

**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: «Сучасний стан та перспективи розвитку оподаткування аграрних підприємств»

Виконав: здобувач вищої освіти  
за освітньо-професійною програмою  
Фінанси, банківська справа та страхування  
спеціальності 072 Фінанси, банківська справа  
та страхування  
ступеня вищої освіти Магістр  
групи 1  
Бойко І. О.

Полтава - 2021 року

## ЗМІСТ

	ст.
Вступ.....	3
Розділ 1. Теоретичні засади організації та функціонування податкової системи .....	6
1.1. Економічна сутність та необхідність податків для фінансової системи.....	6
1.2. Науково-методичні основи формування механізму оподаткування аграрних товаровиробників.....	12
Розділ 2. Оцінка досягнутого рівня оподаткування підприємств аграрної сфери.....	18
2.1. Сучасна практика оподаткування доходів сільськогосподарських підприємств та пов'язаних з ним осіб.....	18
2.2. Фінансовий механізм справляння непрямих, ресурсних та майнових податків в сучасних умовах функціонування аграрної сфери.....	27
Розділ 3. Перспективи розвитку оподаткування сільськогосподарських товаровиробників.....	34
3.1. Шляхи підвищення ефективності адміністрування процесів справляння податків в аграрному секторі економіки.....	34
3.2. Сучасні напрями покращення податкової політики аграрних підприємств на основі досвіду зарубіжних країн.....	40
Висновки.....	47

## ВСТУП

**Актуальність теми.** Податкова політика країни є важливою складовою регулювання фінансово-економічної діяльності підприємств. Особливої актуальності набуває вдосконалення податкового регулювання у країнах з перехідною кризовою економікою через необхідність стимулювання розвитку підприємств, які належать до пріоритетних галузей, до яких, зокрема, відносяться виробники сільськогосподарської продукції. Сільськогосподарське виробництво має низку специфічних особливостей порівняно з іншими галузями економіки, а саме: залежність від погодних та кліматичних умов; найбільш потужним ресурсним потенціалом виступає земля, яка є одночасно основним засобом виробництва й природним ресурсом; досить повільний час обертання оборотних коштів порівняно з іншими галузями, пов'язаний із специфікою вирощування та реалізації продукції рослинного та тваринницького походження тощо.

Необхідність змін в оподаткуванні сільськогосподарських товаровиробників була обумовлена збитковістю або низькою прибутковістю сільського виробництва. Одним із засобів опосередкованої державної підтримки виступає оподаткування.

Дослідження сучасних проблем розвитку системи оподаткування сільськогосподарських товаровиробників перебуває у фокусі наукових пошуків значного кола вчених, зокрема О. Василика, А. Верзуна, Д. Деми, М. Дем'яненка, О. Замасло, О. Кириленка, І. Луніної, П. Лайко, П. Мельника, Л. Тулуша, В. Синчака та інших. Проте, слід зазначити, що дослідження названих авторів мають хоч і глибокий, але вузькоспеціалізований характер і присвячені здебільшого аналізу механізму дії окремого податку. Науково-теоретичне значення та практична цінність вказаних проблем зумовили вибір теми кваліфікаційної роботи.

**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 теоретичних засад організації та практичних аспектів функціонування спеціального режиму оподаткування сільськогосподарських товаровиробників, з одночасним пошуком шляхів її вдосконалення в сучасних умовах, розвитку аграрних підприємств.

Втілення поставленої мети, передбачає виконання наступних завдань: 1) визначити економічну сутність податків, та їх роль в господарській діяльності підприємства; 2) узагальнити сучасні особливості оподаткування сільськогосподарських товаровиробників; 3) проаналізувати фінансово-економічне становище досліджуваного підприємства; 4) оцінити сучасну практику оподаткування результатів господарської діяльності сільськогосподарських товаровиробників; 5) аналітично дослідити діючий механізм справляння окремих непрямих, та прямих податкових платежів в аграрному секторі; 6) визначити перспективні напрями оптимізації податкових розрахунків та управління оподаткування в умовах окремого сільськогосподарського підприємства; 7) обґрунтувати доцільність застосування зарубіжного досвіду втілення податкової політики в галузі сільського господарства.

**Предмет і об'єкт дослідження.** Об'єктом дослідження є податкові відносини, що формуються під час реалізації спеціальних режимів оподаткування сільськогосподарських товаровиробників. Предмет дослідження складають теоретичні, методичні та практичні аспекти справляння податків сільськогосподарськими підприємствами та їх працівниками.

**Методи дослідження.** Теоретичною і методологічною основою дослідження стали діалектичний метод та системний підхід, що дало можливість детально дослідити наукову проблему оцінки рівня оподаткування сільськогосподарських підприємств. 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 одержано ряд результатів теоретичного та практичного характеру, які характеризуються елементами наукової новизни, зокрема набуло подальшого розвитку дослідження щодо удосконалення механізму оподаткування сільськогосподарських товаровиробників за рахунок ефективного податкового планування та покращення відносин із податковими органами. Практичне значення одержаних результатів полягає в розробці та наданні рекомендацій щодо удосконалення оподаткування сільськогосподарських підприємств і підтверджується відгуком з підприємства.

**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 міжнародній науково-практичній конференції [„Трансформаційні процеси національної економіки: теоретичні і практичні аспекти”] (м Львів, 2021) та IV всеукраїнська науково-практичній інтернет-конференції «Актуальні проблеми та перспективи розвитку обліку, аналізу та контролю в соціально-орієнтованій системі управління підприємством» (м Полтава, 2021).

**Публікації.** За результатами досліджень опубліковано 2 наукових праці загальним обсягом 0,32 др. арк.

**Структура та обсяг кваліфікаційної роботи.** Кваліфікаційна робота складається з вступу, трьох розділів, висновків, додатків, списку використаних джерел, що нараховує 59 найменувань, містить 16 таблиць, 11 рисунків, 27 додатків. Основний зміст кваліфікаційної роботи викладено на 57 сторінках друкованого тексту.

# РОЗДІЛ 1

## ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ОРГАНІЗАЦІЇ ТА ФУНКЦІОНУВАННЯ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ

### 1.1. Економічна сутність та необхідність податків для фінансової системи

Оподаткування є найважливішим елементом в діяльності будь-якої підприємницької структури. З розвитком подій роль податків із реформою економічних форм господарювання постійно трансформувалась від невід'ємного елементу державних доходів до способу та інструменту регулювання економічних процесів в економіці країни.

Податки здійснили тривалу еволюцію від платежів у натуральній формі із безсистемним характером до стабільного джерела державних доходів. Сучасна економічна ситуація в державі не лише демонструє провідну значимість категорії «податки» в порядку фінансових відносин, але й виставляє нові напрями прояву з плином часу.

Згідно із дослідженнями науковців прийнято виділяти три основні етапи історичного розвитку системи оподаткування. Перший охоплює період зі стародавніх часів до початку середніх віків, де податками вбачали данину, майно від промислів.

Другий етап (XVI-XVIII ст.) змінив податок у пересічне та постійне джерело доходів у формі стягнення певної частки з доходів особистих господарств.

Третій етап (XIX-XX ст.) характеризувався трансформацією податків на головне, стабільне джерело державних доходів; податок почали признавати як інструмент впливу в руках держави.

Практика справляння податків, на нашу думку вимагає вдосконалення, та пошуку найліпших варіантів побудови податків та підходів до їх стягнення. Здійснення фінансової політики порізненими, неузгодженими методами, які вільні від стимулюючої функції, не відображує ефективного впливу на хід вироб-

ництва і реалізації продукції [28].

Податки стають неупередженим елементом фінансових взаємозв'язків між державою і юридичними та фізичними особами. Загальновизнаним є той факт, що податкові системи багатьох розвинених країн опираються на розроблені теорії податків, авторами якої є А. Сміт, Д. Рікардо, Д. Кейнс, П. Самуельсон та інші. [30, 58, 61].

Податки є ефективним інструментом втілення державної політики з проблем економіки і соціального розвитку. За сприянням податків здійснюється перерозподіл ВВП на галузевому та територіальному рівнях.

Економічна суть податків полягає у обов'язковому перерозподілі національного доходу із ціллю формування цільових державних фінансових фондів. Характерною рисою податків є їх примусовий та обов'язковий характер, який не вимагає зустрічної персональної платності з боку держави [24].

Податки являють собою тільки-но один з видів економічного примусу. Поряд з податками існують і інші види вилучень до державного бюджету. У зв'язку з різноманіттям конфігурацій вилучень в дохід держави з'являється необхідність визначити: що ж є безпосередньо податком, а що неподатковими, хоча й обов'язковими платежами.

Проблема полягає в тому, що податок – категорія комплексна. Розбираючи категорію податку із економічної точки зору, дозволено зробити висновок про те, що виокремити його із складу інших державних видатків, а також встановити його несхожість з іншими зборами, митом і платежами досить складно.

На думку З. Варналія, податки мов „найважливіша вартісна економічна категорія” показує собою грошові відносини, за сприянням яких держава вилучає частину національного доходу на безоплатних основах для фінансового забезпечення виконання своїх функцій [9, с. 60].

Одночасно, А. Захарін визначає податок як вилучення державою на користь суспільства певної частини внутрішнього валового продукту у вигляді обов'язкового внеску [25].

В цілому, при визначенні економічної сутності податків найбільш сутте-

вим критерієм виступає їхня приналежність до фінансової та бюджетної системи суспільства.

Без твердого визначення терміну „податок” неможливо правильно й однозначно застосовувати приписи законодавства, що регулюють порядок установа-лення й стягнення податкових платежів, неможливо, зокрема, правильно встановити фінансову відповідальність за порушення строків оплати обов’язкових платежів.

Порівнюючи природу податків у їх суспільному розумінні (податок з власників транспортних засобів, податок на прибуток, і ін.) і, зокрема збори до пенсійного та фонду соціального страхування, мита, тощо слід вказати на відсутність принципів відмінностей між ними у світлі положень діючого податкового законодавства.

За таких умов явно недостатнього висвітлення нормативного трактування категорії „податок” економічна школа змушена уточнювати визначення сутності податку. Так, на думку К. Ковальчука, „податок – єдино законна (установлена законом) форма перерозподілу власності фізичних та юридичних осіб на умовах обов’язковості, індивідуальної безплатності та безповоротності [31, с. 83].

Таке найбільш оптимальне визначення податку представляється все-таки неповним. Характеристика податку дається шляхом виключення („не носить на кшталт покарання або контрибуції”) і не відбиває позитивних його атрибутів, які б дозволяли абсолютно встановити, чим податок розходиться у змісті від іншого неподаткового платежу.

Розширювальний підхід до ідеології податків передбачає включення до них вилучень коштів для фінансування публічних видатків. При такому підході усякий внесок, відрахування, збір, тариф попадають під поняття податків.

