстрації, публічного сповіщення і публічного показу фільмів, адаптованих відповідно до законодавства в українськомовних версіях для осіб з порушеннями зору та осіб з порушеннями слуху;

– постачання послуг з тимчасового розміщення (проживання), що надають готелями і подібними засобами тимчасового розміщення

– постачання на митній території України і ввезення на митну територію України (на період дії воєнного стану) бензинів моторних, важких дистилатів, скрапленого газу, біодизеля, палива моторного альтернативного, а також нафти

або нафтопродуктів сирих, отриманих з бітумінозних порід (мінералів).

За ставкою 14 відсотків оподатковуються операції з постачання на митній території України і ввезення в Україну сільськогосподарської продукції: пшениці, ячменю, кукурудзи, соєвих бобів, свиріпи або ріпаку, соняшнику.

Суми податку на додану вартість, що підлягають сплаті до бюджету або відшкодуванню з бюджету, визначаються як різниця між загальною сумою податкових зобов'язань, що виникли у зв'язку з будь-яким продажем товарів (робіт, послуг) протягом звітного періоду, та сумою податкового кредиту звітного періоду.

У строки, передбачені законом для відповідного податкового періоду, платник податку подає органу державної податкової служби за місцем свого знаходження Податкову декларацію з ПДВ незалежно від того, виникло у цьому періоді податкове зобов'язання чи ні. Слід зазначити, що чинними законодавчими нормами визначено ряд окремих форм Податкової декларації, які складаються з основних частин і сукупності додатків. Наведені форми звітності доводять факт неоднакового підходу до справляння ПДВ підприємствами різних галузей – насамперед сільськогосподарськими товаровиробниками.

За податковою декларацією з податку на додану вартість ХХХ у досліджуваному періоді сплачувало ПДВ та при наявності позитивної різниці між сумами податкових зобов'язань і податкового кредиту перераховує позитивну суму податку до бюджету (табл. 2.8).

Виходячи з проведених, в табл. 2.8, розрахунків можна зробити висновок про те, що за досліджуваний період 2020 – 2022 рр. наявна чітка, особливо за 2020 – 2021 рр., тенденція до зменшення у ХХХ розміру узгодженої суми ПДВ, яка підлягає сплаті до бюджету. Основною причиною, що забезпечила таку ситуацію є випереджаючий темп приросту величини податкового кредиту з ПДВ порівняно із зростанням податкових зобов'язань з ПДВ за цей період, що наочно підтверджує рис. 2.8.

В цілому, слід наголосити на визначальній ролі податку на додану вартість як одного з основних бюджетоутворюючих податків.

**Динаміка нарахування ПДВ за податковою декларацією з податку  
на додану вартість (загальною) у ХХХ,  
2020 – 2022 рр. тис. грн**

Показники	2020 р.	2021р.	Відхилення (+,-) 2021 р. від 2020 р.		2022 р.	Відхилення (+,-) 2022 р. від 2021 р.	
			абсолютне	віднос- не, %		абсолютне	відно- сне, %
Податкове зобов'язання з ПДВ	4215890	6124587	+1908697	+45,3	7014550	+889963	+14,5
Податковий кредит з ПДВ	4012580	5984568	+1971988	+49,1	6874650	+890082	+14,9
Узгоджена сума ПДВ (+ - підлягає сплаті до бюджету, - - підлягає відшкоду- ванню з бюджету)	+203310	+140019	-63291	-31,1	+139900	-119	-0,1

