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

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

на здобуття ступеня вищої освіти
магістр

на тему: «Оподаткування сільськогосподарських підприємств та їх працівників»

Виконав: здобувач вищої освіти
за освітньою програмою
Фінанси, банківська справа та страхування
спеціальності 072 Фінанси, банківська справа та страхування
ступеня вищої освіти магістр
групи 1
Скрипник Олег

Полтава 2024 року

ЗМІСТ

ст.

Вступ…… 5

Розділ 1. Теоретичні основи організації та функціонування системи оподаткування……..... 8

1.1. Економічна суть та роль податкових платежів в господарській діяльності суб'єктів бізнесу…… 8

1.2. Теоретико-методологічні аспекти розвитку системи оподаткування аграрних товаровиробників…….. 16

Розділ 2. Сучасна практика та прагматика оподаткування сільськогосподарських підприємств……..... 23

2.1. Аналіз досягнутого рівня нарахування та сплати на підприємстві прямих податків…… 23

2.2. Оцінка сучасного стану непрямого, майнового та ресурсного оподаткування сільськогосподарських підприємств…… 35

Розділ 3. Шляхи удосконалення системи оподаткування сільськогосподарських підприємств…….. 40

3.1. Напрями оптимізації механізмів справляння податкових платежів аграрними товаровиробниками..... 40

3.2. Досвід зарубіжних країн стосовно організації податкових відносин в агалузі сільського господарства……..... 45

Висновки……. 53

ВСТУП

Актуальність теми. Після здобуття незалежності Україні довелося будувати власну податкову систему з нуля. Така система повинна була відповідати вимогам ринкової системи регулювання економіки і водночас враховувати специфіку трансформаційних процесів, що відбуваються в українській економіці. Складність такого завдання важко переоцінити. Недосконалість податкової системи, некритичне наслідування досвіду розвинених країн та постійне загострення трансформаційної кризи призвели до формування в Україні складної, заплутаної, суперечливої та неефективної податкової системи.

Гострою залишається проблема оподаткування сільськогосподарських виробників. Існуючі механізми оподаткування не адаптовані до економічних процесів, що відбуваються в українській економіці в цілому та в сільськогосподарських підприємствах зокрема. У зв'язку з цим проблема оподаткування сільськогосподарських підприємств все частіше привертає увагу науковців, які намагаються знайти оптимальні рішення для стабілізації статус-кво, характерного для податкової системи країни.

Зокрема, над удосконаленням механізмів оподаткування працюють П. Боровик, О. Воронкова, А. Гринчук, М. Дем'яненко, Т. Коваленко, А. Крисоватий, А. Поддєрьогін, Н. Прокопенко, С. Сарана, Л. Тулуш. У доповіді показано розробку рішучих дій щодо вдосконалення механізму оподаткування. Водночас практика показує, що зміни в оподаткуванні суб'єктів господарювання в умовах застосування Податкового кодексу потребують ґрунтовного вивчення питання та визначення оптимальних умов оподаткування для розвитку підприємницької діяльності. Тому питання реформування оподаткування юридичних осіб на сьогодні є однією з ключових фінансово-економічних проблем, а активне вирішення цієї проблеми значною мірою визначатиме долю трансформаційного процесу в Україні. Саме це обумовлює актуальність, мету та практичну значимість досліджень в кваліфікаційній роботі.

Зв’язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Кваліфіка

каційна 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 дослідження є оцінка ефективності чинного механізму оподаткування сільськогосподарських підприємств та надання науково обґрунтованих рекомендацій щодо його вдосконалення.

Для досягнення мети дослідження необхідно вирішити такі завдання: 1) дослідити сутність податків, їх склад та значення в господарській діяльності підприємств; 2) вивчити діючі механізми оподаткування в сільському господарстві; 3) оцінити порядок нарахування та сплати податків і зборів на підприємствах; 4) визначити місце і роль податкового планування в оптимальному фінансовому механізмі; 5) дослідити встановити місце і роль податкового планування у створенні оптимального фінансового механізму; 5) дослідити можливості вдосконалення практики організації податкових відносин в аграрному секторі, спираючись на досвід розвинених країн.

Предмет і об’єкт дослідження. Об’єктом дослідження є фінансовий механізм справляння податків на підприємстві. Предмет дослідження – сукупність теоретичних та методичних положень оцінки діючої практики оподаткування сільськогосподарських підприємств.

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: метод наукової абстракції; методи спостереження, групування, узагальнення; економічного аналізу, синтезу, порівняння; методи структурно-функціонального аналізу.

Інформаційна база. Теоретичною основою дослідження є фундаментальні положення теорії фінансів, теоретичні основи податкового навантаження та податкового планування, грошового обігу і кредиту, сучасні концепції оподаткування, фінансовий аналіз, а також законодавчі та нормативні документи, офіційні статистичні матеріали. Базою для виконання кваліфікаційної роботи

виступало Підприємство ХХХ, зокрема матеріали, що включають фінансову та податкову звітність .

Наукова новизна та практичне значення одержаних результатів. Дослідження здійснене в кваліфікаційній роботі дозволило обґрунтувати ряд пропозицій теоретичного та практичного характеру щодо удосконалення системи оподаткування сільськогосподарських підприємств. Практичне значення одержаних результатів полягає в розробці та наданні рекомендацій запропонованих автором щодо фінансового механізму справляння податків в умовах окремого підприємства і підтверджується 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 V Міжнародній студентській науковій конференції [„Модернізація та сучасні українські і світові наукові дослідження”]. (м. Полтава, 2024) та на науково-практичній конференції студентів за результатами проходження виробничих та технологічних практик (Полтава: ПДАУ, 20232 р.).

Публікації. За результатами досліджень опубліковано 2 наукових праці загальним обсягом 0,41 др. арк.

Структура та обсяг кваліфікаційної роботи. Кваліфікаційна робота складається з вступу, трьох розділів, висновків, додатків, списку використаних джерел, що нараховує 52 найменування, містить 16 таблиць, 16 рисунків, 41 додаток. Основний зміст кваліфікаційної роботи викладено на 61 сторінці друкованого тексту.

РОЗДІЛ 1
ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОРГАНІЗАЦІЇ ТА ФУНКЦІОНУВАННЯ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ

1.1. Економічна суть та роль податкових платежів в господарській діяльності суб'єктів бізнесу

Оподаткування є однією з головних умов існування держави і формує доходи для виконання нею своїх суспільних завдань. Крім того, оскільки держава є публічним представницьким органом, оподаткування, як невід'ємна її складова, має публічне значення.

Обов'язковою умовою формування податкової системи є врахування реального соціально-економічного становища країни. Податкова система кожної країни відображає її специфічні умови, такі як рівень економічного розвитку, внутрішню і зовнішню політику, ступінь розвитку соціальної сфери, національні традиції, географічне розташування, кліматичні умови та багато інших факторів. Тому форми оподаткування в різних країнах відрізняються одна від одної. Крім того, жодна податкова система не є досконалою, оскільки суспільства постійно розвиваються. Саме тому податкові системи повинні бути гнучкими та стійкими.

Оподаткування відіграє важливу роль у здатності держави регулювати економічні процеси.