Такий звужений підхід дозволяє простежувати податок як одну з типів фіскальних платежів, що відповідає істинним вимогам. Вибір відповідного підходу немало в чому визначається конкретними особливостями національного законодавства. Фактично єдиним критерієм відхилення податку від іншої непо-

даткової плати виступає ознака нормативно-галузевого регулювання. Податкові відносини, у тому числі стягнення податків, регламентується нормами фіскального законодавства, тоді як неподаткові обов'язкові платежі регулюються нормами інших галузей законодавства, зокрема, екологічного тощо.

Узагальнюючи вищевикладене, можна констатувати, що податок – це обов'язковий платіж у бюджет (цільовий централізований фонд) за умови, що даний платіж безпосередньо входить у податкову систему держави й установлений відповідним податковим законодавством.

Окрему групу податкових платежів становлять разові державні вилучення, тобто платежі, що стягуються державою в особливому порядку й, як правило, у надзвичайних ситуаціях, а також як покарання – реквізиції й конфіскації. Широко поширені також штрафи. Відмінності між податками й штрафами варто шукати, насамперед, у приводі вилучення. Підставою податкового платежу є перерозподіл національного доходу, а приводом для штрафу – здійснення того або іншого правопорушення.

Обов'язок же по сплаті податку виникає в кожному разі за умови наявності в платника податків об'єкта оподаткування. Істотною ознакою податку є невідшкодування його сплати.

Різноманіття існуючих податків обумовлює необхідність їхнього поділу по видах за певною ознакою. У сучасній теорії й практиці оподаткування відзначаються наступні ознаки класифікації податків:

- за формою оподаткування – прямі та непрямі;
- по суб'єктах оподаткування – податки із фізичних осіб, податки із підприємств і організацій та змішані податки;
- по органу, що встановлює й конкретизує податки – державні та місцеві;
- за цільовою спрямованістю податку – загальні та спеціальні.

Фіскальна функція характеризує в суспільне призначення податків, що полягає в забезпеченні постійності і стабільності надходження коштів у розпорядження держави. За словами Г. Нагорняка, фіскальна функція податків – це мобілізація коштів у розпорядження держави і формуванні фінансових ресурсів

з метою забезпечення виконання державних функцій [41].

Сутність регулюючої функції податків розглядається в тому, що вони відбиваються на різні види роботи їх платників, шляхом стимулювання або стримування темпів його розширення, підвищуючи або знижуючи платоспроможний попит населення тощо.

Розподільча функція податків, в свою чергу, полягає у перерозподілі громадських доходів між різними категоріями населення, забезпечуючи передачу засобів на зиск більш слабких і беззахисних категорій громадян за рахунок перекладання податкового тягаря на більш потужні категорії платників. У підсумку відбувається вилучення частини доходу одних і передача його іншим [47].

Економічний зміст стимулюючої функції податків полягає у пристосуванні податкових механізмів до цілей і напрямів реалізації соціальної політики держави, виходячи з тих позицій, що додаткове стимулювання бізнесу може позитивно вплинути на його розвиток.

На думку А. Дадашева, контрольна функція спирається на те, що держава здійснює контроль за фінансовою та господарською діяльністю суб'єктів господарювання, а також за осередками доходів і витратами. Контрольна функція реалізує можливість оцінки ефективності податкової системи, при цьому, є можливим контроль за видами діяльності і фінансових потоків [13].

Економічна функція податків втілюється на практиці через вплив податків на суспільне відтворення та соціально-економічні процеси у суспільстві, відіграючи стимулюючу, обмежуючу і контрольну роль. Так, не обкладаючи податком частину прибутку, яка буде спрямована на впровадження нової техніки, держава сприяє науковому та технічному прогресу, а звільняючи від податків прибуток, що направлений на благодійність – стимулює підприємства до рішення соціальних проблем.

Сутнісне наповнення соціальної функції податків можна виразити у підтримуванні соціальної рівноваги через зменшення надто великої розбіжності реальних доходів окремих соціальних груп населення.

Беручи до уваги багатогранність змісту податків, їхній комплексний ха-

ракти і неоднозначність природи, необхідно зазначити, що кожна галузь податкових відносин відповідає своїй системі принципів.

При цьому, можна виділити економічні, юридичні та організаційні принципи податкової системи.

Принципи, запропоновані А. Смітом, зберегли свою актуальність і понині. За нинішніх умов домінуючу роль відграють наступні економічних принципи оподаткування: співрозмірності; максимального врахування інтересів і можливостей платників податків; економічності (ефективності) та справедливості [56].

Про принцип максимального врахування інтересів і можливостей платників податків можна говорити, як про одне з найважливіших економічних становищ. Згідно з даним принципом оподаткування повинне характеризуватися визначеністю й зручністю для платника податків. За словами Слав'янської Н. Г.: „Кількість податку, час і образ платежу повинні бути визначені, відомі платнику і незалежні від влади” [55].

Кожен етап соціально-економічного розвитку принципи оподаткування змінювався залежно від цілей і функцій, які покладали на податкову систему, зокрема А. Крисоватий виділяє вже дев'ять принципів формування податкової системи, розділених на чотири категорії: фінансові (достатність і динамічність); народногосподарські (вибір джерел і видів податків); принцип справедливості (загальність і рівномірність); принцип керування системою податків (визначеність, зручність і економічність стягнення) [33].

Ще у Законі України „Про систему оподаткування” закладено основні принципи оподаткування, які були досить суттєво підкориговано в Податковому кодексі: соціальна справедливість, стимулювання науково-технічного прогресу, стимулювання виробничої й інвестиційної активності, обов'язковість, стабільність, рівнозначність і пропорційність, рівність, компетенція економічна збалансованість, доступність рівномірність сплати, , єдиний підхід, [22, 50].

Підводячи підсумки, зауважимо, що ознаками податків, які дають перспективу відрізнити їх від неподаткових платежів, є те, що податки не мають ані

елементів точного еквівалентного обміну, характеризуються вузьким рухом грошових коштів від юридичних та фізичних осіб до держави й регулюється нормами податкового законодавства. В свою чергу, економічна природа податку складається у формулюванні його призначення, об'єкта оподаткування й джерела оплати, а сутнісний зміст принципів побудови системи оподаткування повинен полягати в узгодженні двох головних вимог: задоволення фіскальних потреб держави й втілення інтересів платників податків.

## **1.2. Науково-методичні основи формування механізму оподаткування аграрних товаровиробників**

Податкові відносини сільськогосподарських товаровиробників з державним бюджетом, як і платників податків інших галузей економіки, регулювався Законом „Про систему оподаткування” від 25 червня 1991 р., яким закладались основи функціонування системи оподаткування для всіх типів підприємств [22].

Необхідність змін в оподаткуванні сільськогосподарських товаровиробників зумовлена збитковістю або низькою прибутковістю сільського виробництва, яка погіршувалась, а у 1998 р. взагалі, опинилась на межі колапсу – 83 % збиткових господарств в АПК, причому близько 93 % безпосередньо сільськогосподарського профілю. Високі податкові ставки лише загострили ситуацію, спричинили збільшення тіньового сектору та закриття сільськогосподарських підприємств.

Для врегулювання ситуації що склалась в аграрному секторі на законодавчому рівні було запроваджено спеціальний режим оподаткування сільськогосподарських товаровиробників у формі фіксованого сільськогосподарського податку (ФСГП), який з'явився в 1998 році у трьох регіонах України: Глобинському районі, Старобешівському районі та Ужгородському районі. Відповідно до нього, господарства, що відповідали нормам цього закону, сплачували ФСГП взамін 12 податків та зборів, в тому числі податку на прибуток, плату за

землю [21].

Суб'єктом оподаткування ФСГП вважались товаровиробники, які виробляли сільськогосподарську продукцію, і їх валовий дохід від операцій з продажу цієї продукції за попередній звітний (податковий) рік перевищував 50% загального валового доходу підприємства. Цей закон визначав у якості об'єкта оподаткування землю, а точніше, площу ріллі, передану сільськогосподарському товаровиробникові у власність чи надану йому в користування. Розмір нарахованого податку залежав не від розміру фінансових результатів підприємства, а від обсягу його земельних угідь.

Наступним кроком з боку держави, в напрямку стабілізації сільськогосподарського виробництва та покращення фінансового стану сільськогосподарських товаровиробників, було звільнення платників ФСГП від його сплати, за винятком внесення платежів на обов'язкове державне пенсійне страхування (68 %) та обов'язкове соціальне страхування (2 %) [72].

Звільнення платників ФСГП від сплати внесків до державних цільових фондів створило аграріям суттєву податкову економію, проте через їх обмежену участь у наповненні ресурсів соціальних фондів, і насамперед Пенсійного, обернулося зниженням рівня соціального захисту найнятих у галузі працівників.

Стосовно решти податкових платежів слід відміти їх значно менше навантаження на суб'єктів оподаткування, оскільки один із основних бюджетоформуючих податків – податок на прибуток – в останні перед запровадженням ФСГП роки практично не стягувався зважаючи на масову збитковість сільськогосподарських підприємств.

В свою чергу, комунальний податок не сплачувався сільськогосподарськими підприємствами незалежно від обраної системи оподаткування, тому його включення до складу ФСГП було недоцільним. Збір за геолого-розвідувальні роботи, виконані за рахунок державного бюджету стосувався специфічної діяльності, пов'язаної з видобутком корисних копалин, до якої більшість сільськогосподарських підприємств не мали відношення.

Відповідно до діючого законодавства головною умовою одержання права переходу на сплату ФСГП було відношення суб'єкта до сільськогосподарської галузі, обумовленої виходячи із зазначених у законі критеріїв. Платниками ФСГП могли бути сільськогосподарські підприємства різних форм, передбачених законодавством селянські та інші господарства, що займались виробництвом сільськогосподарської продукції. При цьому однією з основних умов реєстрації суб'єкта господарювання як платника ФСГП було те, що сума отримана такими підприємствами від реалізації аграрної продукції власного виробництва й продуктів їх переробки за попередній звітний рік, повинна була бути більшою 50 % від суми валового доходу підприємства. Варто також відзначити, що, якщо підприємство створювалося шляхом однією з форм реорганізації, визначеної відповідними нормами Цивільного кодексу України, то вищевказана норма в розмірі 50 % поширюється на: всіх суб'єктів, що поєднуються, або зливаються солідарно [63].

В подальшому, серйозні зміни торкнулися переліку податків, у рахунок яких сплачувався ФСГП в той час: його було скорочено з 12 до 6 податків, серед яких обтяжливим для товаровиробників міг бути лише податок на прибуток.

Однією з найважливіших подій в існуванні цього податку було прийняття у 2010 році Податкового кодексу України, де главою 2 розділу XIV регулюється сплата ФСГП. Саме він, став більш уніфікованим законодавчим документом, у якому зібрано і доопрацьовано всі основні положення та нормативні документи якими регламентувалась сплата ФСП. З прийняттям Податкового кодексу України було скорочено кількість податків і зборів в рахунок яких сплачується ФСГП [50].