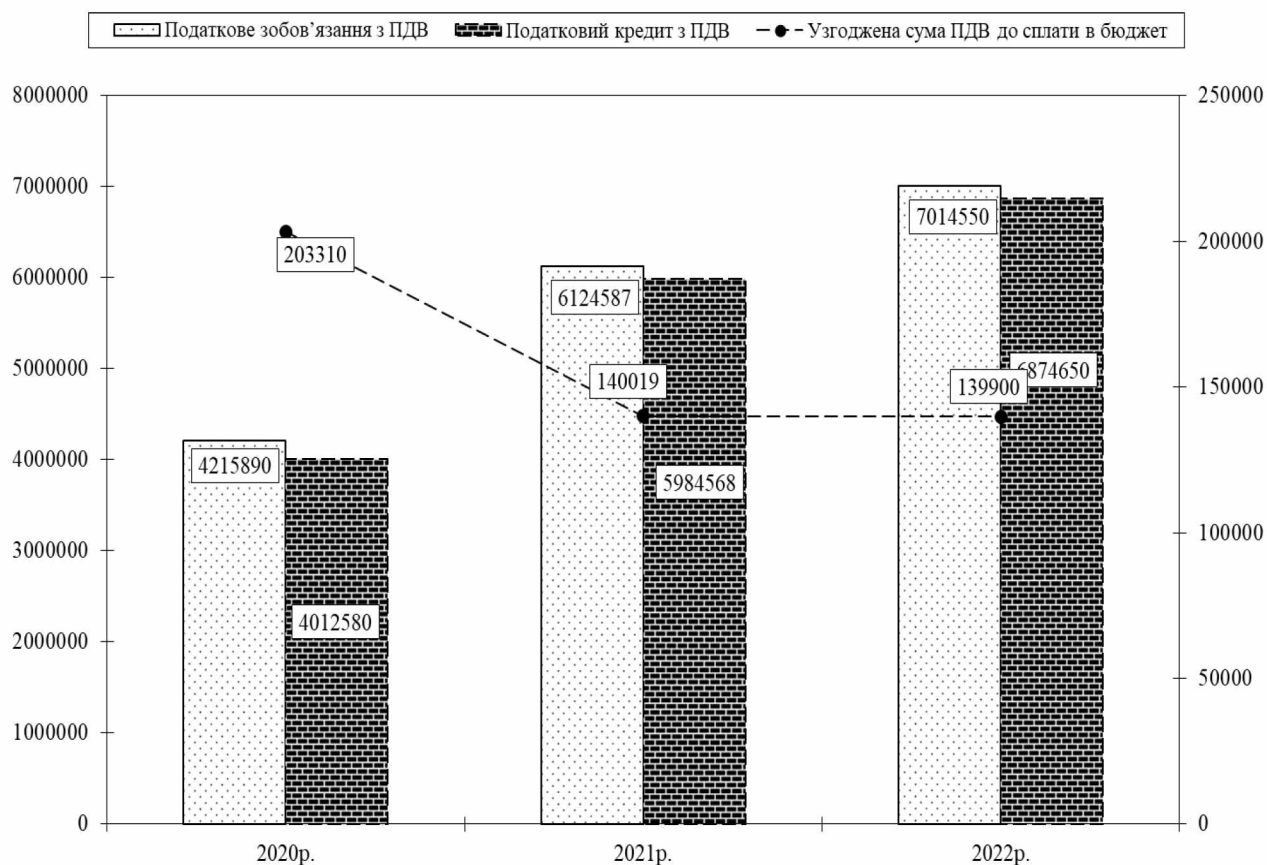


Рис. 2.8. Динаміка розрахунків по ПДВ у ХХХ,  
2020 – 2022 рр.

Механізм справляння ПДВ характеризується низкою недоліків, потребує

удосконалення порядок його обчислення і сплати, визначення розміру ставок, вирішення проблем бюджетного відшкодування.

## РОЗДІЛ 3

### ПЕРСПЕКТИВИ УДОСКОНАЛЕННЯ ДІЮЧИХ МЕХАНІЗМІВ ОПОДАТКУВАННЯ ЮРИДИЧНИХ ОСІБ

#### **3.1. Податкове планування як метод оптимізації податкової політики підприємства в частині сплати податків**

В Україні створені передумови до свідомого, цілеспрямованого податкового планування, заснованому на нормах закону. Розробляються теоретичні положення й методичні основи податкового планування в організаціях. Податкове планування має об'єктивний характер, продиктований вимогами ринкової конкуренції й прагненням господарюючого суб'єкта до скорочення податкових витрат і збільшенню власних коштів для подальшого розвитку підприємницької діяльності.

Однак у цей час говорити про оптимальність у податковому плануванні можна в теоретичному аспекті, оскільки реалізувати його на практиці складно. Оптимальне податкове планування припускає організацію творчого процесу, що враховує безліч зовнішніх (стосовно платника податків) факторів: стан і тенденції розвитку податкового, митного й іншого видів законодавства; основні напрямки бюджетної, податкової й інвестиційної політики держави; комплекс законодавчих, адміністративних і судових мір, використовуваних податковими органами з метою запобігання ухиляння від сплати податків, їхньої мінімізації; стан правопорядку в державі; рівень правової культури податкових органів; професіоналізм податкових консультантів [43].

Здебільшого податкове планування ототожнюють з поняттям податкова політика підприємства, не використовуючи останнє взагалі. При цьому існує другий підхід, коли податкове планування прирівнюється до планування як такого яке здійснюється підприємством в цілому і включає в себе прогнозування.

Обидва підходи на нашу думку не зовсім відображають поняття податкової політики та планування, оскільки хоча не можна говорити про те що подат-

кова політика і планування це одне і теж, оскільки на нашу думку податкова політика підприємства набагато ширше і багатогранніше поняття ніж податкове планування, але і розглядати їх одне без одного не можливо, оскільки вся податкова політика ґрунтується на податковому плануванні та прогнозуванні. Етапи процесу податкового планування представлені на рис. 3.1.