Оподаткування є важливою умовою фіскальних відносин у суспільстві. Існування та існування податків та інших форм оподаткування пов'язане з існуванням та функціонуванням держави. Оскільки держава не може існувати без оподаткування, то оподаткування є першою категорією, яка відображає природу та сутнісні характеристики державних фінансів. Податки та податкові платежі, що сплачуються платниками податків до бюджету, стають власністю держави та матеріальною основою фінансового забезпечення виконання державою своїх політичних та соціально-економічних функцій.

Сьогодні створення ефективної податкової системи в Україні потребує радикального підвищення відповідальності платників податків за виконання своїх зобов'язань, а також вирішення таких проблем, як справедливий розподіл податкового навантаження між платниками податків, спрощення механізму оподаткування, роз'яснення прав та обов'язків платників податків, забезпечення стабільності податкового законодавства та удосконалення організації роботи органів державної податкової служби з платниками податків. Мало хто ставить під сумнів той факт, що це неможливо без проведення реформ.

Відповідальність обох сторін податкових відносин спрямована на створення ситуації, за якої суб'єкти, що переслідують особисті інтереси, зможуть зробити свій внесок у вирішення завдань, що стоять перед державою, з метою унеможливлення масштабного ухилення від сплати податків. Сьогодні важливо не тільки зібрати все, що належить державі, а й переконати платників податків у необхідності виконання свого громадянського обов'язку щодо сплати податків і митних платежів (обов'язкового платежу).

Оподаткування - це не тільки одне з базових понять фінансової науки, а й реальне економічне, господарське та політичне явище. Відомий економіст В.Л. Андрущенко писав: «З одного боку, оподаткування є одним з елементів розподілу, однією зі складових цін. З іншого боку, встановлення, розподіл, стягнення і споживання податків є однією з функцій держави» [1, с. 37].

Вагомий внесок у теорію оподаткування, зокрема в обґрунтування принципу справедливості, зробив німецький вчений А. Вагнер. Він першим визнав необхідність оподаткування капіталу: на початку тридцятих років 20 століття майнове оподаткування, або оподаткування капіталу, посіло провідне місце в бюджетних надходженнях багатьох економічно розвинених європейських країн, а згодом і в усьому світі [17, с. 76].

Французький вчений Монтеск'є визначав податок як «частку, яку кожен громадянин надає зі свого майна, щоб забезпечити захист тієї частини, яка залишається в його володінні для більш задовільного використання» [34, с. 85].

Італійський економіст Ф. Нітті акцентує увагу на рівні оподаткування.

Він доводить необхідність скасування непрямих податків, оскільки вони зменшують споживання і, відповідно, виробництво. У цьому контексті досить активно почало вивчатися питання оптимальних податкових ставок [32, с. 11].

З питання оподаткування держава добре забезпечена сучасною науковою літературою та законодавчо-нормативною базою, що дозволяє більш детально пізнати природу оподаткування.

О. Воронкова має власне визначення того, що таке оподаткування. На її думку, податки - це дуже складна і надзвичайно впливова фінансова категорія на всі економічні явища і процеси. З одного боку, податки є фінансовою основою існування держави та мірилом її можливостей у глобальному економічному просторі з точки зору розвитку науки, освіти та культури, забезпечення економічної безпеки та підвищення суспільного добробуту своїх громадян. З іншого боку, податки є засобом перерозподілу корпоративних та індивідуальних доходів у державі [10].

М. Недюха трактує визначення терміну «податок» наступним чином: це обов'язковий платіж до бюджету або державного цільового фонду, здійснюваний платником у порядку і на умовах, визначених законодавчими актами України [39].

Мобілізація податків та їх використання зачіпають не тільки інтереси окремих підприємців і громадян, а й інтереси населення в цілому та соціальних груп, між якими точиться запекла боротьба за форми і методи розподілу і перерозподілу. Сьогодні податки є найефективнішим інструментом впливу держави на суспільне виробництво, його динаміку і структуру, розвиток науки і техніки, ступінь соціальної захищеності населення.

Податки, як історична форма задоволення колективних потреб, є невід'ємною частиною економіки держави. Вони є найважливішим джерелом доходів держави і використовуються для вирішення економічних, соціальних та оборонних завдань, розвитку освіти, науки і культури. Держава не може існувати лише за рахунок добровільних благодійних надходжень. Держава повинна мати бюджет зі стабільним джерелом надходжень, головним чином податків.

Об'єктивною реальністю є те, що в сучасній економічній ситуації бізнес і громадяни повинні віддавати частину своїх доходів на суспільні потреби держави, а натомість отримувати від держави безкоштовні товари та послуги.

Побудова податкової системи є не лише практичною, але й серйозною науковою проблемою. Вона вимагає детального аналізу економічного життя країни, доходів населення, структури підприємств та домогосподарств.

Історія цивілізації свідчить, що в різні періоди розвитку суспільств запроваджувалися різноманітні податки: на землю, майно, доходи, цінні папери, спадщину і дарування, додану вартість, заробітну плату, акцизи, збори, відрахування, податки на автомобілі, коней, собак, продуктивну худобу і птицю, бджіл, податки на неодружених чоловіків, бороду, вікна і двері.

Найбільшого розвитку податки набули в умовах розвиненої ринкової економіки. Податки стають об'єктивним елементом фіскальних відносин між державою та юридичними і фізичними особами. У кожній державі формується цілісна модель податкової системи. Вона включає в себе метод і об'єкт оподаткування, податкові ставки, умови сплати та контроль за витрачанням коштів.

За допомогою податків здійснюється перерозподіл валового внутрішнього продукту на регіональному, галузевому рівнях та між різними соціальними групами. Такий перерозподіл нівелює недоліки ринкового саморегулювання і створює додаткові стимули для ділової та інвестиційної активності, трудової етики та збереження робочих місць.

Входження України в ринкову економіку зумовило необхідність розбудови власної податкової системи, яка не повинна бути простим копіюванням досвіду інших країн. Зрештою, податкова система повинна відображати специфічні умови країни, такі як рівень економічного розвитку, соціальна сфера, зовнішня та внутрішня політика, національні традиції та географічне розташування. У зв'язку з цим структура податкової системи, структурні пропорції окремих податків, порядок їх обчислення, форма сплати та організація податкових органів можуть суттєво відрізнятися. Однак існує низка основних податків, які визнаються в усьому світі, хоча механізми їх стягнення можуть суттєво відрізнятися

в різних країнах. Наприклад, податкові системи економічно розвинених країн ґрунтуються на добре розроблених податкових теоріях. Їх розробниками були видатні представники економічної науки: Адам Сміт, Давид Рікардо, Джон Кейнс, Пол Самуельсон, Кнут Віксель та Йозеф Шумпетер. Дійсно, у більшості європейських країн було помічено, що податки успішно відіграють роль економічного інструменту для забезпечення соціальної справедливості та економічного відродження.