З практичної точки зору даний податок має переваги в тому, що товаровиробник може здійснювати планування своєї діяльності, заздалегідь розрахувавши податкові суми, які підлягають сплаті до бюджету з цього податку.

З метою стимулювання діяльності аграрних підприємств у Податковому кодексі України до 2017 р. була можливість застосування спеціального режиму

оподаткування ПДВ. При цьому, зауважимо, що спеціальний режим ПДВ і спеціальний режим єдиного податку – це абсолютно різні незалежні режими.

Сільськогосподарські товаровиробники, які мають оборот з реалізації більше 1000000 грн за останні 12 календарних місяців, зобов'язані стати на облік, як платники ПДВ, однак можуть обрати для себе спеціальний режим оподаткування, за умови, що частка доходу від продажу сільськогосподарської продукції перевищує 75 % загального доходу. Позитивним в застосуванні спеціального режиму з ПДВ є той факт, що сума нарахованого податкового зобов'язання не перераховується до бюджету, а акумуляується на спеціальному рахунку платника податків, відкритому у банку.

Важливим аспектом застосування цього режиму є можливість надання податкової накладної своїм покупцям, тобто покупець, який є платником ПДВ, у свою чергу зможе застосувати право на податковий кредит. Отже, у аграріїв не лише немає ризику втрати покупця, але й за рахунок нарахованих сум податку вони можуть розширювати свою діяльність. Решту податків аграрне підприємство може сплачувати на загальних засадах, не використовуючи спеціальний режим з єдиного податку. В такому випадку найбільшим податковим зобов'язанням для підприємства буде податок на прибуток. Особливостями оподаткування прибутку сільськогосподарських підприємств є податковий період і можливість зменшення суми нарахованого податкового зобов'язання на розмір податку на землю, що використовується в сільськогосподарському виробничому обороті [12].

Згідно із Податковим кодексом України для сільськогосподарських товаровиробників річний податковий період розпочинається із 01 липня поточного звітного року і закінчується 30 червня наступного звітного року, що сприяє можливості робити річний розрахунок податку на прибуток з урахуванням особливостей виробництва і реалізації сільськогосподарської продукції.

Спеціальний режим оподаткування ПДВ для сільськогосподарських підприємств, що регулювався ст. 209 ПКУ, діяв до кінця 2016 року. У відповідності до цієї статті сільськогосподарські підприємства мають змогу накопичувати

податкову різницю з ПДВ між реалізацією сільськогосподарських товарів та придбанням виробничих факторів [50].

Загалом, спеціальні режими оподаткування аграрного товаровиробництва є вигідними і такими, що стимулюють розвиток сільськогосподарських підприємств. Разом з тим, критерії застосування і механізми реалізації цих спец режимів оподаткування більш вигідні і зручні для крупного аграрного бізнесу та переробних підприємств. Негативним є і надлишкове державне адміністрування механізмів отримання сільськогосподарськими товаровиробниками пільг від спец режимів оподаткування.

Саме тому з вищезазначеного можна зробити висновок, що формування ефективної податкової політики для сільськогосподарських товаровиробників в сучасних умовах функціонування ринку є обов'язковим, оскільки це зменшить витрати та збільшить ефективність і привабливість галузі загалом. Враховуючи той факт, що держава сприяє цьому не збільшуючи ставки відсотку по нарахуванню єдиного податку та пільговий режим оподаткування ПДВ. Про те, як значалося вище не завжди ЄП може бути вигідним для сільськогосподарських підприємств, саме тому потрібно впроваджувати на підприємствах таку частину податкової політики як податкове планування. Яке забезпечить ефективне використання наявних фінансових ресурсів.

Оподаткування сільськогосподарських товаровиробників несе вплив не тільки на них самих, але і на розвиток місцевості де вони функціонують, оскільки, в частині всього податкового навантаження, яке повинні сплачувати аграрні підприємства, суттєва частка належить саме місцевим податкам і зборам, які в свою чергу формують дохідну частину місцевих бюджетів.

В зв'язку з цим, держава має бути зацікавлена в розвитку сільського господарства, оскільки за останні роки значна кількість сіл поступово зникають з географічної карти України. Однак, при цьому, держава не надає великого значення податковій політиці в даній галузі, що й підтверджують зміни в податковому законодавстві, в частині оподаткування саме аграрних товаровиробників. Звичайно деякі напрями реформування політики, щодо розвитку сільської міс-

цевості державою розроблені, зокрема програма розвитку сільської місцевості до 2020 року, однак як вже зазначалося вище, великої уваги оподаткування в ній не надається [17].

На сьогодні, незначними залишаються власні доходи у вигляді надходжень від місцевих податкових платежів. Ні попередня система оподаткування, ні нині діючий Податковий кодекс України не забезпечують можливості використання потенціалу місцевих податків і зборів, в якості потужного джерела поповнення місцевих бюджетів, яке на перший план ставить питання кардинальної трансформації системи місцевого оподаткування.

Саме тому одним із дієвих способів ефективного розвитку сільських територій є зміни державної податкової політики по відношенню до сільськогосподарських товаровиробників. Однак, при цьому, одночасно, потрібно звертати увагу на збільшення надходжень в місцеві бюджети від сплати податків та зборів і на розвиток товаровиробників, що функціонують на даних територіях. Тобто потрібно знайти про той рівень оподаткування який забезпечить стабільне збільшення надходжень до місцевих бюджетів, і при цьому дасть стимул для розвитку аграрних підприємств.

Починаючи з 2016 р. на законодавчому рівні зменшено заходи акумуляції ПДВ, що у свою чергу, зменшить обсяги державної підтримки у даній галузі, яка у 2015 р. склала 24,7 млрд грн. Дані нововведення не сприяють зростанню прибутковості і рентабельності аграрних підприємств. Одночасно слід вказати на певні новації стосовно фіксованого сільськогосподарського податку (ФСГП), який у 2015 р. було змінено на 4 групи єдиного податку, хоча в цілому суть оподаткування в частині заміни ФСГП на єдиний податок майже не змінилася, за винятком збільшення ставок оподаткування [8].

В цілому нововведення в системі оподаткування аграрного сектору економіки не в повній мірі сприяють розвитку галузі і, особливо, тваринницькому напрямку, що може призвести її до збитковості. Тому, на сьогодні, доцільним є застосування інструментів державного регулювання аграрного сектора для активізації і розвитку аграрного бізнесу.

## РОЗДІЛ 2

### ОЦІНКА ДОСЯГНУТОГО РІВНЯ ОПОДАТКУВАННЯ ПІДПРИЄМСТВ АГРАРНОЇ СФЕРИ

#### **2.1. Сучасна практика оподаткування доходів сільськогосподарських підприємств та пов'язаних з ним осіб**

ХХХ, на матеріалах якого виконувались дослідження, створене та діє на підставі норм Цивільного кодексу України та інших актів законодавства у відповідності до рішення учасників товариства, є юридичною особою за законодавством України і користується всіма наданими законодавством правами, у т. ч. має печатку та штампи з власним найменуванням. Метою діяльності ХХХ є отримання прибутку на основі задоволення потреб громадян, підприємств, установ та організацій у продукції, товарах, послуг, які виробляються та надаються в межах діяльності, обумовленої Статутом.

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, дебіторську та кредиторську заборгованість підприємства. Розрахунок даних показників здійснюється на основі інформації з річної фінансової звітності (додатки: А1, А2, А3).

Оцінка майнового стану ХХХ, що є важливим напрямом загальної оцінки його фінансового стану можливо здійснити на основі вивчення інформації бухгалтерського балансу. Детальне вивчення складу та структури активів підприємства вимагає їх оцінку та поділ за різними класифікаційними напрямками, серед яких характер обороту, форма активів, сфера розміщення та джерела (табл. 2.1, додаток Б1).

Розрахункові дані свідчать про зміни майнового потенціалу підприємства в позитивному напрямку. Так за період 2018 – 2020 років загальна вартість майна ХХХ збільшилась з 19816,0 тис. грн до 26361,6 тис. грн. Дане зростання

забезпечив, одночасно приріст вартості, як необоротних так і оборотних активів підприємства.

Визначення джерел формування капіталу підприємства є важливою складовою аналізу фінансового стану підприємства (табл. 2.2, додаток Б2).

Дані табл. 2.2 підтверджують факт зростання загальної величини капіталу ХХХ за період 2018 – 2019 років на 4180 тис. грн, або на 21,1 %. Таке зростання обсягів пасивів підприємства забезпечив, переважним чином, приріст зобов'язань. За період наступних 2019 – 2020 рр. капітал знову збільшився, однак приріст уповільнився до 2365,6 тис. грн, (9,9 %), і відбулося це вже, навпаки, в значній мірі, під впливом приросту власного капіталу підприємства.

Фінансова стійкість ХХХ, як і інших господарюючих суб'єктів залежить від розміщення його активів та джерел формування капіталу і характеризується, насамперед, співвідношенням між обсягами власного капіталу і зобов'язань. Виконані розрахунки (табл. 2.3, додаток Б3) свідчать про загальне зниження до цього достатньо високого рівня фінансової стійкості ХХХ за показниками структури джерел формування капіталу. Так, фактичне значення коефіцієнта автономії вказує на те, що на кінець 2020 року питома вага власного капіталу у валюті балансу становить 43,1 %, що на 4,2 пункти нижче порівняно з 2018 роком, однак на 1,5 пункти вище порівняно з 2019 р. Коефіцієнт концентрації залученого капіталу відповідно збільшився з 0,527 до 0,584, а потім зменшився до 0,569 і свідчить про загальне зростання рівня залежності від кредиторів.

Окремо, негативну динаміку показників фінансової стійкості підтверджують розрахунки здійснені в табл. 2.4 (додаток Б4).

За результатами розрахунків проведених в табл. 2.4 відмічаємо факт одночасно зменшення за 2018 – 2020 рр., як запасів ХХХ, так і його власних оборотних коштів при стабільному прирості короткострокових кредитів. При цьому, випереджаючи у відносному виразах, темпи зменшення саме власних оборотних коштів обумовили незмінність кризового типу фінансової стійкості підприємства за останні три роки.

Ліквідність ХХХ, як і інших суб'єктів підприємницької діяльності – це

його здатність швидко продати активи й одержати гроші для оплати своїх зобов'язань. Рівень ліквідності активів пов'язаний із часом, необхідним для перетворення їх у грошові кошти (табл. 2.5, додаток Б5). Аналіз даних табл. 2.5 свідчить про нестабільність платіжних можливостей ХХХ за період останніх трьох років. Так за період 2018 – 2020 рр. високоліквідних активів було недостатньо для покриття найбільш термінових зобов'язань. Поряд з цим слід відмітити недостатність середньоліквідних активів для покриття середньо ліквідних активів, а також повну відсутність в ХХХ довгострокових зобов'язань.