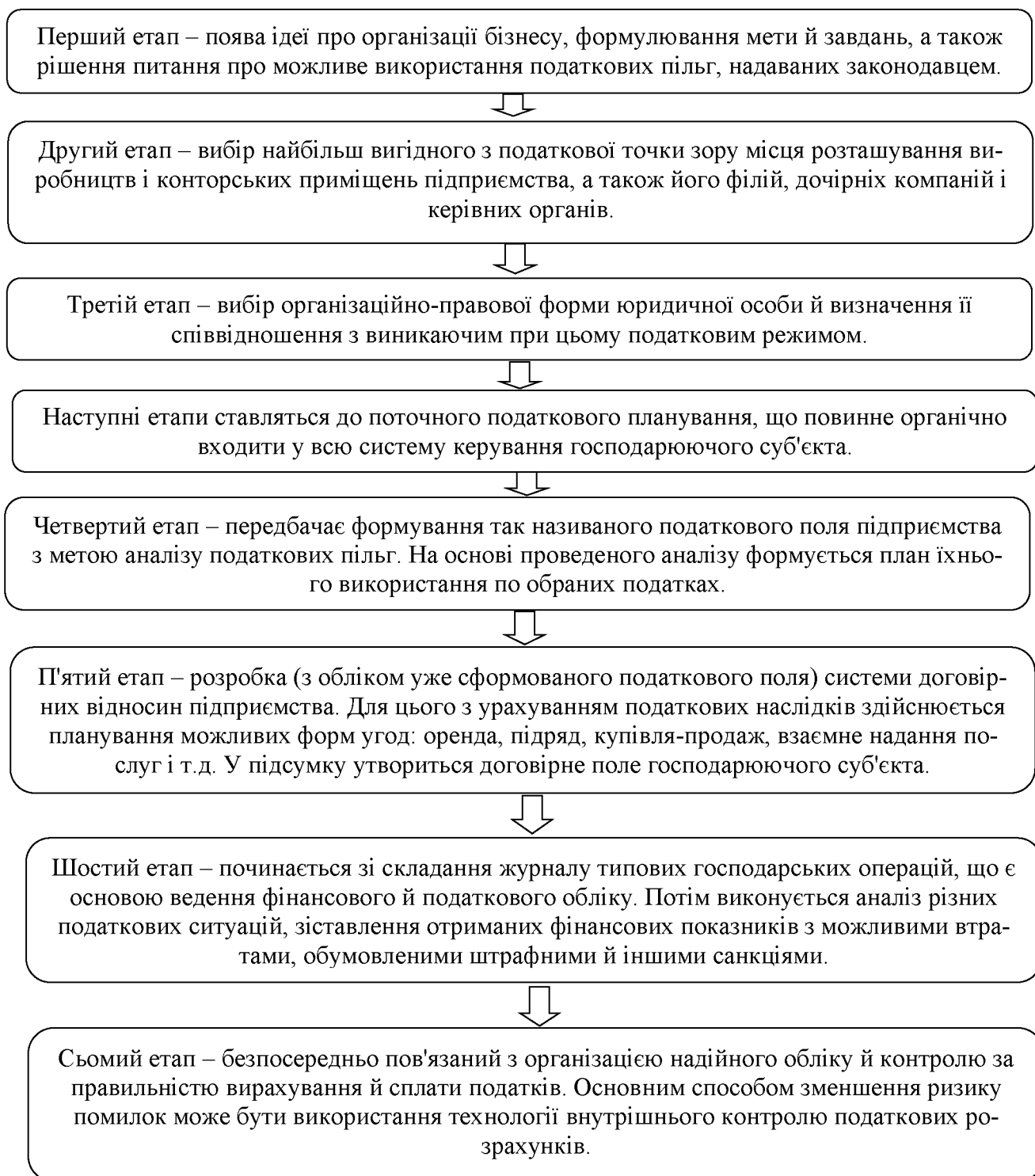


Рис. 3.1. Етапи процесу податкового планування

Процес податкового планування складається з декількох взаємозалежних між собою етапів, які не слід розглядати як чітку й однозначну послідовність дій, що обов'язково гарантують зниження податкових зобов'язань. Це пов'язане з тим, що в податковому плануванні сполучаються елементи й науки, і мистецтва фінансового аналітика. До реєстрації й початку функціонування організації необхідна відповідь на загальні питання стратегічного характеру.