Якщо проаналізувати практику побудови податків у багатьох західноєвропейських країнах і знати наукові розробки економістів від Петті і Сміта до сьогодні, то основні принципи податкової системи можна сформулювати так: сума сплаченого податку завжди повинна дорівнювати вартості товарів і послуг, отриманих від держави, всі податки повинні бути рівними з точки зору податкових ставок і термінів сплати повинні бути чітко визначені з точки зору податкових ставок і термінів сплати.

Між урядами та платниками податків точиться запекла боротьба за дотримання цих принципів. Ось чому так важливо прийняти податковий кодекс, який би законодавчо закріпив однаковість оподаткування, захист платників податків від свавілля податкових органів та дотримання податкової дисципліни. Відповідно, принципи побудови податкової системи України, податки та збори до бюджетів різних рівнів, а також права, обов'язки та відповідальність платників податків встановлюються Податковим кодексом України [47].

За своєю економічною природою податок - це обов'язковий платіж, що стягується державою з доходів юридичних або фізичних осіб до відповідного бюджету з метою фінансування загальнодержавних видатків, передбачених Конституцією та іншими законодавчими актами. Податки - це обов'язковий і безумовний платіж до відповідного бюджету, що стягується з платників податків відповідно до податкового законодавства. Таким чином, слід підкреслити, що податки виражають односторонні відносини між державою та фізичними і юридичними особами в момент сплати, але, з іншого боку, податки забезпечують зворотний зв'язок з платниками податків шляхом фінансування відповідних

видатків. Податки є досить складною фінансовою категорією і потребують певної класифікації. Характерні ознаки, притаманні податкам, проілюстровано на рис.1.1. [13].

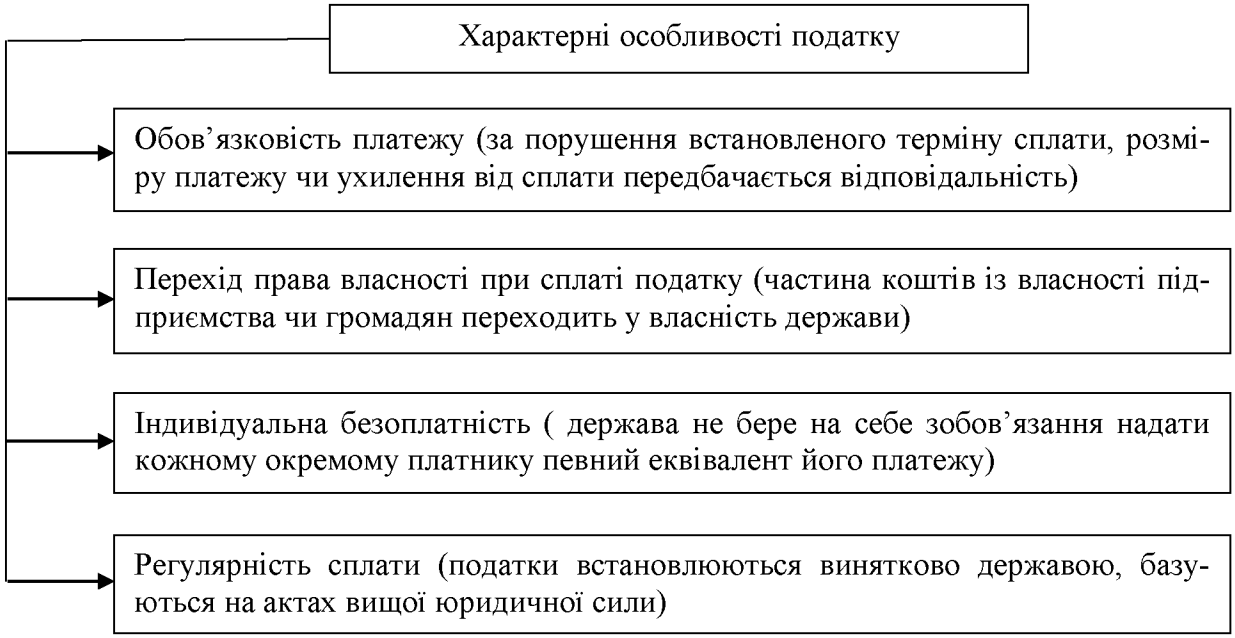

Рис. 1.1. Типові ознаки економічної категорії „податки"

Щодо класифікації податків, то в основному їх розмежовують за економічним змістом, формою оподаткування, державними структурами, які встановлюють і стягують ті чи інші податки й збори. Розглянемо узагальнений підхід до класифікації податків та зборів за такими критеріями (рис. 1.2).

Сучасна податкова система - це сукупність податкової теорії, створення податкової системи, різних форм податків, методів їх стягнення, контролю за використанням податків тощо.

Теорія податків, створення податкової системи, різні форми оподаткування, методи їх стягнення, контроль за використанням податків тощо.

Важливим моментом цього дослідження є визначення сутності загального «фінансового механізму» та того, що являє собою фінансовий механізм справляння податків на підприємствах. Отже, фінансовий механізм використовується з метою ефективного використання фінансових ресурсів підприємства та реалізації процесів управління фінансами підприємства. Поняття «фінансовий механізм» досить широко використовується в економічній літературі.