Оцінка фінансових результатів є одним із найважливіших напрямів оцінки ефективності виробничо-фінансової діяльності підприємств (табл. 2.6, додаток Б6). Результат такої оцінки свідчить про негативний момент в діяльності ХХХ, що полягає в нестабільності його фінансових результатів за останні три роки. Так, величина чистого прибутку на підприємстві за період 2018 – 2019 рр. зменшилась з 881,5 тис. грн до 611,1 тис. грн, або на 270,4 тис. грн. За наступні два роки ситуація змінилась і негативні тенденції перетворились на позитивні – фінансові результати діяльності ХХХ значно покращились. Так, вже згаданий розмір чистого прибутку збільшився більше ніж вдвічі (на 867,5 тис. грн) і встановився на рівні 1478,5 тис. грн.

Загалом аналіз фінансового стану підприємства, за різними показниками засвідчив його нестабільність. Тому підприємство має звернути увагу на усунення поточних проблем і розвиток позитивних тенденцій, зокрема для того щоб забезпечити гарантії своєчасних розрахунків з найманими працівниками та державою.

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 середовища для розвитку ринкових відносин.

На сучасному етапі розвитку економічних відносин в Україні досліджуване ХХХ використовує спеціальний режим оподаткування сільськогосподарських товаровиробників, сплачуючи при цьому, єдиний податок (IV група). Фактично підприємство шляхом сплати даного податку заміняє сплату податку на прибуток, який уособлює собою механізм оподаткування доходів сільськогосподарських підприємств, а також податку на доходи фізичних осіб, який підприємство сплачує за рахунок доходів виплачуваних ним своїм найманим працівникам, виконуючи роль податкового агента.

Говорячи про недоліки функціонування альтернативних систем оподаткування, слід, в першу чергу, зупинитися на фіксованому сільськогосподарському податкові (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 ФСГП виділена окрема група (четверта). Так, загальні умови, що надають право на сплату даного податку не змінились.

В той же час, вагомих 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 (додаток В).

Слід зазначити, що ХХХ дотримувалося вщевказаних умов, зокрема частка сільськогосподарського товаровиробництва за 2018 р. становила 98,51 %. 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 (додаток Г).

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).

Здійснені в табл. 2.7 розрахунки вказують та той факт, що в ПрАТ „Вознесенськ облплемсервіс” сума нараховано єдиного податку (IV група) за досліджуваний період 2018 – 2020 рр. характеризувалась суттєвим зменшенням, як в абсолютному, так і відносному виразах – на 15886,80 грн та 13,8 % відповідно. Основним фактором, що обумовив такі зміни було зменшення площі, основного виду використовуваних підприємством виду сільськогосподарських угідь, ріллі на 17,3 %, що в цілому нівелювало незначне зростання її грошової оцінки та стабільність ставки податку, що наочно підтверджує рис. 2.1 (додаток Д1).

## Динаміка нарахування єдиного податку (IV група) в ХХХ, 2018 – 2020 рр.

Показники		2018 р.	2019 р.	2020 р.	Відхилення (+, -) 2020 р. від 2018 р.	
					абсолютне	відносне, %
Рілля	площа, га	486,2682	369,5672	402,3587	-83,9095	-17,3
	грошова оцінка 1 га, грн*	25427,31	24687,43	26748,95	1321,64	5,2
	ставка податку, %	0,95	0,95	0,95	0	0,0
	сума податку, грн	117462,68	82767,57	102245,39	-15217,29	-13,0
Пасовища	площа, га	30,0000	-	11,5000	-18,5	-61,7
	грошова оцінка 1 га, грн	3926,36	-	4013,22	86,86	2,2
	ставка податку, %	0,95	-	0,95	0	0,0
	сума податку, грн	1119,01	-	438,44	-680,57	-60,8
Багаторічні насадження	площа, га	-	0,1500	0,1950	-	-
	грошова оцінка 1 га, грн	-	26880,07	27942,07	-	-
	ставка податку, %	-	0,57	0,57	-	-
	сума податку, грн	-	22,98	31,06	-	-
Всього нараховано єдиного податку (IV група), грн		118581,69	82790,55	102714,89	-15866,80	-13,8
Частка в загальній сумі податку, %:						
- ріллі		99,06	99,97	99,54	+0,48	X
- пасовищ		0,94	0,00	0,43	-0,51	X
- багаторічних насаджень		0,00	0,03	0,03	+0,03	X

\* обчислена на середньостатистичною зваженої на основі інформації з окремих земельних ділянок

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 незначним і не стабільним (рис. 2.2, додаток Д2).

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.

Важливим регулятором перерозподілу фінансових ресурсів між державою та населенням виступає податок на доходи фізичних осіб. В умовах загострення

та негативного впливу кризових явищ на фінансову стабільність держави оподаткування доходів громадян виступає однією із складових фінансового механізму держави. Індивідуальне прибуткове оподаткування громадян в Україні здійснюється у формі податку на доходи фізичних осіб.

У відповідності до діючого законодавства (наряду з ПКУ це „Порядок заповнення та подання податковими агентами Податкового розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податку, і сум утриманого з них податку” та „Довідника ознак доходів” в складі загального місячного (річного) оподатковуваного доходу платника податку мають місце наступні види доходів (рис. 2.3, додаток Д3). При цьому, слід зауважити, що число доходів, які не включаються до розрахунку загального місячного (річного) оподатковуваного доходу, є не меншим (рис. 2.4, додаток Д4).

Саме даний факт обумовлює дослідження їх складу та структури за досліджуваний період, в досліджуваному ХХХ, (табл. 2.8, додаток Д5), використовуючи при цьому інформацію з Податкового розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь фізичних осіб, і сум утриманого з них податку (додаток Е), а починаючи з 2021 р. у Додатку 4 ДФ „Відомості про суми нарахованого доходу, утриманого та сплаченого податку на доходи фізичних осіб та військового збору” до Податкового розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податків - фізичних осіб, і сум утриманого з них податку, а також сум нарахованого єдиного внеску.

Розрахунки здійснені в табл. 2.8 про стабільне зростання обсягів доходів виплачених ХХХ на користь окремих фізичних осіб. При цьому, зауважимо, що за 2018 – 2020 рр. загальне зростання нарахованих доходів нарахованих податковим агентом (ХХХ) забезпечувалось одночасно приростом розмірів заробітної плати виплаченої працівникам підприємства доходів нарахованих власникам майнових та земельних паїв та самозайнятим особам. Різні, як за абсолютним, так і відносним темпами, а також напрямками зміни розмірів окремих видів доходів обумовлюють подальші структурні перетворення їх складі що наочно доводить рис. 2.5.

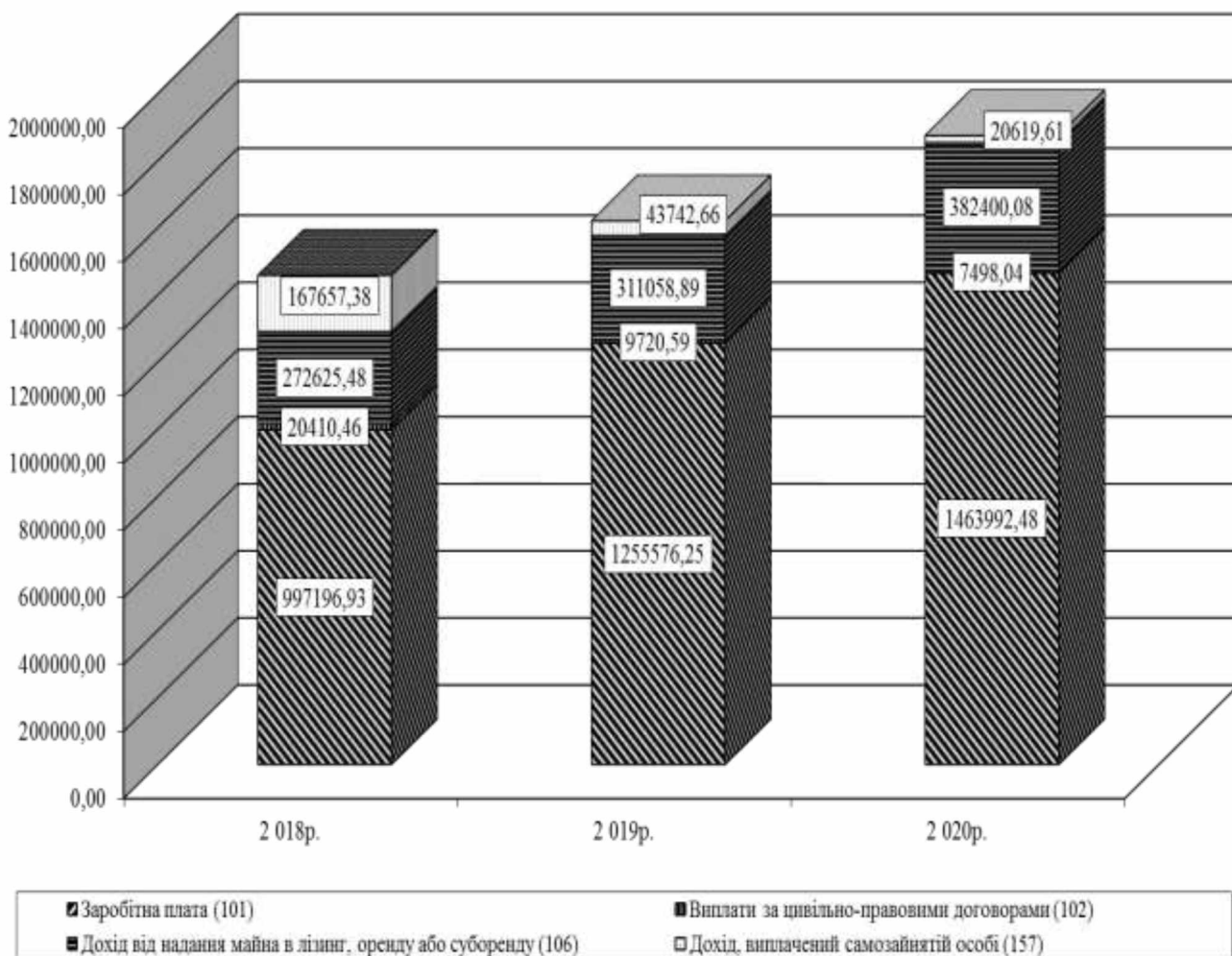


Рис. 2.5. Склад та динаміка окремих видів нарахованих доходів у  
XXX, 2018 – 2020 р.

Наведений рисунок дає підстави відмітити виключне домінування саме оподатковуваних видів доходів – заробітної плати та виплат по оренді майнових і земельних паїв. Під час нарахування доходів у формі заробітної плати база оподаткування у досліджуваному періоді визначалася як нарахована заробітна плата, зменшена на суму податкової соціальної пільги при її наявності (табл. 2.9, додаток Д6).