Розглянувши етапи податкового планування можна виділити два його види:

– поточне (короткострокове) – дане планування зорієнтоване перш за все на полегшення навантаження в найближчий час за існуючих умов, а також розрахунок податкового навантаження на найближчий рік (короткострокове планування), та розробку податкового календаря;

– перспективне (довгострокове) – даний вид планування забезпечує коригування всієї податкової політики підприємства в майбутньому (на 3 – 5 років вперед), з урахуванням загальної стратегії розвитку підприємства, для даного виду.

На превеликий жаль із двох видів податкового планування в кращому випадку використовується перший. Це пояснюється не стільки не бажанням самих господарюючих суб'єктів займатися цим, а певною не доцільністю і невиправданістю, особливо це стосується перспективного планування. В часи коли відбуваються постійні політичні, економічні чи соціальні зміни а також зміни законодавства навіть поточне планування не може бути точним не говорячи вже про те що буде через 2 – 3 роки.

ХХХ відноситься до тих господарюючих суб'єктів які використовують податкове планування лише частково – в незначних обсягах. Здебільшого це відбувається в розрізі окремих податкових платежів. Нами розроблено податковий календар на 2023 рік, який відповідає фінансовому планові ХХХ на 2023 рік. Податковий календар розраховується на основі поточного податкового прогнозування із врахуванням особливостей механізму стягнення та нарахування окремого податку.

Прогноз податкового навантаження на 2023 рік представлений в табл. 3.1.

Таблиця 3.1

**Прогнозовані суми запланованих до сплати податків в ХХХ на 2023 рік,**

**тис. грн**

Назва податку або збору	Середнє значення за останні три роки	Прогнозована сума сплати податків на 2023 рік
Податок на додану вартість	161076,3	159784,5
Єдиний податок (IV група)	20696787,1	2197844,8

Прогноз сум податкового навантаження в розрізі окремих податків, здійснювався відповідно фінансовому планові на 2023 рік, який розроблявся фінансовим відділом підприємства, та затверджений вищим ХХХ. Як зазначалося вище до кожного податку застосовується свій підхід.

Для платіжного календаря не достатньо визначити річну суму податків. Оскільки це не дає змогу чітко зрозуміти в який період даному господарюючому суб'єкту потрібно будуть додаткові кошти на сплату податків. Також важливим є розподілення цієї суми поквартально. Розподіл сум податків поквартально на 2023 рік наведено у табл. 3.2.

Таблиця 3.2

**Платіжний податковий календар ХХХ на 2023 рік, тис. грн**

Назва податку або збору	Прогнозована сума на 2023 рік			
	I - квартал	II - квартал	III - квартал	IV - квартал
Податок на додану вартість, тис. грн	15978,5	31956,9	63913,8	47935,4
Єдиний податок (IV група)	219784,5	219784,5	1098922,3	659353,4

Даний розподіл податкового навантаження по квартално пояснюється наступними чинниками та факторами:

– податок на додану вартість був розподілений в відповідності до такої особливості діяльності сільськогосподарських підприємств як сезонність. На I квартал – 10 %, на II квартал – 20 %, на III квартал – 40 % і на IV квартал – 30 %;

– єдиний податок був розподілений відповідно 10 % у I та II кварталі, 50

% у III кварталі та 30 % у IV кварталі, такий розподіл пояснюється тим що на початку року підприємство більше затрачає а під кінець отримує більше доходів;

Даний розподіл дасть змогу підприємству завчасно виділити кошти для сплати податкового зобов'язання враховуючи дозволені строки та особливості сплати різних податків.

Найефективнішим удосконаленням податкових розрахунків є розробка податкової стратегії. Розробка стратегічного плану податків тісно пов'язана з податковою політикою підприємства та з іншими стратегіями. Так, виробнича стратегія підприємства залежить від податкової, оскільки воно повинно розробляти свою виробничу стратегію оподаткування, виходячи з державної системи оподаткування, ставок оподаткування і розмірів податкових платежів. Розмір сплати більшості податкових платежів визначається обсягами діяльності. Наприклад, виробничу стратегію можна будувати, виходячи з тієї діяльності, яка має податкові пільги. Прямий взаємозв'язок існує між стратегією податкових платежів і стратегією витрат, зовнішньоекономічною діяльністю, стратегією стимулювання тощо.

Розробка стратегії податкових платежів, як частина загальної фінансової стратегії, складається з шести етапів.

На першому етапі визначається загальний строк дії стратегії податкових платежів. Цей етап залежить від періоду та умов дії загальної економічної стратегії. Важливою умовою його формування є загальна державна податкова політика, її передбачуваність, стабільність законодавчої бази, постійність загальної економічної політики держави. Менший вплив мають такі чинники, як стадія життєвого циклу підприємства, форма його власності тощо. Цей етап, особливо в умовах перехідного періоду до ринкової економіки в Україні, становить один-два роки.