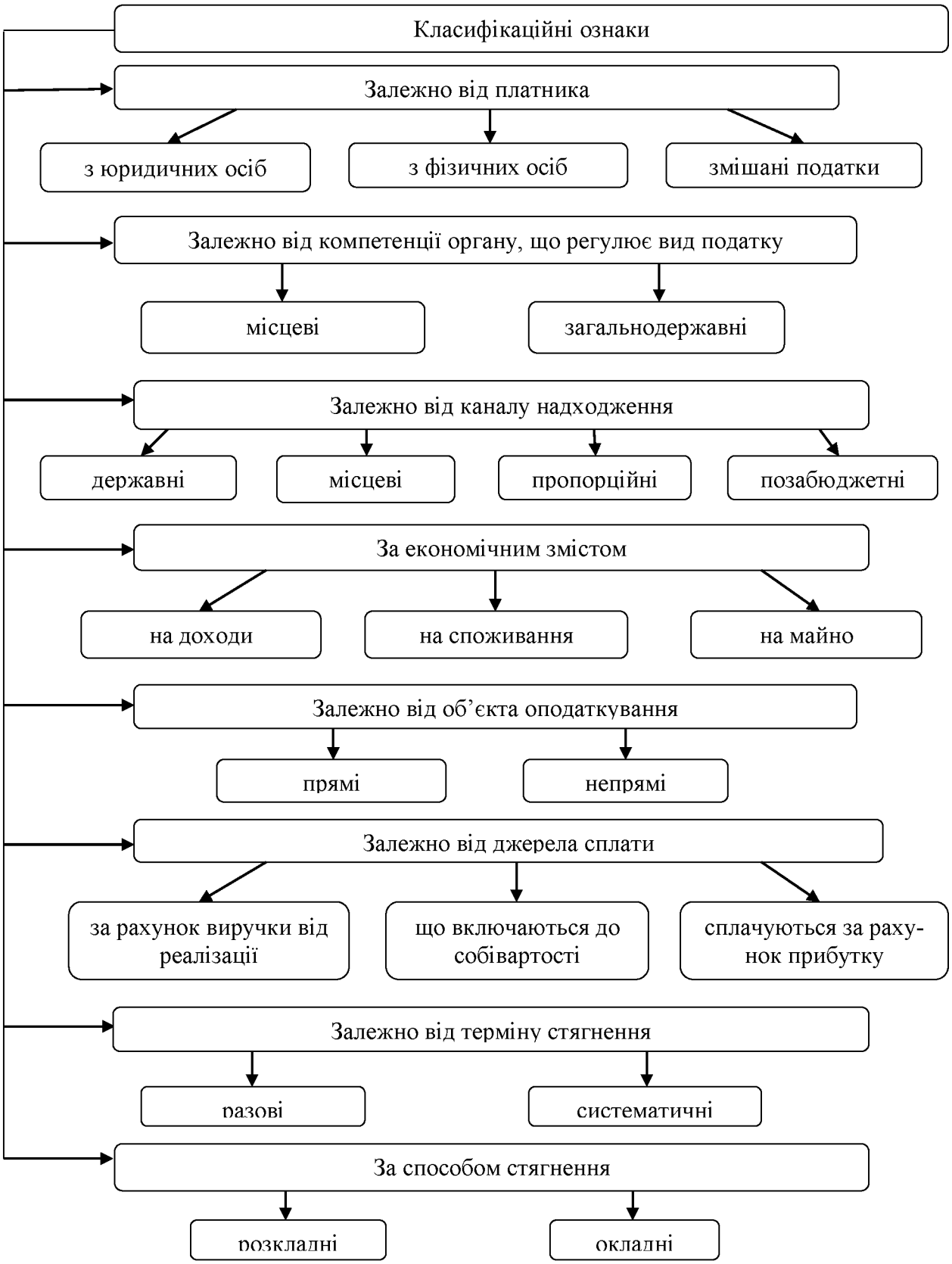

Рис. 1.2. Класифікація податків і зборів

Однак єдиної думки щодо його визначення та складових немає. У працях

провідних західних вчених фінансові механізми не виділяються як самостійний об'єкт дослідження, а всебічно і ґрунтовно вивчаються фінансові методи, що впливають на державу, суспільство і підприємства. Тому фінансовий механізм підприємства можна охарактеризувати як систему управління фінансами, призначену для організації взаємодії фінансових відносин і фондів грошових коштів з метою оптимізації їх впливу на кінцеві результати його діяльності [30].

Оптимальна взаємодія фінансових відносин досягається шляхом використання всіх фінансових категорій (однією з яких є оподаткування), критеріїв, різноманітних стимулів, пільг, санкцій та інших фінансових важелів [26]. Іншими словами, фінансовий механізм справляння податків на підприємствах - це процес, що характеризується оптимальним вибором системи оподаткування для підприємства та правильністю, своєчасністю і повнотою сплати податків цим підприємством.

До 2011 року в Україні діяло 28 законів, які регулювали нарахування та сплату різних видів податків та відрахувань. Загалом чинне законодавство передбачало 20 загальнодержавних податків, зборів і відрахувань та 14 місцевих податків і зборів [22]; у 2011 році було прийнято Податковий кодекс України та скасовано значну кількість податків і зборів (18 загальнодержавних податків та п'ять місцевих податків і зборів за новим Податковим кодексом). Це було зроблено з метою вдосконалення податкової системи для всіх платників податків та забезпечення стабільного надходження податків, митних зборів та платежів до державного бюджету. За період дії Податкового кодексу, зокрема у 2015 році, було внесено низку інших важливих змін до податкової структури, спрямованих на подальше скорочення та оптимізацію як існуючих податкових платежів, так і форм оподаткування.

Загалом створення повноцінної податкової системи в Україні відповідає стратегічним цілям податкової реформи в Україні, а саме: підвищення конкурентоспроможності вітчизняних підприємств, легалізація тіньового сектору, активізація процесу інвестування в економіку, створення простої та зрозумілої податкової системи для суб'єктів господарювання, зменшення витрат платників

податків на обчислення та сплату податків і витрат держави на адміністрування скорочення та приведення податкової системи України у відповідність до європейського законодавства, що має бути досягнуто шляхом послідовної імплементації.

1.2. Теоретико-методологічні аспекти розвитку системи оподаткування аграрних товаровиробників

Податкові відносини між сільськогосподарськими товаровиробниками та державним бюджетом, як і з платниками податків інших галузей економіки, регулювалися Законом від 25 червня 1991 року «Про систему оподаткування», який заклав основи функціонування системи оподаткування для всіх видів підприємств [22].

Необхідність змін в оподаткуванні сільськогосподарських товаровиробників була зумовлена загостренням збитковості або низької рентабельності сільськогосподарського виробництва, яке у 1998 році опинилося на межі колапсу - 83% агропромислового комплексу були збитковими господарствами, з яких близько 93% становили фермерські господарства. Високі податкові ставки лише погіршували ситуацію, призводячи до розширення тіньового сектору та закриття сільськогосподарських підприємств.

Для вирішення ситуації в аграрному секторі на законодавчому рівні було запроваджено спеціальну систему оподаткування для сільськогосподарських виробників у вигляді фіксованого сільськогосподарського податку (ФСП), який було введено в 1998 році в трьох регіонах України: Глобинському, Старобешівському та Ужгородському районах. Згідно з цим законом, фермерські господарства, які дотримувалися норм цього закону, сплачували ФСП замість 12 податків і зборів, включаючи податок на прибуток і плату за землю [21].

Платниками ФСП вважалися товаровиробники, які виробляли сільськогосподарську продукцію і валовий дохід яких від реалізації сільськогосподарської

продукції за попередній звітний (податковий) рік перевищував 50% валового доходу підприємства. Закон визначає землю як об'єкт оподаткування, а точніше площу ріллі, яка була передана у власність або надана у користування сільськогосподарському товаровиробнику. Сума податку до сплати залежала від кількості землі, що перебувала у власності підприємства, а не від результатів його діяльності.

Наступним кроком держави, спрямованим на стабілізацію сільськогосподарського виробництва та покращення фінансового стану сільськогосподарських товаровиробників, стало звільнення від сплати ФСП, за винятком платежів на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування (68%) та загальнообов'язкове соціальне страхування (2%) [40].

Звільнення платників ФСП від сплати внесків до Державного цільового фонду призвело до значної податкової економії для сільгоспвиробників, але водночас обмежило їх участь у наповненні бюджетів соціальних фондів, особливо пенсійного, що призвело до зниження рівня соціального захисту працівників, зайнятих у цьому секторі.

Слід зазначити, що на платників податків припадає значно менша частка інших податкових платежів. Це пов'язано з тим, що податок на прибуток, один з основних бюджетоутворюючих податків, практично не стягувався в роки, що передували запровадженню СФСП, через масову збитковість сільськогосподарських підприємств.

Комунальний податок також не було доцільно включати до ФСП, оскільки він ніколи не сплачувався сільськогосподарськими підприємствами, незалежно від того, яку форму оподаткування вони обирали. Збори за геологорозвідувальні роботи, які здійснюються за рахунок державного бюджету, стосуються специфічної діяльності, пов'язаної з видобуванням корисних копалин, і не стосуються більшості агробізнесу.