Досліджена залежність розміру нарахованого податку від величини доходів та права на податкову соціальну пільгу, виключно, для фізичних осіб обумовлює необхідність дослідження динаміки нарахованих доходів та нарахованого податку на доходи працівників XXX саме у вигляді заробітної плати та виплат порівняних до неї (табл. 2.10).

**Динаміка справляння в ХХХ податку на доходи фізичних осіб у вигляді заробітної плати, 2018 – 2020 рр.**

Показник	2018 р.	2019 р.	2020 р.	Відхилення (+, -) 2020 р. від 2018 р.	
				абсолютне	відносне, %
Середньорічна* чисельність найманих працівників, чол.	16	18	19	3	18,8
Сукупні витрати на оплату праці за рік, грн	997196,93	1255576,25	1463992,48	466795,6	46,8
Середньомісячна заробітна плата, грн	5193,73	5812,85	6421,02	1227,29	23,6
Ставка податку на доходи фізичних осіб, %	18	18	18	0	0,0
Середньорічна чисельність працівників, що користуються податковими соціальними пільгами, чол.	2	2	3	1	50,0
У % до загальної чисельності працюючих, %	12,5	11,1	15,7	3,2	X
Нараховано податку на доходи фізичних осіб, грн	173512,26	219725,84	250342,71	76830,45	44,3

\* обчислена за середньою арифметичною простою

Розрахунки, здійснені в табл. 2.10 свідчать, що за період 2018 – 2020 рр. чисельність працюючих у ХХХ зросла на 3 особи, або 18,8 %, при одночасному прирості середньомісячного розміру заробітної плати на 23,6 % та на 1 особу чисельності працівників підприємства, які скористалися податковими соціальними пільгами. Такі зміни обумовлюють суттєве зростання надходжень до бюджету від ХХХ у формі сплати податку на доходів фізичних осіб з 173512,26 у 2018 р. грн до 250342,71 грн у 2020 р., або на 44,3 %, що графічно підтверджує рис. 2.6 (додаток Д7).

На основі розглянутих вище особливостей нарахування і сплати податку на доходи фізичних осіб слід відмітити позитивну тенденцію у відсутності заборгованості ХХХ по платежах до бюджету з приводу даного податку.

## 2.2. Фінансовий механізм справляння непрямих, ресурсних та майнових податків в сучасних умовах функціонування аграрної сфери

В загальній системі непрямого оподаткування особливе місце займає податок на додану вартість (далі – ПДВ). Податок на додану вартість має високу ефективність з фіскальної точки зору. 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. 1997 р. 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 платниками 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 здійснених платником ПДВ (рис. 2.7, додаток Д8).

Визначення об'єкту оподаткування є передумовою встановлення бази для обчислення ПДВ. Базою 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, 7 відсотків та 0 відсотків.

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 (додатки: Ж1, Ж2) 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.

Окремо слід зазначити, що 1999 р. і по 2016 р. ХХХ використовувало спеціальний режим оподаткування діяльності у сфері сільського господарства. Починаючи з 2017 року на зміну йому запроваджено механізм Державної підтримки виробників окремих видів сільськогосподарської продукції, що реалізується у вигляді бюджетних дотацій для розвитку сільськогосподарських товаровиробників та стимулювання виробництва сільськогосподарської продукції.

За податковою декларацією з податку на додану вартість (загальною) 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. 2.11)..

**Динаміка нарахування ПДВ за податковою декларацією з податку  
на додану вартість (загальною) у ХХХ, 2018 – 2020 рр. грн**

Показники	2018 р.	2019 р.	Відхилення (+,-) 2019 р. від 2018 р.		2020 р.	Відхилення (+,-) 2020 р. від 2018 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 відшкодуванню з бюджету)	+203310	+140019	-63291	-31,1	+139900	-119	-0,1

Виходячи з проведених, в табл. 2.11, розрахунків можна зробити висновок про те, що за досліджуваний період 2018 – 2020 рр. наявна чітка тенденція до зменшення у ХХХ розміру узгодженої суми ПДВ, яка підлягає сплаті до бюджету.

Основною причиною, що зумовила таку ситуацію є випереджаючий темп приросту величини податкового кредиту з ПДВ порівняно із зростанням податкових зобов'язань з ПДВ, що наочно підтверджує рис. 2.8 (додаток Д9).

Відміна починаючи з 2017 року спеціального режиму оподаткування ПДВ діяльності у сфері сільського господарства обумовило той факт, що ХХХ формувало лише податкову декларацію з податку на додану вартість (загальну). Далі проаналізуємо розрахунки досліджуваного підприємства з фіскальними органами по ПДВ за 2019 р в розрізі місяців (табл. 2.12, додаток Д10).

Аналітичні дані табл. 2.12. вказують на наявність сезонного фактору, який має прямий вплив на обсяги здійснюваних досліджуваним що ХХХ господарських операцій купівлі продажу і, відповідно, на динаміку надходжень до бюджету від податку на додану вартість. Графічною ілюстрацією даних висновків є рис. 2.9.

Застосований на рис. 2.9 статистичний прийом аналітичне вирівнювання свідчить про наявність тенденції до зростання протягом 2020 р. у ХХХ суми

податкового зобов'язання з ПДВ, яке в середньому за місяць складало 11315,51 грн. Відповідно розмір податкового кредиту в аналогічному періоді щомісяця зменшувався на 12173,13 грн.

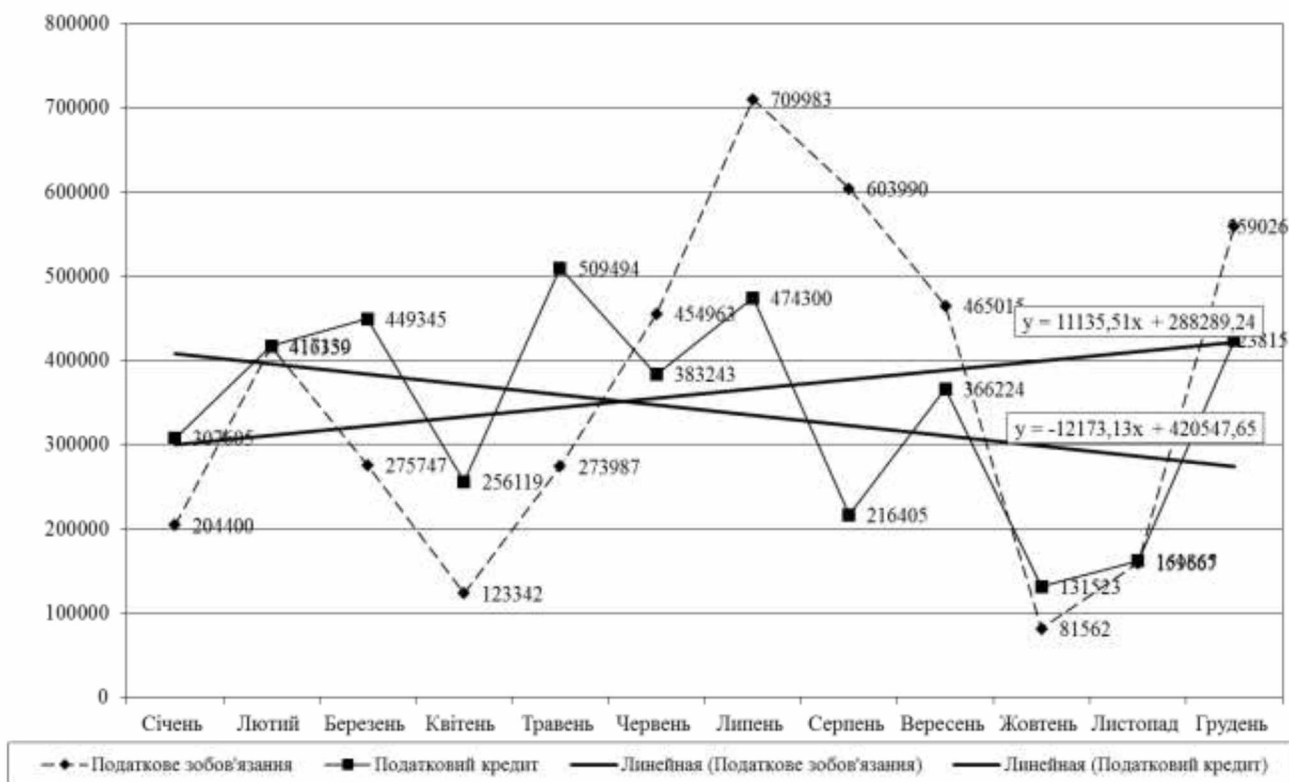


Рис. 2.9. Динаміка розмірів податкового зобов'язання та податкового кредиту з ПДВ у ХХХ за 2020 р., грн

В цілому, слід наголосити на визначальній ролі податку на додану вартість як одного з основних бюджетоутворюючих податків. Механізм справляння ПДВ характеризується низкою недоліків, потребує удосконалення порядку його обчислення і сплати, визначення розміру ставок, вирішення проблем бюджетного відшкодування.

Механізм майнового оподаткування є важливою підсистемою податкових систем економік розвинених країнах. Починаючи з 2015 року майнове оподаткування в Україні представлено податком на майно, що включає до свого складу податок на нерухоме майно відмінне від земельної ділянки, транспортний податок та плату за землю.

Оскільки ХХХ за досліджуваний період 2018 – 2020 рр. сплачувало єди-

ний податок (IV група) то від сплати майнового податку у вигляді плати за землю воно мало звільнення, однак, при цьому, нараховувало орендну плату за земельні ділянки державної або комунальної власності, подаючи відповідну податкову звітність (додатки: 31, 32).

ХХХ є платником орендної плати за земельні ділянки державної або комунальної власності, оскільки є землекористувачем користуючись на умовах оренди земельними частками (паями), що перебувають у власності, як діючих, так і колишніх працівників підприємства. При цьому базою оподаткування є нормативна грошова оцінка земельних ділянок з урахуванням коефіцієнта індексації, визначеного відповідно до діючого порядку.

У відповідності до діючого податку ставка орендної плати за земельні ділянки державної або комунальної власності прописується для кожної ділянки у відповідному договорі оренди.

Оцінка поданих ХХХ до податкових органів Податкових декларації з плати за землю дає підстави проаналізувати динаміку зміни обсягів орендної плати нарахованої підприємством за останні три роки (табл. 2.13, додаток Д11).

Здійснені в табл. 2.13 розрахунки свідчать про той факт, що ХХХ за досліджуваний період нараховувало орендну плату за земельні ділянки, що відрізнялися, як площею, так і грошовою оцінкою. При цьому, слід відмітити нестабільну (зменшення за 2018 – 2019 рр. та збільшення за 2019 – 2020 рр.) динаміку її (орендної плати) розмірів.