На другому етапі досліджуються зовнішні чинники, які впливають на податкові платежі підприємства. Насамперед це стосується законодавчої бази держави, її стабільності. Важливе значення мають і напрями економічної полі-

тики держави. Наприклад, орієнтація на зовнішнє інвестування або на розвиток власної виробничої бази на підставі розвитку науково-технічного прогресу (тобто пільги при оподаткуванні іноземних інвестицій або розвиток власної науково-технічної бази). Особливого значення набувають зміни кон'юнктури ринку, в тому числі й фінансової, зміни у світовому економічному середовищі, системі оподаткування в інших країнах.

На третьому етапі проводиться формування стратегічних цілей податкової політики підприємства. До них належать підвищення добробуту власників і співвласників підприємства, рівня прибутковості продукції та підприємства тощо. На підставі цього і визначається стратегічна мета податкової політики – зменшення податкових платежів, їх оптимізація, сплата податків у розмірах, які можуть бути відносно постійними протягом певного періоду, та ін. На цьому ж етапі відбувається і конкретизація цілей за часом та об'єктами оподаткування.

На четвертому етапі розробляється податкова політика, плани по окремих видах податків і напрямках діяльності. Залежно від напрямку діяльності підприємства визначається податкова політика, перелік податкових платежів, зборів та обов'язкових платежів. Крім того, визначається можливість диверсифікації напрямів діяльності й залежно від цього – можливість зміни податкової політики підприємства. На цьому етапі розробляються плани податкових платежів по окремих видах податків, визначаються можливості їх зменшення при зміні напрямів діяльності.

На п'ятому етапі розробляються різні заходи щодо досягнення стратегії податкової політики та її реалізації, а також визначаються система керівництва та склад виконавців стратегії, цілі, завдання та напрями діяльності. Податковий менеджмент окреслює коло виконавців і ступінь їх відповідальності, розробляється система стимулювання виконавців.

На шостому етапі оцінюється ефективність розробленої стратегії податкової політики. Цей етап є останнім, підсумковим і проводиться за різними напрямками:

– узгодження стратегії податкових платежів із загальною економічною

стратегією підприємства, стратегією його розвитку. При розрахунку за цим напрямом визначається також ступінь відповідності розроблених прогнозів розвитку економічного стану держави та фактичним змінам;

- відповідність прогнозованого розвитку навколишнього екологічного середовища фактичним змінам;

- оцінювання внутрішнього зв'язку стратегій податкових платежів з іншими стратегіями, насамперед фінансовою, виробничою та ін. Визначається також співвідношення цілей та завдань і стратегій, а також їх спрямованість і можливість виконання;

- реалізація стратегій податкових платежів. Це стосується можливості її загальної реалізації за напрямками та в часі. При цьому оцінюється рівень кваліфікації податкових менеджерів та їх досвід;

- результативність розробленої стратегії. Для цього визначаються різні показники ефективності стратегій податкових платежів, які можна поділити на загальні та часткові [20].

Податки впливають на виробничу діяльність підприємств, на їх прибутковість, платоспроможність, фінансову стійкість, можливість формування фінансових ресурсів для інвестиційної діяльності, конкурентоспроможність продукції. Для передбачення та зменшення впливу а також оптимізації їх сплати виступає податкове планування.

### **3.2. Зарубіжний досвід оподаткування підприємств та можливості його застосування в Україні**

Враховуючи ситуацію яка складається в останні роки з харчовою продукцією, вихід сільського господарства в трійку видів діяльності із найбільшими інвестиціями не є нічим дивним. Розвинені країни все більше приділяють уваги розвитку сільському господарству, таким чином забезпечуючи себе органічним харчуванням без генно-модифікованих організмів. Але при цьому даний вид ді-

яльності залишається багато затратним як з точки зору ресурсів і грошових коштів так і з точки зору часу. Тому розвинені країни уділяють велику увагу в підтримці сільськогосподарській товаровиробників, таким чином стимулюючи їх для розширення свого бізнесу.

У системі заходів, спрямованих на стабілізацію розвитку аграрного сектору економіки, одне з пріоритетних місць належить системі оподаткування, яка повинна гнучко реагувати на ті зміни, що відбуваються в галузі і виступати стимулюючим інструментом у регулюванні його розвитку. У посиленні стимулюючої функції прямого оподаткування сільськогосподарських товаровиробників та визначенні найбільш прийняттого механізму їх реалізації, доцільно скористатися досвідом економічно розвинутих країн, де практика запровадження стимулюючого механізму є більш відпрацьованою [8].

Тому, в цьому дослідженні ставилось за мету на основі аналізу літературних джерел вивчити досвід зарубіжних країн у системі прямого оподаткування сільськогосподарських виробників для подальшого його використання у посиленні стимулюючої функції прямого оподаткування при удосконаленні системи оподаткування в аграрному секторі України.