Згідно з чинним законодавством, основною умовою для переходу на ФСП була належність підприємства до сільськогосподарського сектору, яка визначалася на основі критеріїв, зазначених у законі; ФСП могли сплачувати різні фо-

рми сільськогосподарських підприємств, фермерські та інші господарства, що займаються сільськогосподарським виробництвом, відповідно до законодавчих положень. Водночас, однією з головних умов реєстрації суб'єкта господарювання як платника ФСП було те, що сума, отримана таким підприємством від реалізації сільськогосподарської продукції власного виробництва та її переробки за попередній звітний рік, повинна була перевищувати 50% його валового доходу. Варто також зазначити, що якщо підприємство створюється шляхом однієї з форм реорганізації, визначених у відповідних положеннях Цивільного кодексу України, то вищезгадане правило 50% застосовується до всіх суб'єктів господарювання, що зливаються або приєднуються [46].

Згодом були внесені суттєві зміни до переліку податків, що сплачувалися ФСП, скоротивши його з 12 до 6, з яких лише податок на прибуток був обтяжливим для товаровиробників.

Однією з найважливіших подій в існуванні цього податку стало прийняття у 2010 році Закону «Про систему оподаткування в Україні». Закон став більш уніфікованим законодавчим документом, який зібрав і доопрацював усі основні положення та норми, що регулюють сплату ФСПП. З прийняттям Податкового кодексу України кількість податків і зборів, що сплачуються в рамках ФСП, скоротилася, а з 2015 року ФСП було виведено в окрему (четверту) групу єдиного податку [47].

З практичної точки зору, перевагою цього податку є те, що товаровиробники можуть планувати свою діяльність, заздалегідь розраховуючи суму податку, яку вони мають сплатити до бюджету з цього податку.

З метою стимулювання діяльності сільськогосподарських підприємств Податковим кодексом України передбачено спеціальний режим оподаткування ПДВ до 2017 року. Однак, слід зазначити, що спеціальний режим ПДВ та спеціальний режим єдиного податку - це абсолютно різні та незалежні режими.

Сільськогосподарські виробники з оборотом понад 100 млн грн за останні 12 календарних місяців зобов'язані зареєструватися платниками ПДВ, але можуть обрати спеціальний режим оподаткування, якщо частка доходу від реалі-

зації сільськогосподарської продукції перевищує 75% їх загального доходу Перевагою спеціального режиму оподаткування ПДВ є те, що податок до сплати не сплачується до бюджету, а акумулюється на спеціальному рахунку, відкритому в банку.

Важливим аспектом схеми є те, що покупці можуть отримати податкову накладну, а це означає, що платники ПДВ можуть претендувати на податковий кредит. Це означає, що фермери не тільки не ризикують втратити покупців, але й можуть розширити свій бізнес за рахунок отриманої суми податку. Решту податку сільськогосподарське підприємство може сплачувати на загальних підставах без необхідності використання спеціального режиму єдиного податку. У цьому випадку найбільшим податковим зобов'язанням підприємства є податок на прибуток. Особливістю оподаткування прибутку сільськогосподарських підприємств є те, що сума податку до сплати може бути зменшена залежно від податкового періоду та суми земельного податку, що використовується для виробництва сільськогосподарської продукції [12].

Відповідно до Податкового кодексу України, річний податковий період для сільськогосподарських товаровиробників становить з 1 липня поточного року до 30 червня наступного року.

Спеціальний режим оподаткування ПДВ для сільськогосподарських підприємств, передбачений статтею 209 ПКУ, залишався чинним до кінця 2016 року. Відповідно до цієї статті, сільськогосподарські підприємства можуть акумулювати різницю в податку на додану вартість між продажем сільськогосподарської продукції та придбанням виробничих факторів [37].

Загалом, спеціальні режими оподаткування сільськогосподарського виробництва є вигідними і стимулюють розвиток сільськогосподарських підприємств. Водночас, критерії та механізми застосування цих спеціальних податкових режимів є більш сприятливими та зручними для великих агровиробників та переробних підприємств. Негативним є також те, що держава має надто великий контроль над механізмами отримання сільськогосподарськими виробниками вигоди від спеціальних режимів оподаткування.

З вищезазначеного можна зробити висновок, що формування ефективного податкового режиму для сільськогосподарських виробників в сучасних ринкових умовах є вкрай необхідним, оскільки це дозволить зменшити витрати та підвищити ефективність і привабливість галузі в цілому. Держава сприяє цьому, не підвищуючи єдину ставку або пільговий режим ПДВ. Як зазначалося вище, ФСП не завжди є вигідним для сільськогосподарських підприємств, і тому деякі аспекти податкової системи, такі як податкове планування на підприємствах, потребують запровадження. Це забезпечить ефективне використання наявних фінансових ресурсів.

Оподаткування сільськогосподарських виробників впливає не лише на самих виробників, але й на розвиток регіонів, в яких вони працюють. Це пов'язано з тим, що основна частина податкового навантаження, яку доводиться сплачувати сільськогосподарським виробникам, припадає на місцеві податки та місцеві збори, які формують дохідну частину місцевих бюджетів.

У зв'язку з цим держава має бути зацікавлена у розвитку сільського господарства. Це пов'язано з тим, що за останні роки з географічної карти України поступово зникає значна кількість сіл. Водночас держава не приділяє належної уваги податковій політиці в цій сфері, що підтверджується змінами до Податкового кодексу щодо оподаткування сільськогосподарських товаровиробників. Звичайно, в деяких сферах держава розробила політичні реформи, пов'язані з розвитком сільських територій, зокрема План розвитку сільських територій до 2020 року, але, як зазначалося вище, вона приділила мало уваги податковій системі [36].

На сьогодні власні доходи у вигляді місцевих податкових платежів залишаються незначними. Ані попередня податкова система, ані чинний Податковий кодекс України не передбачають можливості використання потенціалу місцевих податків і зборів як потужного джерела поповнення місцевих бюджетів, що робить докорінну зміну системи місцевого оподаткування складним завданням.

Саме тому одним з найбільш дієвих шляхів ефективного розвитку сільсь-

ких територій є зміна державної системи оподаткування сільськогосподарських товаровиробників. При цьому, однак, слід також приділяти увагу збільшенню надходжень до місцевих бюджетів за рахунок сплати податків і зборів, а також розвитку товаровиробників, які здійснюють діяльність на цих територіях. Іншими словами, необхідно знайти такий рівень оподаткування, який забезпечить стабільне зростання надходжень до місцевих бюджетів і водночас створить стимули для розвитку сільськогосподарських підприємств.

Починаючи з 2016 року, на законодавчому рівні буде зменшено заходи щодо підвищення ПДВ та скорочено обсяг державної підтримки у цій сфері, який у 2015 році становив 24,7 млрд грн. Такі реформи не сприятимуть підвищенню прибутковості та рентабельності сільськогосподарських підприємств. Водночас варто відзначити певні нововведення щодо фіксованого сільськогосподарського податку (ФСП), який у 2015 році було переведено до четвертої групи єдиного податку, але в цілому суть оподаткування мало змінилася в умовах заміни ФСП на єдиний податок, окрім збільшення ставки [23].