Діючий Податковий кодекс України регламентує сутність та зміст основних категорій, що забезпечують процес функціонування екологічного податку. Одночасно слід зауважити, що екологічний податок справляється за викиди в атмосферне повітря забруднюючих речовин пересувними джерелами забруднення у разі використання палива, утримується і сплачується до бюджету податковими агентами під час реалізації такого палива.

Суми податку обчислюються платниками податку, зокрема ХХХ, та податковими агентами самостійно щокварталу з одночасним формуванням відповідної звітності – Податкової декларації екологічного податку (додаток І)

У разі якщо під час провадження господарської діяльності платником податку здійснюються різні види забруднення навколишнього природного середовища та/або забруднення різними видами забруднюючих речовин, такий платник зобов'язаний визначати суму податку окремо за кожним видом забруднення та/або за кожним видом забруднюючої речовини.

На підстав даних згаданих вище форм податкової звітності проаналізуємо процес нарахування даного податку в ХХХ за досліджуваний період (табл. 2.14).

Таблиця 2.14

### Динаміка нарахування екологічного податку ХХХ, 2018 – 2020 рр., грн

Період	Нарахованого податку – всього	в тому числі	
		за розміщення відходів у спеціально відведених для цього місцях	за викиди в атмосферу повітря забруднюючих речовин стаціонарними джерелами забруднення
I квартал	6504,81	6452,78	52,03
II квартал	6504,81	6452,78	52,03
III квартал	6504,81	6452,78	52,03
IV квартал	6504,81	6452,78	52,03
Всього за 2018 р.	26019,24	25811,12	208,12
I квартал	5784,52	5694,64	89,88
II квартал	5784,52	5694,64	89,88
III квартал	5784,52	5694,64	89,88
IV квартал	5784,52	5694,64	89,88
Всього за 2019 р.	23138,08	22778,56	359,52
Відхилення (+, -) 2019 р. від 2018 р. абсолютне	-2881,16	-3032,56	151,4
Відхилення (+, -) 2019 р. від 2018 р., відносно, %	-11,1	-11,7	72,7
I квартал	7158,96	6012,33	1146,63
II квартал	7158,96	6012,33	1146,63
III квартал	7158,96	6012,33	1146,63
IV квартал	7158,96	6012,33	1146,63
Всього за 2020 р.	28635,84	24049,32	4586,52
Відхилення (+, -) 2020 р. від 2019 р. абсолютне	+5497,76	+1270,76	+4227,00
Відхилення (+, -) 2020 р. від 2019 р., відносно, %	+23,7	+5,6	в 12,8 р.

Проведені в табл. 2.14 розрахунки вказують на не стабільну динаміку зміни сукупного розміру екологічного податку за досліджуваний період. Так, за

2018 – 2019 рр. у ХХХ загальна величина визначеного до сплати екологічного податку зменшилась на 2381,16 грн або 11,1 %. За наступні два роки загальна тенденція навпаки змінилась – сума нарахованого екологічного податку зросла на 5497,76 грн, або на 23,7 %.

Крім того, слід наголосити на наявності двох напрямів нарахування цього податку, з яких, при загалом протилежних тенденціях зміни, домінуючий вплив на загальні зміни мала та їх частина, яка стосувалась платежу за розміщення відходів у спеціально відведених для цього місцях.

В цілому проведені дослідження дають підставу наголосити на виняткової важливості прямих податкових платежів у формуванні фінансових результатів діяльності підприємства, платника таких податків.

## РОЗДІЛ 3

### ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ ОПОДАТКУВАННЯ СІЛЬСЬКОГОСПО- ДАРСЬКИХ ТОВАРОВИРОБНИКІВ

#### 3.1. Шляхи підвищення ефективності адміністрування процесів справляння податків в аграрному секторі економіки

Податкова система – це не тільки важіль фіскальної політики і спосіб формування доходів, а також система заходів, які впливають на формування, зростання валового внутрішнього продукту і національного доходу. Кінцевою метою таких заходів є розподіл ВВП і його споживання між учасниками держави – юридичними та фізичними особами. Безпосереднім наслідком такого розподілу є вплив на розвиток окремих підприємств і галузей народного господарства, заохочення чи стримування нагромадження, інвестиційної діяльності, на становище і рівень життя різних верств населення.

На сьогоднішній день мінімізація оподаткування набуває широкої популярності, що є реакцією суспільства на неефективну і обтяжливу податкову систему. Платники податків у процесі своєї діяльності прагнуть максимально зменшувати сплату податків для цього у фінансовому управлінні використовують різні прийоми і методи.

Фінансове управління базується на фінансовому прогнозуванні, фінансовому плануванні, фінансовому регулюванні, фінансовому стимулюванні, фінансовому контролі.

Важливою складовою фінансового планування є розрахунок податкових платежів, графік їхньої сплати та визначення податкового навантаження на підприємство з усіма можливими способами податкової оптимізації.

Щодо напрямів оптимізації податкового тягаря на мікрорівні, то тут доцільно застосування податкового планування суб'єктами господарювання, яке використовують як інструмент зниження податкового тягаря і воно повинно базуватися на існуючому податковому законодавстві і виключати незаконне ухи-

лення від сплати податків, а його правильне проведення допоможе одержати у розпорядження суб'єктів підприємницької діяльності заощаджену від оподаткування частину прибутку, придатну для подальших інвестицій.

Під податковим плануванням розуміють процес планування підприємством податкових платежів на майбутній період. Основним напрямком податкового планування вважають оптимізацію податкових платежів підприємства. Податкове планування – це сукупність методів, прийомів і способів, що дозволяють у рамках податкового законодавства максимально скоротити податкові зобов'язання юридичної або фізичної особи.

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.

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 податкова 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.

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;

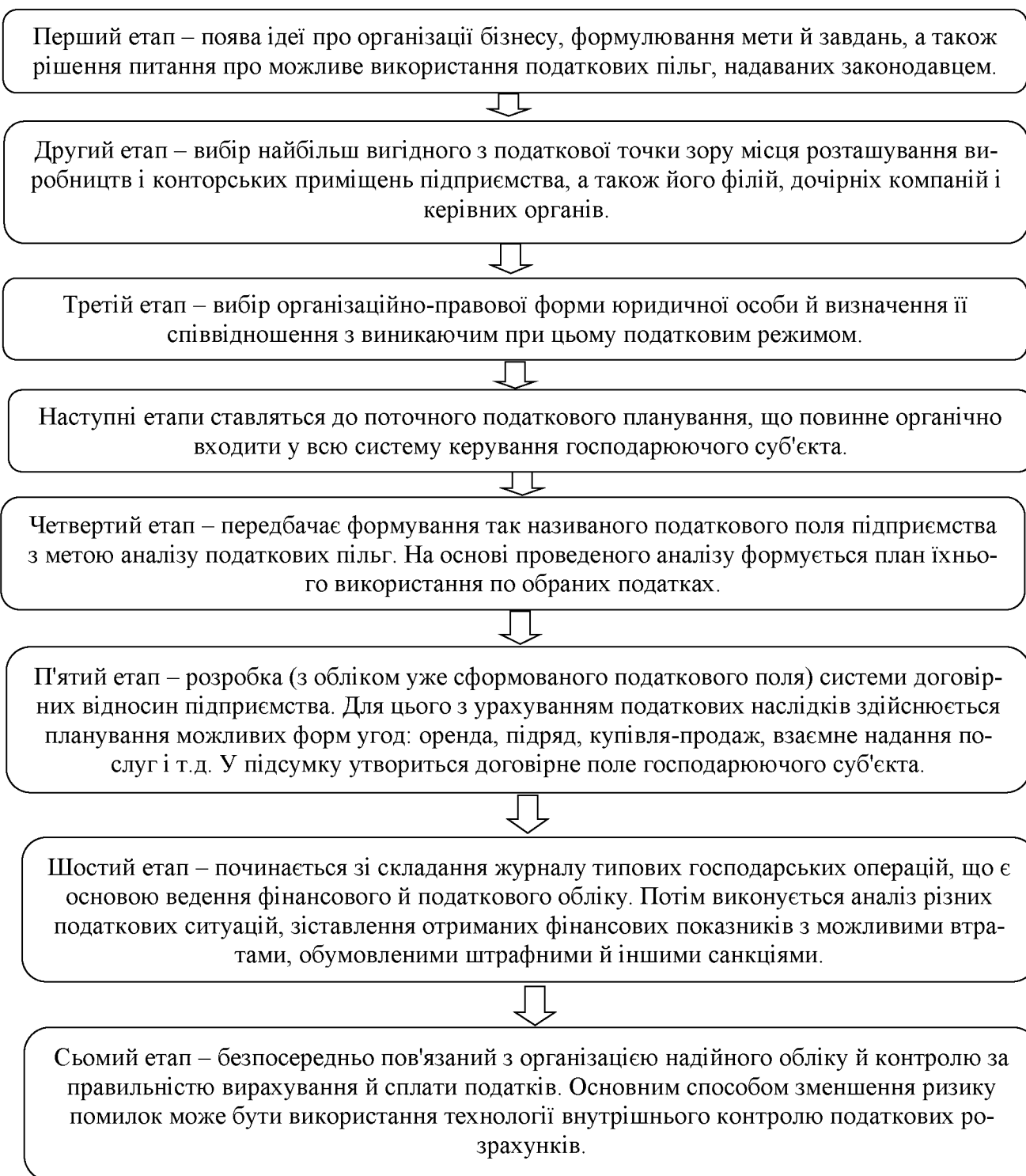


Рис. 3.1. Структурно-логічна схема здійснення податкового планування

– перспективне (довгострокове) – даний вид планування забезпечує кори-

гування 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 не використовують податкове планування взагалі. Нами розроблено податковий календар на 2021 рік, який відповідає фінансовому планові ХХХ на 2021 рік. Податковий календар розраховується на основі поточного податкового прогнозування із врахуванням особливостей механізму стягнення та нарахування окремого податку.

Прогноз податкового навантаження на 2021 р. представлений в табл. 3.1.

*Таблиця 3.1*

**Прогноз податкового навантаження ХХХ на 2021 рік з окремих податкових платежів, грн**

Період	Назва податку або збору	
	Податкове зобов'язання з ПДВ (підлягає сплаті до бюджету)	Єдиний податок (IV група)
2018 р.	203310	118582
2019 р.	140019	82791
Темп зміни значення показники 2019 р. до 2018 р., %	-31,1	-31,1
2020 р.	139900	102715
Темп зміни значення показники 2020 р. до 2019 р., %	-0,1	+24,1
Прогнозна сума податку на 2021 р.	161585	115041
Прогнозний темп значення показники 2021 р. до 2020 р., %	+15,5	+12,0

\* станом на початок наступного року

Розрахункові дані табл. 3.1 свідчать про нестабільні тенденції зміни в обсягах визначених за досліджуваний період 2018 – 2020 рр., що обумовлено, в першу чергу, законодавчими нововведеннями в механізмах справляння ПДВ та єдиного податку (IV група), які є виразниками спеціального режиму оподаткування сільськогосподарських товаровиробників.