У розвинених країнах світу сільське господарство підлягає оподаткуванню поряд з іншими секторами економіки. В той же час, при оподаткуванні аграрного сектору враховуються специфічні особливості галузі: сезонність, залежність від погодних факторів, перевага дрібних сімейних ферм. Майже всі країни систему оподаткування використовують як важливе джерело регулювання розвитку аграрного виробництва. В аграрному секторі традиційно надаються певні податкові пільги, при оподаткуванні враховуються специфічні особливості, тому режим оподаткування має ряд відмінних особливостей від загального оподаткування.

Традиційно, в усіх країнах еволюція системи оподаткування йшла за спрощеним шляхом - скорочення кількості діючих податків (їх об'єднання), зниження рівня ставок та розширення бази оподаткування. При цьому більша кількість податкових пільг зберігається в країнах, де в структурі виробництва

переважають відносно малі виробничі одиниці.

Взагалі, система оподаткування сільського господарства розвинених країн здебільшого складалася у післявоєнні часи. В цей час вона приймала до уваги низку дуже важливих характеристик галузі післявоєнного періоду: значну питому вагу сектора у ВВП і структурі зайнятості країни, необхідність підтримки і вирівнювання доходів у сільському господарстві з іншими галузями економіки, стабільного забезпечення населення продовольчими товарами, перевагу дрібних виробничих одиниць. Починаючи з кінця 80-х років XX століття, майже в усіх країнах розпочались податкові реформи, що були покликані адаптувати податкове законодавство до сучасного рівня економічного розвитку цих країн. Значної мірою вони торкнулись й аграрного сектора. Так, у більшості розвинених країн були значно знижені ставки оподаткування за прямими податками. Високі мінімальні ставки прибуткового податку, особливо в сільському господарстві, не стимулювали зростання виробництва або ж заохочували тіньовий обіг. Зниження податкових ставок збільшило базу оподаткування та відносно підвищило податковий тягар сільського господарства [34].

Можна констатувати, що хоча в європейських країнах й існують певні загальноприйнятні положення, проте кожна країна має різну, особисту структуру податків, вони мають різні ставки і, взагалі напрями регулюючої функції в них використовуються по-різному. Тобто, виходячи із своїх специфічних особливостей, кожна країна має різний підхід до оподаткування. Для нас основний інтерес становить земельний податок та прибуткове оподаткування підприємств аграрної сфери.

Як відомо, земля є основним засобом виробництва в сільському господарстві і підлягає оподаткуванню. Методи нарахування земельного податку в різних країнах різні. В основному для визначення вартості землі використовується кадастровий метод. Ринкова вартість, як правило, значно перевищує розрахунковий рівень, що також можна розглядати як своєрідну податкову пільгу. В розвинутих країнах ставки податку на землю сільськогосподарського призначення значно менші, ніж ставки податку на землю несільськогосподарського

призначення. Такий підхід до оподаткування землі в аграрному секторі є основним принципом пільгового оподаткування сільського господарства.

Ставки податку на землі сільськогосподарського призначення залежать від багатьох факторів, в першу чергу від того, чи працює земельний ринок, як працюють сільськогосподарські ринки, чи є рентабельними сільськогосподарське виробництво. В будь-якому разі, в усіх розвинених країнах, ставки податку на землю сільськогосподарського призначення - низькі (як правило не перевищують 1 % від вартості землі), оскільки високі ставки перешкоджають ефективному використанню землі та зростанню капіталовкладень в земельний фонд [26].

На діяльність сільськогосподарських товаровиробників Франції стимулює впливає земельний податок. Він становить значну частину доходів місцевих бюджетів і справляється у чистому вигляді. Податок розраховується на базі кадастрового доходу, розмір якого встановлено на рівні 80 % від кадастрової орендної вартості земельної ділянки. Вона визначається за двома позиціями: 1) залежно від виробничого призначення (рілля, сади, виноградники і т. д.); 2) за видами сільськогосподарських культур (зернові, олійні і т. д.). Кадастрова оцінка землі у Франції щорічно індексується за встановленими коефіцієнтами. Відсоткові ставки земельного податку визначаються щорічно, причому розмір їх залежить як від якості землі, так і від її приналежності тим чим іншим територіальним об'єднанням. Величина ставки не може перевищувати максимуму, встановленого законодавством.