Підсумовуючи аналіз розвитку системи оподаткування сільськогосподарських товаровиробників, слід зазначити, що всі інші елементи податкових правовідносин, разом з існуванням єдиного податку, відповідають особливостям загальної системи оподаткування, притаманної суб'єктам інших галузей національної економіки. Водночас, підтримка фермерів здійснюється переважно через пільгове кредитування.

РОЗДІЛ 2
СУЧАСНА ПРАКТИКА ТА ПРАГМАТИКА ОПОДАТКУВАННЯ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ

2.1. Аналіз досягнутого рівня нарахування та сплати на підприємстві прямих податків

Підприємство ХХХ, створене і діє відповідно до Цивільного кодексу України та інших законодавчих актів, на підставі рішень учасників товариства, є юридичною особою за законодавством України і користується всіма правами, наданими законом, у тому числі має печатку або штамп із своїм найменуванням Підприємство ХХХ. Метою діяльності ПрАТ є отримання прибутку шляхом задоволення потреб громадян, підприємств, установ та організацій у продукції, товарах і послугах, що виробляються та надаються в межах видів діяльності, визначених Статутом.

Для того, щоб проаналізувати фінансовий стан підприємства Підприємство ХХХ, необхідно розглянути комплекс показників, що характеризують стан майна, фінансової стійкості, ліквідності, платоспроможності, фінансових результатів та рентабельності, ділової активності підприємства, дебіторської та кредиторської заборгованості підприємства. Ці показники розраховуються на основі інформації з річної фінансової звітності (додатки А1, А2 та А3).

Оцінка майнового стану Підприємство ХХХ є важливим напрямком загальної оцінки його фінансового стану і може бути здійснена на основі вивчення інформації балансу. Детальне вивчення складу та структури активів підприємства потребує їх оцінки та розподілу за різними класифікаційними ознаками, такими як характер обороту, вид активів, місцезнаходження та джерела формування (табл. 2.1, додаток Б1).

Розраховані дані свідчать про зміни в майновому потенціалі підприємств. Дані свідчать про зміну Так, за період 2021-2023 рр. загальні активи Підприємство ХХХ зросли з 24615,7 тис. грн до 28686,1 тис. грн. Таке зростання було за-

безпечено спочатку за рахунок збільшення оборотних активів підприємства, що наочно показано на рис. 2.1, а в минулому році, навпаки, за рахунок збільшення основних засобів.

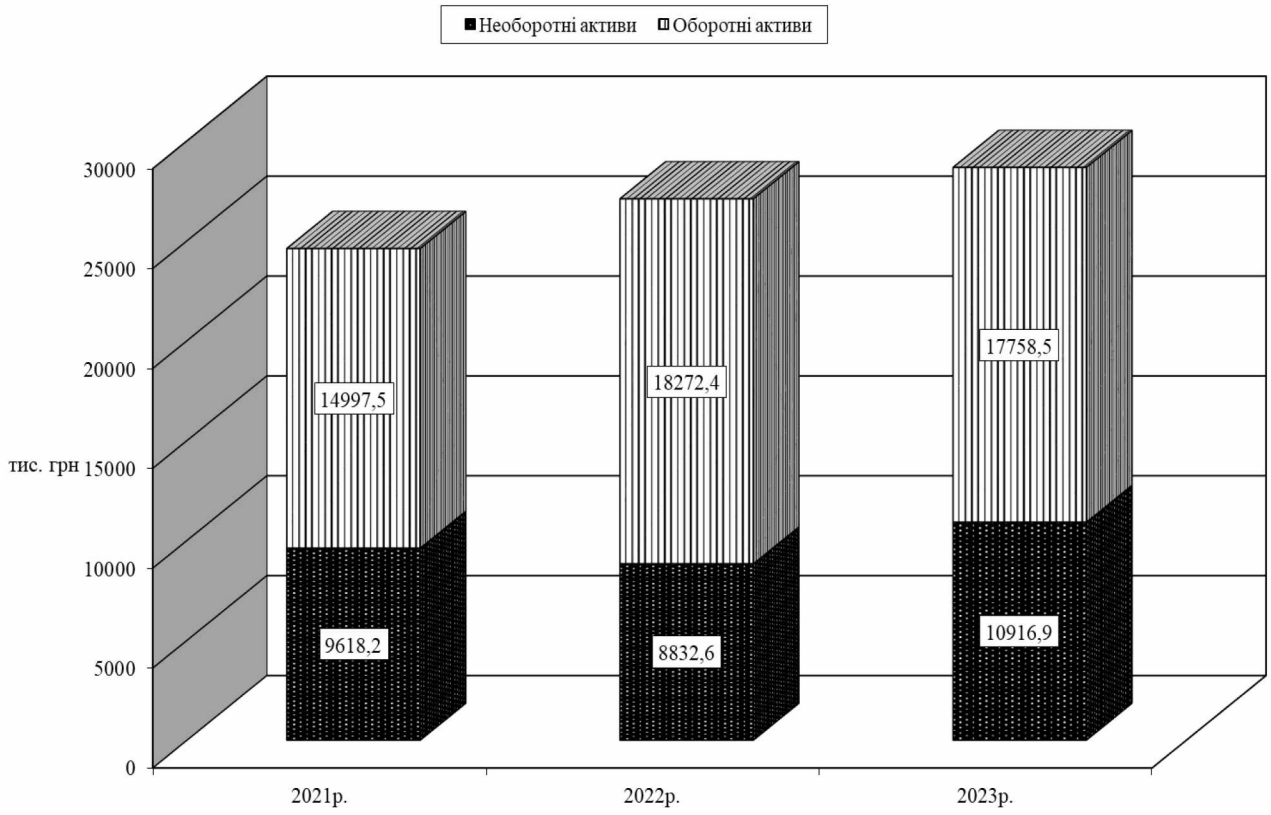

Рис. 2.1. Динаміка зміни обсягів окремих видів активів Підприємство ХХХ за 2021 – 2023 рр., тис. грн

Визначення джерел формування капіталу підприємств є важливим елементом аналізу їхнього фінансового стану (табл. 2.2, додаток Б2).

Дані табл. 2.2 підтверджують, що загальний капітал Підприємство ХХХ у 2021-2022 роках збільшився на 2 496 тис. грн (10,1%). Це зростання відбулося переважно за рахунок збільшення боргу: у 2022-2023 роках капітал продовжив зростати на 1 574,4 тис. грн (5,8%). Таке зростання відбулося майже однаковою мірою за рахунок збільшення як власного, так і позикового капіталу підприємств, що графічно ілюструє рис. 2.2.

Ліквідність Підприємство ХХХ, як і інших підприємств, - це його здатність швидко продавати активи та отримувати кошти для погашення своїх зобов'язань. Рівень ліквідності активів пов'язаний з часом, необхідним для перет

ворення активів у грошові кошти (табл. 2.3, додаток Б3).