Прогноз сум податкового навантаження в розрізі окремих податків, здійснювався відповідно фінансовому планові на 2021 рік, який розроблявся головним бухгалтером підприємства, та затверджений вищим керівництвом ХХХ.

Як зазначалося вище до кожного податку застосовується свій підхід. Оскільки на підприємстві застосовуватимуться нові технології це означає, що досягнення поставленої мети відбуватиметься інтенсивним шляхом, а отже потрібен додатковий кваліфікований персонал.

Нарощення темпів розвитку підприємства відіб'ється на платі єдиного податку, оскільки передбачається збільшення площ земельних угідь і постійними змінами законодавчих умов нарахування. Тобто слід одночасно прогнозувати крім зростання площ використовуваних сільськогосподарських угідь також приріст грошової оцінки, в першу чергу, ріллі.

В свою чергу, зростання розмірів податкового зобов'язання з ПДВ, поряд із щорічним зростання цін і масштабів здійснення досліджуваним підприємством операцій купівлі-продажу слід прогнозувати досить в значному обсязі зважаючи на відміну спеціального режиму оподаткування ПДВ для діяльності в сфері сільського господарства.

За таких умов планується збільшення надходжень від сплати єдиного податку (IV група) на 12 %, а також збільшення сум податкових зобов'язань з ПДВ на 15,5 %, що підтверджує табл. 3.1.

Однак, 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 в розрізі звітних періодів за які дані податки сплачуються з урахування законодавчих вимог до сплати податків (в частині

єдиного (фіксованого сільськогосподарського податку) та тенденцій в сплаті за останні три роки (в частині податкового зобов'язання з ПДВ) (табл. 3.2).

Таблиця 3.2

### Податковий платіжний календар ХХХ на 2021 рік, грн

Показник	Вид податкового платежу	
	Податок на додану вартість	Єдиний податок
Прогнозована річна сума податку	161585	115041
в т. ч. I квартал	18795	11504
- січень	-	X
- лютий	9500	X
- березень	9295	X
в т. ч. II квартал	27070	11504
- квітень	6000	X
- травень	10540	X
- червень	10530	X
в т. ч. III квартал	71629	57520
- липень	21380	X
- серпень	23129	X
- вересень	27120	X
в т. ч. IV квартал	44091	34512
- жовтень	19875	X
- листопад	15112	X
- грудень	9104	X

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

Як зазначалося вище ХХХ не займається податковим плануванням. Також зазначалося що практичне втілення перспективного (довгострокового) податкового планування не є доцільним в наш час, проте розробка податкової стратегії дасть змогу вчасно корегувати свою господарську діяльність відповідно змінам які будуть в майбутньому.

### **3.2. Сучасні напрями покращення податкової політики аграрних підприємств на основі досвіду зарубіжних країн**

Аграрний сектор економіки на відміну від інших галузей найбільш відчуває на собі вплив з боку держави, оскільки спрямований на вирішення стратегічних державних питань із задоволення постійно зростаючих потреб населення в продуктах харчування, а промисловості – у сировині для виробництва продовольчих і промислових товарів широкого вжитку та забезпечення продовольчої безпеки країни в цілому. Цей вплив проявляється не тільки у прямій державній фінансовій підтримці сільськогосподарських товаро- виробників, але й в особливих умовах оподаткування. На жаль, сучасна система оподаткування вітчизняних аграріїв, незважаючи на її тривале реформування, не є досконалою та ефективною. Необхідно визначити, що нестабільність, складність і неоднозначність вітчизняного податкового законодавства, її максимально виражений фіскальний характер стримують інвестиційно- інноваційну активність сільськогосподарських товаровиробників, що має негативний вплив на соціально- економічний розвиток аграрного виробництва і села в цілому.

З моменту прийняття Податкового кодексу кожного наступного року до нього вносяться численні зміни, спрямовані на вдосконалення системи оподаткування в Україні. Зрозуміло, що постійні зміни податкового законодавства негативно відображаються на функціонуванні будь-якої діяльності. Адже ефективне ведення бізнесу можливе лише за умови стабільності та прогнозованості податкового законодавства, що забезпечує можливість податкового планування.

Проблема формування оптимальної моделі оподаткування сільськогосподарських товаровиробників поглиблюються внаслідок того, що податковий механізм використовується як інструмент державної фінансової підтримки.

В умовах фінансової кризи та обмежених можливостей бюджету, сума перевищення податкової підтримки над прямим бюджетним фінансуванням збільшилася вдвічі. Подальший розвиток податкової політики стосовно в галузі

аграрного виробництва подано на рис. 3.2.

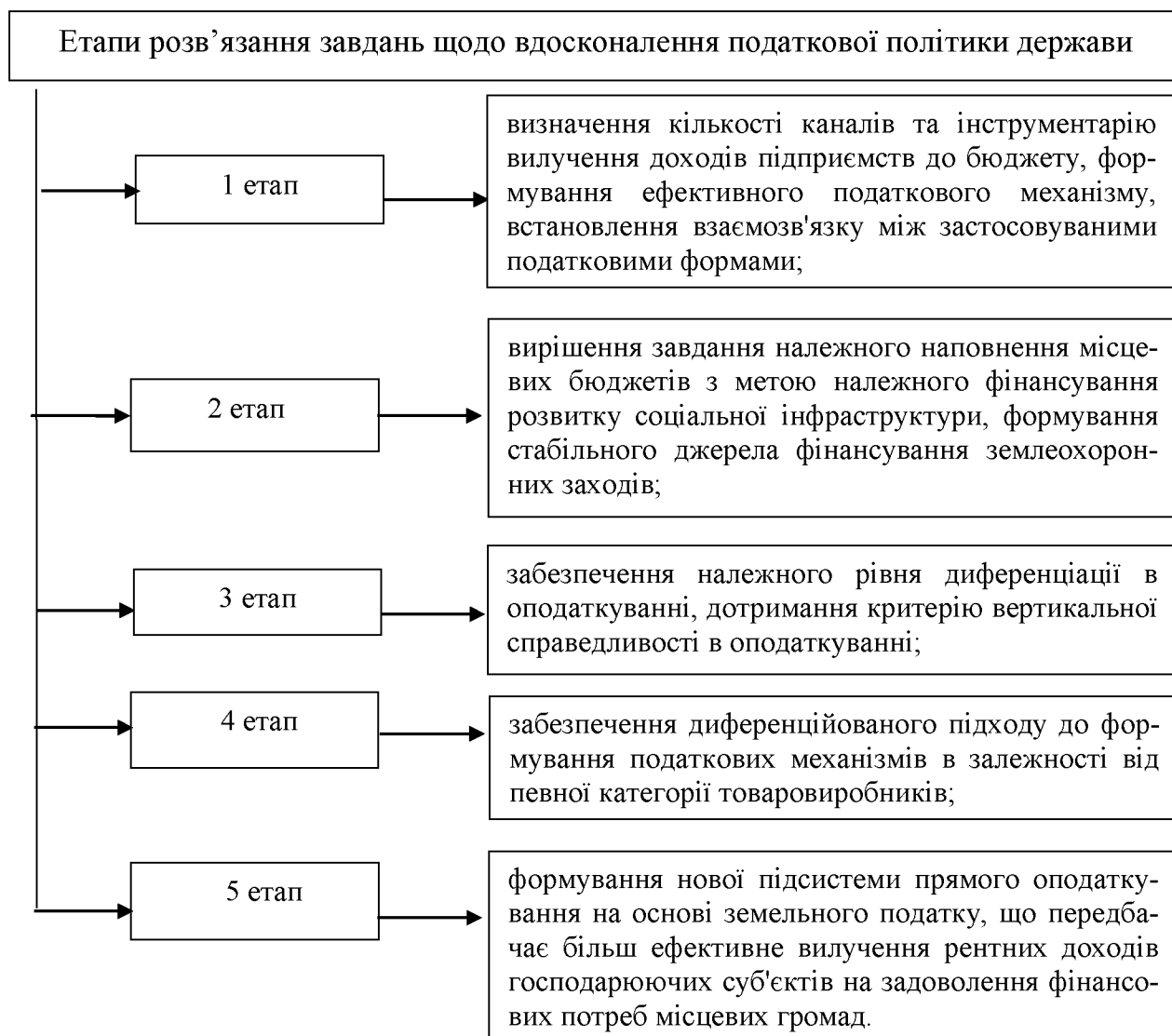


Рис. 3.2. Організаційний механізм формування ефективної податкової політики підприємств агробізнесу

З врахуванням усіх пільг (по ПДВ, звільнення від оподаткування прибутку, застосування Єдиного податку), податкова підтримка аграрних товаровиробників перевищувала обсяги прямого бюджетного фінансування.

Проте, за час його функціонування відбулися суттєві зміни в аграрній економіці: посилилися процеси концентрації капіталу, сформувались нові форми бізнесу – агрохолдинги, які не несуть ніякої соціальної відповідальності, не переймаються ні соціальною сферою на селі, ні станом збереження сільськогосподарських угідь (пайового фонду), як це практикувалось колишніми колекти-

вними господарствами.

Можна стверджувати, що бурхливий розвиток агрохолдингів, поряд з іншими факторами, обумовлений податковою політикою держави стосовно аграрного сектора, а саме – відсутністю оподаткування; фактично в нинішніх умовах доходи аграрних холдингів не оподатковуються.

Стимулюючи розвиток великого аграрного бізнесу, держава фактично знехтувала інтересами місцевих бюджетів, позбавивши їх дохідної бази у вигляді земельного податку.

Діючий механізм справляння ПДВ у сфері сільськогосподарського виробництва передбачає існування низки пільг, серед яких переважають ті, що віднесені до класифікаційної групи з підтримуючими властивостями (надані шляхом застосування спеціальних режимів справляння ПДВ).

У структурі державної фінансової підтримки розвитку сільськогосподарського виробництва в умовах обмеженості державних фінансових ресурсів внаслідок фінансової кризи частка підтримки шляхом застосування спеціальних режимів ПДВ є переважаючою. Причому підтримка за рахунок застосування спеціальних режимів справляння ПДВ є більш дієвою за пряме бюджетне фінансування. Зокрема, це стосується таких параметрів механізму підтримки, як її доступність, всеосяжність, систематичність, стимулюючий ефект, витрати на адміністрування тощо.

У структурі фінансової підтримки розвитку сільськогосподарського виробництва за рахунок наданих пільг з ПДВ, шляхом застосування спеціальних режимів його справляння, практично половину додаткових фінансових ресурсів забезпечував режим акумуляції сум ПДВ, більш як третину – режим дотування та близько однієї шостої – режим нульової ставки (останній використовувався до 2009 року).