Отже, у Франції земельний податок розраховується на основі кадастру, однак власники землі повинні подавати інформацію про всі зміни, внесені в земельний фонд для внесення їх у кадастр. Базою є оцінка вартості 1 га землі чи можлива величина орендної плати. Вартість землі оцінюється з точки зору її виробничого призначення та за видами сільськогосподарських культур. Відповідно до цього всі землі поділяються на сім категорій. Міністерство фінансів встановлює вартість оцінки кожного з видів земель, а місцеві земельні комітети

розносять всі земельні ділянки за відповідними категоріями. Земельний податок нараховується, виходячи з поточної вартості землі [31].

В Італії базою для нарахування земельного податку є кадастрова вартість землі з поправочними коефіцієнтами, котрі адаптують кадастрову вартість до реальної вартості земельних угідь. Ставка земельного податку складає в середньому 0,31 % від вартості землі. Оціночні коефіцієнти встановлюються місцевою владою. В досвіді Італії ми можемо знайти щось спільне з нашим законодавством, адже в нас також досить низька ставка і в середньому складає 0,1 % від нормативної грошової оцінки сільськогосподарських угідь.

В Іспанії земельний податок не виділяється самостійним, а входить до складу майнового податку та перебуває в компетенції муніципальних органів. В аграрній сфері ж діє сільськогосподарський податок, що визначається як частина прибутку, яку може забезпечити земельна ділянка з усіма будівлями та спорудами на ній. Цей податок є спеціальним режимом оподаткування для сільськогосподарських товаровиробників та замінює майже всі прямі податки.

У Німеччині земельний податок справляється в складі податку на нерухоме майно, що є основним джерелом надходжень до місцевих бюджетів. Виробники сільськогосподарської продукції сплачують земельний податок, який запроваджений безпосередньо для підприємств сільського та лісового господарства. Ставка земельного податку складається з двох частин: встановленої в централізованому порядку та надбавки общини, розмір котрої залежить від стану місцевого бюджету [32].

У цілому, тут земельний податок побудовано на засадах прибуткового оподаткування. Податковою базою є нормативна величина, в основу розрахунку якої покладено визначення вартості сільськогосподарської продукції (або розміру прибутку) з одиниці площі сільськогосподарських угідь. Крім того, розраховується ряд допоміжних показників, які у підсумку додаються до основної суми нормативної величини й формують загальний її розмір, що підлягає оподаткуванню.

Законами багатьох країн передбачені строки, через які повинна здійсню-

ватись переоцінка земельного податку. В США та Канаді, наприклад, встановлюються дво-п'ятирічні цикли, у Франції ставки земельного податку або оціночні коефіцієнти переглядаються кожні шість років.

У розвинених країнах передбачено різні способи надання податкових пільг щодо земельного податку.

Виключення з оподаткування землі сільськогосподарського призначення багатьох країнах так, зокрема, у Великобританії, Голландії та Швеції землі сільськогосподарського призначення не підлягають оподаткуванню.

Оцінка податкової вартості землі не за реальними ринковими цінами, а кадастром чи пільговими ставками. В США та Канаді вартість землі вираховується не за ринковою вартістю, а по вартості її реального використання, що призводить до значного зниження вартості землі, а відповідно і бази оподаткування. В Італії вартість землі входить до складу податку з доходу, а визначається на основі кадастрового доходу, що значно нижче реального прибутку, що отримується з землі при даних її характеристиках [32].

Щодо інших видів пільг, то слід зазначити, що, у США 47 і 50 штатів надають певні преференції по сплаті податку. В багатьох штатах землевласник отримує пільгу щодо земельного податку, якщо підписує із адміністрацією контракт про сільськогосподарське використання землі на певний період (наприклад 10-20 років). Якщо землевласник порушує контракт (тобто хоче продати землю під несільськогосподарське використання), то він зобов'язується повернути суму несплаченого податку (тобто різницю між ставкою податку на землю сільськогосподарського та несільськогосподарського призначення) та процент, що назбирався за цей час. У Франції ж землі, які інвестують, тимчасово звільняються від переоцінки земельної вартості [4].

Проаналізувавши особливості провадження земельного податку в країнах з розвинутою економікою можна зробити такі висновки. У більшості країн земельний податок є складовою частиною податку на майно. Проблема оподаткування земель сільськогосподарського призначення приділяється значна увага. Основою оподаткування тут є прибутковий чи корпоративний податок, а земе-

льний лише доповнює основні. Земля скрізь оподатковується, за кадастровою вартістю, що є дуже актуальним. На нашу думку, для покращення умов земельного оподаткування в аграрній сфері України є перш за все відпрацьоване законодав-

ство та податкові механізми, чітка система пільг в оподаткуванні, зменшення можливостей ухилення від сплати цього податку та стимулювання підвищення ефективності діяльності сільськогосподарських підприємств за рахунок залучення інвестицій.