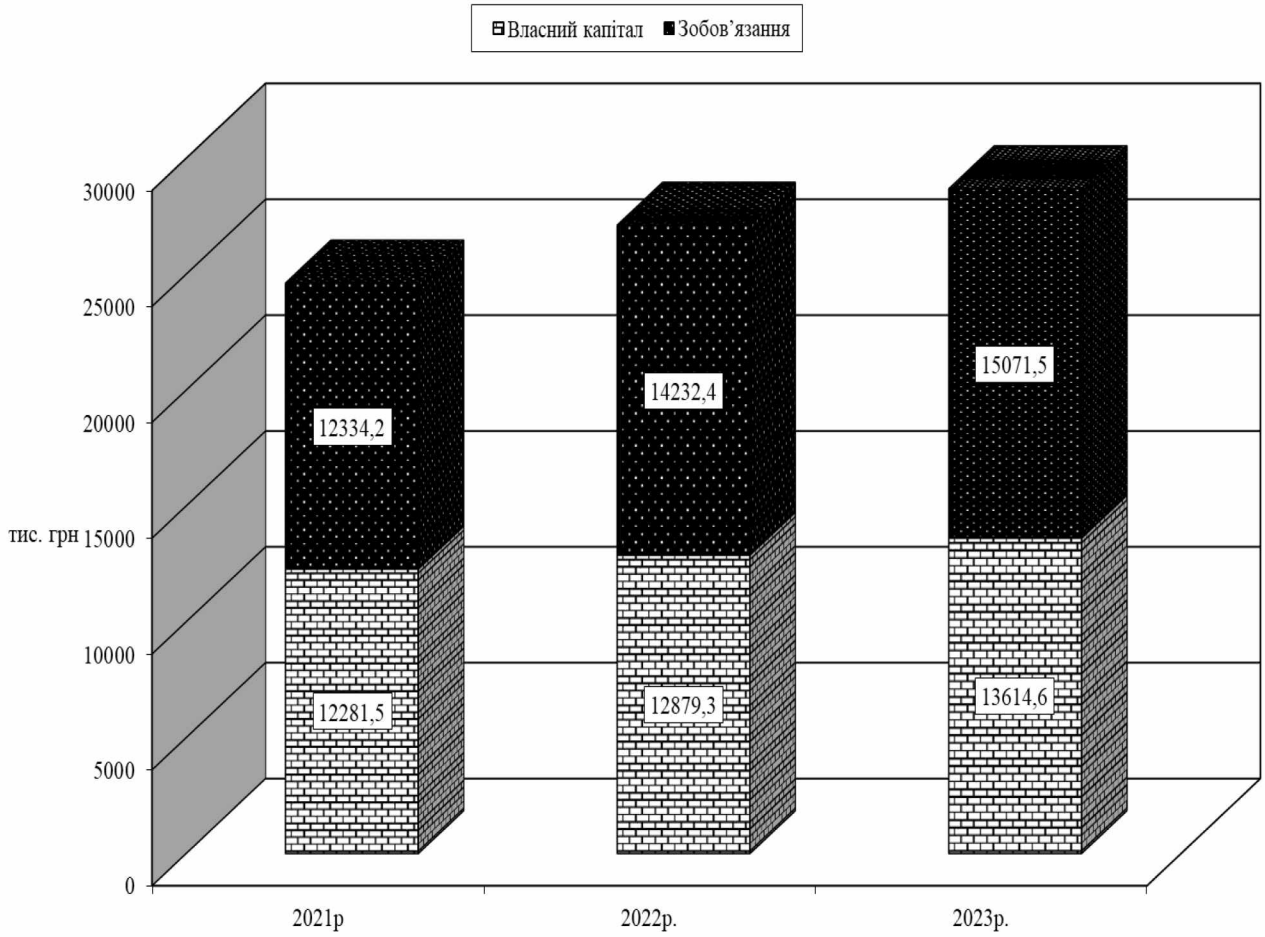

Рис. 2.2. Динаміка зміни обсягів окремих видів пасивів Підприємство ХХХ за 2021 – 2023 рр., тис. грн

Аналіз даних табл. 2.3 свідчить про нестабільність платоспроможності Підприємство ХХХ протягом останніх трьох років. Так, у 2021-2023 роках високоліквідних активів було недостатньо для покриття найбільш термінових зобов'язань. Водночас слід зазначити, що (за винятком 2021 року) середньоліквідних активів було недостатньо для покриття середньоліквідних зобов'язань, а довгострокових зобов'язань у Підприємство ХХХ взагалі не було. Рис. 2.3 доповнює цей висновок.

Фінансова стійкість Підприємство ХХХ, як і інших суб'єктів господарювання, залежить від розподілу його активів та джерел формування капіталу, що характеризується насамперед співвідношенням власного та позикового капіталу.