За рахунок використання режиму виплати дотацій переробних підприємств формується близько чверті сум непрямої бюджетної підтримки за рахунок коштів ПДВ, а рівень прибутковості виробництва окремих видів тваринницької продукції зростає на 15–18 %, забезпечуючи отримання прибутку вироб-

никам (без дотацій переробних підприємств виробництво багатьох видів тваринницької продукції є збитковим).

За наслідками аналізу взятих Україною зобов'язань щодо форм та обсягів підтримки розвитку сільського господарства в процесі приєднання до СОТ встановлено, що збереження виплат дотацій переробними підприємствами є можливим і в умовах членства України в даній організації.

Законом України № 1797-VIII від 21.12. 2016 р. „Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо покращення інвестиційного клімату в Україні” і, як наслідок, змінами до чинного Податкового кодексу дію спеціального режиму оподаткування ПДВ починаючи з 1 січня 2017 року відмінено року, і запроваджено загальний порядок справляння податку на додану вартість для сільськогосподарських товаровиробників.

Визначення найбільших ефективних форм і методів податкового регулювання аграрного виробництва з урахуванням його особливостей потребує дослідження зарубіжного досвіду оподаткування аграрного сектора з позиції його адаптації до українських умов господарювання в галузі сільського господарства. Досвід країн європейського союзу у формуванні податкової системи може сприяти внесенню необхідних коректив і доповнень у систему вітчизняного податного законодавства, водночас і позитивні надбання української податкової системи не можна ігнорувати в процесі вдосконалення системи оподаткування в Україні.

У всьому світі через особливості ведення сільського господарства держава фінансово підтримує аграрний сектор економіки, виділяючи на його розвиток щорічно значні суми грошових коштів з бюджету. Наприклад, за рахунок різних державних програм в ЄС компенсується 21 % валової сільськогосподарської продукції, у США – 7 %, Канаді – 11 %, Росії – 12 %. В Україні цей показник становить лише 1–1,5 %.

Дослідження сучасної практики оподаткування сільського господарства у світі показує, що для багатьох країн світу система оподаткування має спільні риси. По-перше, наявність податкових пільг. По-друге, поділ податків на дер-

жавні (федеральні) та місцеві. По- третє, наявність гнучкого, мобільного податкового механізму, здатного швидко адаптуватися в умовах мінливого економічного середовища. Але необхідно відмітити, що податкові системи багатьох країн склалися не одне століття під впливом політичних, соціально-економічних та інших умов.

Відповідно, для кожної з них характерні певні особливості, які відрізняють їх за типом побудови та складовими податкової системи. Наприклад, місцеві податки визначаються великим різноманіттям і залежать від напрямків розвитку, цілей і завдань певного регіону, особливостей географічного розташування, стану місцевого бюджету; податкові ставки визначаються рівнем отримуваних доходів і використовуються в основному як інструменти стимулювання розвитку аграрної галузі.

В європейських країнах оподаткування сільськогосподарських товаровиробників диференційоване залежно від масштабів виробництва та організаційних форм ведення аграрного бізнесу. В аграрному секторі ЄС, на відміну від України, господарюють переважно сімейні ферми, кількість юридичних осіб, зайнятих в сільськогосподарському виробництві, є невеликою. Значною мірою цьому сприяє існуюча податкова система, яка через спеціальні податкові інструменти створює сприятливі умови для фермерської форми господарювання і, своєю чергою, – несприятливе середовище для ведення великого бізнесу в сільському господарстві.

У світі для великого аграрного бізнесу передбачаються традиційні податкові інструменти, до яких належить корпоративний податковий дохід, універсальний акциз, майнові та соціальні податки. Для малого бізнесу (в основному це фермерські господарства сімейного типу) широко застосовуються податкові пільги та спрощена система адміністрування податків. Основною метою пільгового оподаткування дрібних сільськогосподарських товаровиробників є стимулювання інвестування фермерського капіталу в розвиток технологічних новацій.

Необхідно відзначити, що в інших країнах світу не всі сільськогосподарсь

кі товаровиробники можуть претендувати на податкові пільги. Наприклад, у Польщі «виділяють спеціальні галузі сільськогосподарського виробництва, на які не поширюється пільгове оподаткування і доходи від яких обкладаються податком на прибуток через те, що ці напрямки сільськогосподарського виробництва не залежать від природно-кліматичних умов, сезонності та мають короткий період капіталообороту. До таких спеціальних галузей відносять завод з виробництва або зберігання продуктів тваринного та рослинного походження або розведення культури, включаючи виробництво насіння, розплідник, парникове вирощування овочів та фруктів, вирощування декоративних рослин, грибів і садових культур, розведення та виробництво племінного матеріалу тварин, птахів і комах, аквакультури.

Крім фіскальних цілей, аграрні податки, насамперед, повинні виконувати стимулюючі функції, зокрема стимулювати екологічну поведінку платників у напрямку зменшення навантаження на природні ресурси та забезпечення охорони природного середовища. Зокрема, в європейських країнах запроваджені екологічні податки акцизного типу на товари і послуги з високим рівнем екологічного ризику. Так, у Польщі введено плату за продукцію, яка не відповідає екологічним стандартам, у Латвії – плату за продукцію, яка шкодить довкіллю, у Німеччині – збір на продукти, виробництво або споживання яких забруднює довкілля, у вигляді надбавки до ціни.

Одним з принципів податків сільськогосподарських суб'єктів господарювання є земельний податок. Застосування цього виду податку передбачає не лише наповнення місцевих бюджетів, але й стимулюючу функцію, яка полягає у стимулюванні ефективного використання сільськогосподарських земель, вирівнювання соціально-економічних умов господарювання на землях різної якості. Пільги із земельного податку пов'язані з природоохоронною діяльністю. Наприклад, у Нідерландах для фермерів, що у процесі господарської діяльності здійснюють заходи, пов'язані з підвищенням родючості земель, застосовуються податкові пільги. У Німеччині при визначенні земельного податку вартість оцінка сільськогосподарських земель відбувається за так званою виробничою мо-

жливістю, яка враховує чистий дохід із землі, якість ґрунту та інші природні й економічні параметри. У США і Канаді оцінка вартості землі відбувається не за ринковою вартістю, а за вартістю її реального використання, як наслідок, – значне зниження вартості землі, а значить, і бази оподаткування.

Отже, необхідність стимулювання розвитку сільськогосподарського виробництва в Україні обумовила застосування специфічних податкових режимів. У багатьох країнах світу система оподаткування сільськогосподарських товаровиробників складається з різних видів податків, які входять до складу загальної системи оподаткування. Податкові пільги застосовуються в основному для малих фермерських господарств, а великі підприємства позбавлені доступу до них. Також широко використовується диференційований підхід до оподаткування суб'єктів господарювання.

В перспективі постає проблема реформування податкового механізму в напрямі забезпечення виконання регулюючих завдань, а саме – вирівнювання умов господарювання в галузі, що ігноруються діючою податковою практикою. Крім того, формування підсистеми прямого оподаткування передбачає вирішення завдання наповнення місцевих бюджетів з метою належного фінансування розвитку соціальної інфраструктури та землеохоронних заходів держави в цілому.

## 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. Здійснені розрахунки свідчать про негативний момент в діяльності ХХХ, що полягає в нестабільності його фінансових результатів за останні три роки. Так, величина чистого прибутку на підприємстві за період 2018 – 2019 рр. зменшилась з 881,5 тис. грн до 611,1 тис. грн, або на 270,4 тис. грн. За наступні два роки ситуація змінилась і негативні тенденції перетворились на позитивні – фінансові результати діяльності ХХХ значно покращились. Так, вже згаданий розмір чистого прибутку збільшився більше ніж до рівня 1478,5 тис. грн.

3. Досліджуване ХХХ з моменту свого створення і до нинішнього часу використовувало спеціальний режим оподаткування сільськогосподарських товаровиробників, сплачуючи при цьому, до 2015 р. фіксований сільськогосподарський податок. Одночасно з ним підприємство виступало платником податку на додану вартість, орендної плати за земельні ділянки державної та комунальної власності, екологічного податку, а також податку на доходи фізичних осіб, який підприємство сплачує за рахунок доходів виплачуваних ним своїм найманим працівникам, виконуючи роль податкового агента. В 2016 році Досліджуване ХХХ переходило на загальну систему оподаткування сплачуючи податок на прибуток та плату за землю, однак починаючи з 2017 року знову повернулося до спрощеної системи оподаткування, сплачуючи єдиний податок (IV група).

4. Проведені розрахунки вказують та той факт, що в ХХХ сума нараховано єдиного податку (IV група) за досліджуваний період 2018 – 2020 рр. харак-

теризувалась суттєвим зменшенням, як в абсолютному, так і відносному виразах – на 15886,80 грн та 13,8 % відповідно.

5. Оцінка динаміки нарахування податку на доходи фізичних осіб на податку вказує на стабільне зростання обсягів доходів виплачених ХХХ на користь окремих фізичних осіб. При цьому, зауважимо, що за 2018 – 2020 рр. загальне зростання нарахованих доходів нарахованих податковим агентом (ХХХ) забезпечувалось одночасно приростом розмірів заробітної плати виплаченої працівникам підприємства доходів нарахованих власникам майнових та земельних паїв та самозайнятим особам.

6. Оцінка механізмів непрямого оподаткування досліджуваного підприємства доводить той факт, що ХХХ з 1999 р. і по 2016 р. ХХХ використовувало спеціальний режим оподаткування діяльності у сфері сільського господарства. Починаючи з 2017 року на зміну йому запроваджено механізм Державної підтримки виробників окремих видів сільськогосподарської продукції, що реалізується у вигляді бюджетних дотацій для розвитку сільськогосподарських товаровиробників та стимулювання виробництва сільськогосподарської продукції. За досліджуваний період 2018 – 2020 рр. наявна чітка тенденція до зменшення у ХХХ розміру узгодженої суми ПДВ, яка підлягає сплаті до бюджету.

7. Здійснені розрахунки свідчать про той факт, що ХХХ за досліджуваний період нараховувало орендну плату за земельні ділянки, що відрізнялися, як площею, так і грошовою оцінкою. При цьому, слід відмітити нестабільну (зменшення за 2018 – 2019 рр. та збільшення за 2019 – 2020 рр.) динаміку її (орендної плати) розмірів.

8. Проведені аналітичні дослідження вказують на не стабільну динаміку зміни сукупного розміру екологічного податку за досліджуваний період. Так, за 2018 – 2019 рр. у ХХХ загальна величина визначеного до сплати екологічного податку зменшилась на 2381,16 грн або 11,1 %. За наступні два роки загальна тенденція навпаки змінилась – сума нарахованого екологічного податку зросла на 5497,76 грн, або на 23,7 %.

9. 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 аналітичного супроводження сучасної практики податкового планування запропоновано складання прогнозу податкового навантаження та податкового платіжного календаря підприємства на найближчу перспективу.