Таким чином, підсумовуючи результати аналізу формування податкової системи у різних країнах та визначаючи їхнє значення для України, можна зробити висновок, що проблема вдосконалення податкової системи постала не перед країнами з перехідною економікою, а й перед розвиненими державами. Вона об'єктивна і визначається необхідністю державного втручання в процеси формування виробничих відносин і зміни тенденції економічного розвитку. Те, що податкові системи різних країн склалися під впливом різних економічних, політичних та соціальних умов, пояснює їхню недосконалість. Це, в свою чергу, зумовлює ту обставину, що в різних країнах ведеться постійний пошук оптимальних варіантів у галузі оподаткування.

Тому, основним напрямом податкових систем як основи для їх вдосконалення може бути активніше втілення фундаментальних принципів оподаткування, що є надбанням багатьох поколінь вчених і практиків. І хоча ці заходи специфічні щодо окремих країн, які відрізняються прихильністю до тієї чи іншої економічної теорії та власною інтерпретацією положень, в цілому вони спрямовані на досягнення справедливості та ефективності оподаткування.

## ВИСНОВКИ

Результати дослідження дали підстави зробити висновки теоретичного, методичного і практичного характеру, основні з яких зводяться до наступного:

1. Недосконала система оподаткування сільськогосподарських товаровиробників а також можливість вибирати між декількома режимами оподаткування (між загальною системою оподаткування та спрощеною – єдиним податком ставить питання розвитку податкової політики на таких підприємствах досить гостро.

2. Аналіз фінансових результатів свідчить про позитивний момент в діяльності ХХХ, що полягає в покращенні його фінансових результатів за період 2020 – 2021 рр. Так, величина чистого прибутку на підприємстві за цей період зросла більше ніж на третину з 16007 тис. грн до 22074 тис. грн. За наступні два роки, в зв'язку з військовим станом та негативними тенденціями розвитку фінансово-економічної системи держави в цілому, ситуація змінилась – з'явилися негативні тенденції, що відображає факт зниження рівня чистого прибутку на 4954 тис. грн – до рівня 17120 тис. грн.

3. Обсяг сформованих за рахунок власних та залучених джерел оборотних активів ХХХ, за досліджуваний період 2020 – 2022 рр. зріс на 27,16 % (65276 тис. грн). Дане збільшення оборотних активів обумовлене, в першу чергу, зростанням обсягів готової продукції, величина якої за три досліджуваних роки зросла на 37444 тис. грн, або на 33,68 %. Одночасно суттєвим, в абсолютному розмірі, є зростання обсягів дебіторської заборгованості за виданими авансами, іншої поточної дебіторської заборгованості, незавершеного виробництва та виробничих запасів. В той же час приріст інших видів оборотних активів, наявних у ХХХ, за останні три роки був незначним, а величина дебіторської заборгованості за товари, роботи і послуги, взагалі, зменшилась на 20,31 % (5697 тис. грн)

4. Досліджуване ХХХ з моменту свого створення і до нинішнього часу використовувало спеціальний режим оподаткування сільськогосподарських то-

варовиробників, сплачуючи єдиний податок (IV група), а до 2015 р. фіксований сільськогосподарський податок. Одночасно з ним підприємство виступало платником податку на додану вартість та інші податки і збори, зокрема: орендну плату за земельні ділянки державної та комунальної власності, екологічний податок, податок на доходи фізичних осіб, який підприємство сплачує за рахунок доходів виплачуваних ним своїм найманим працівникам, виконуючи роль податкового агента.

5. Проведені розрахунки вказують та той факт, що нарахована ХХХ сума нараховано єдиного податку (IV група) за період 2020 – 2021 рр. характеризувалась суттєвим зростанням, як в абсолютному, так і відносному виразах – на 304972,12 грн та 17,1 % відповідно. За наступні 2021 – 2022 рр. загальне зростання нарахованого ХХХ сума нараховано єдиного податку (IV група) відмічається на рівні 12 відсотків, що в абсолютному вимірі склало 250876,99 грн.

6. Оцінка механізмів непрямого оподаткування досліджуваного підприємства доводить той факт, що в ХХХ за досліджуваний період 2020 – 2022 рр. наявна чітка тенденція до зменшення розміру узгодженої суми ПДВ, яка підлягає сплаті до бюджету.

7. В роботі систематизовано теоретичні та практичні аспекти організації процесу податкового планування, на основі чого виділено декілька взаємозалежних між собою етапів, які не слід розглядати як чітку й однозначну послідовність дій, що обов'язково гарантують зниження податкових зобов'язань. При цьому, в якості розширення механізмів супроводження сучасної практики податкового планування запропоновано складання прогнозу податкового навантаження та податкового платіжного календаря підприємства на найближчу перспективу.