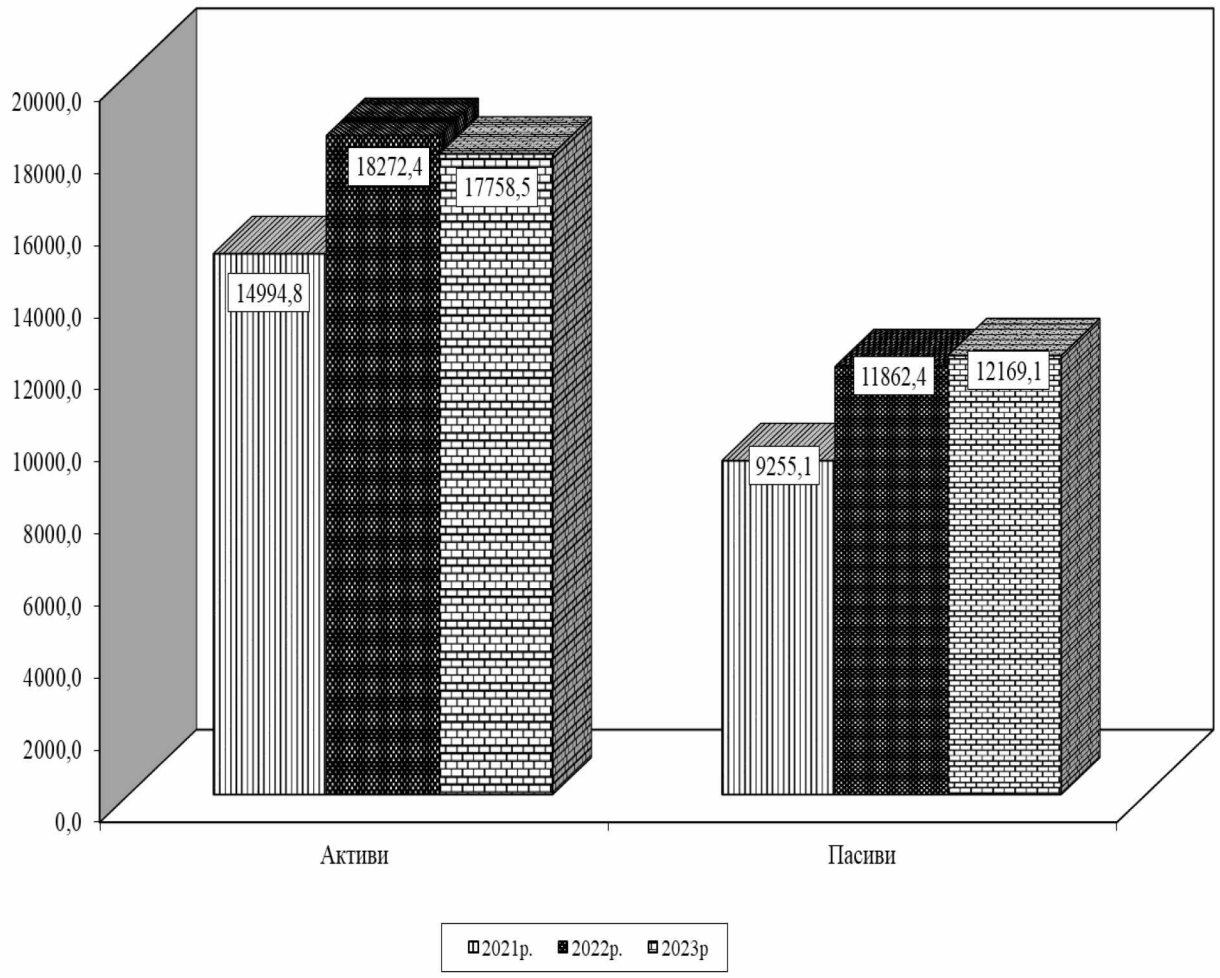

Рис. 2.3. Динаміка обсягів активів та пасивів Підприємство ХХХ, 2021 – 2023 рр., тис. грн

Проведені розрахунки (табл. 2.4, додаток Б4) показують, що раніше досить середній рівень фінансової стійкості Підприємство ХХХ з точки зору структури джерел формування капіталу в цілому знизився. Відповідно, фактичні значення коефіцієнта автономії свідчать, що на кінець 2023 року частка власного капіталу у валюті балансу становила 47,5 %, що на 2,4 в. п. нижче, ніж у 2021 році. Коефіцієнт співвідношення позикового та власного капіталу збільшувався з 0,501 до 0,525 у кожному з останніх трьох років, що підтверджує наявність досить високого рівня боргової залежності. Крім того, динаміку показників фінансової стійкості можна побачити в розрахунках, наведених у табл. 2.5 (додаток Б5).

Розрахунки в табл. 2.5 показують, що протягом 2021-2023 років як запаси Підприємство ХХХ, так і його власний оборотний капітал змінювалися нестабільно (спочатку одночасно зростали, а потім зменшувалися), при цьому короткострокова заборгованість постійно зростала. При цьому, як показано графічно на рис. 2.4, темпи зменшення запасів у 2023 році були швидшими в абсолютному та відносному вираженні, але тип фінансової стійкості підприємства не покращився і залишався критичним протягом останніх трьох років.

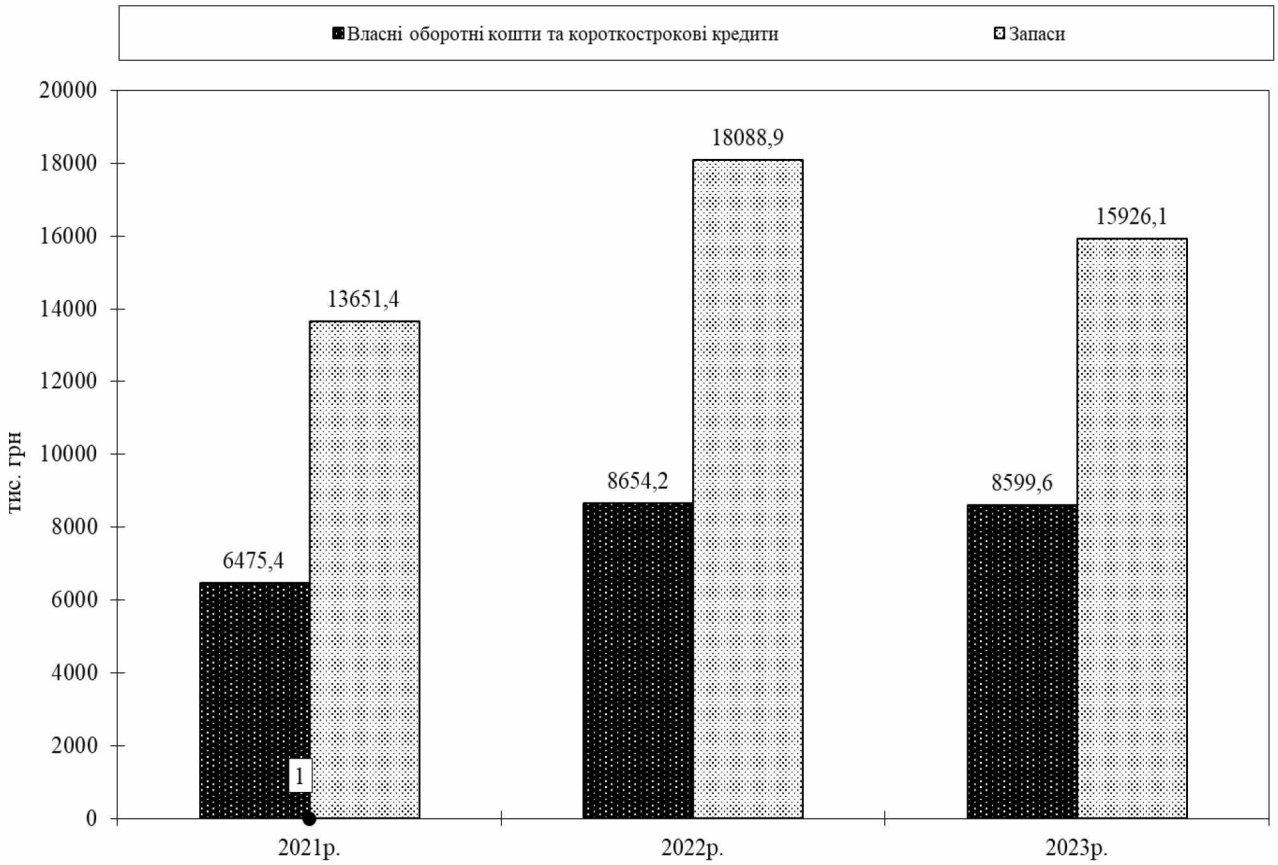

Рис. 2.4. Динаміка зміни обсягів запасів Підприємство ХХХ
та джерел їх покриття за 2021 – 2023 рр., тис. грн

Оцінка фінансових результатів є одним з найважливіших напрямків оцінки ефективності виробничо-фінансової діяльності підприємства (табл. 2.6, додаток Б6).

Результати оцінки свідчать про негативний момент у діяльності Підприємство ХХХ, а саме нестабільність фінансових результатів протягом останніх трьох років. Так, через воєнний стан та значний спад в економіці в цілому та

аграрному секторі зокрема, чистий прибуток підприємства за період 2021-2022 рр. зменшився більш ніж удвічі - з 1281,4 тис. грн до 597,8 тис. грн. Як показано на рис. 2.5, у наступному, 2023 році, ситуація стабілізувалася і розмір чистого прибутку збільшився на 106,3 тис. грн до 704,1 тис. грн.

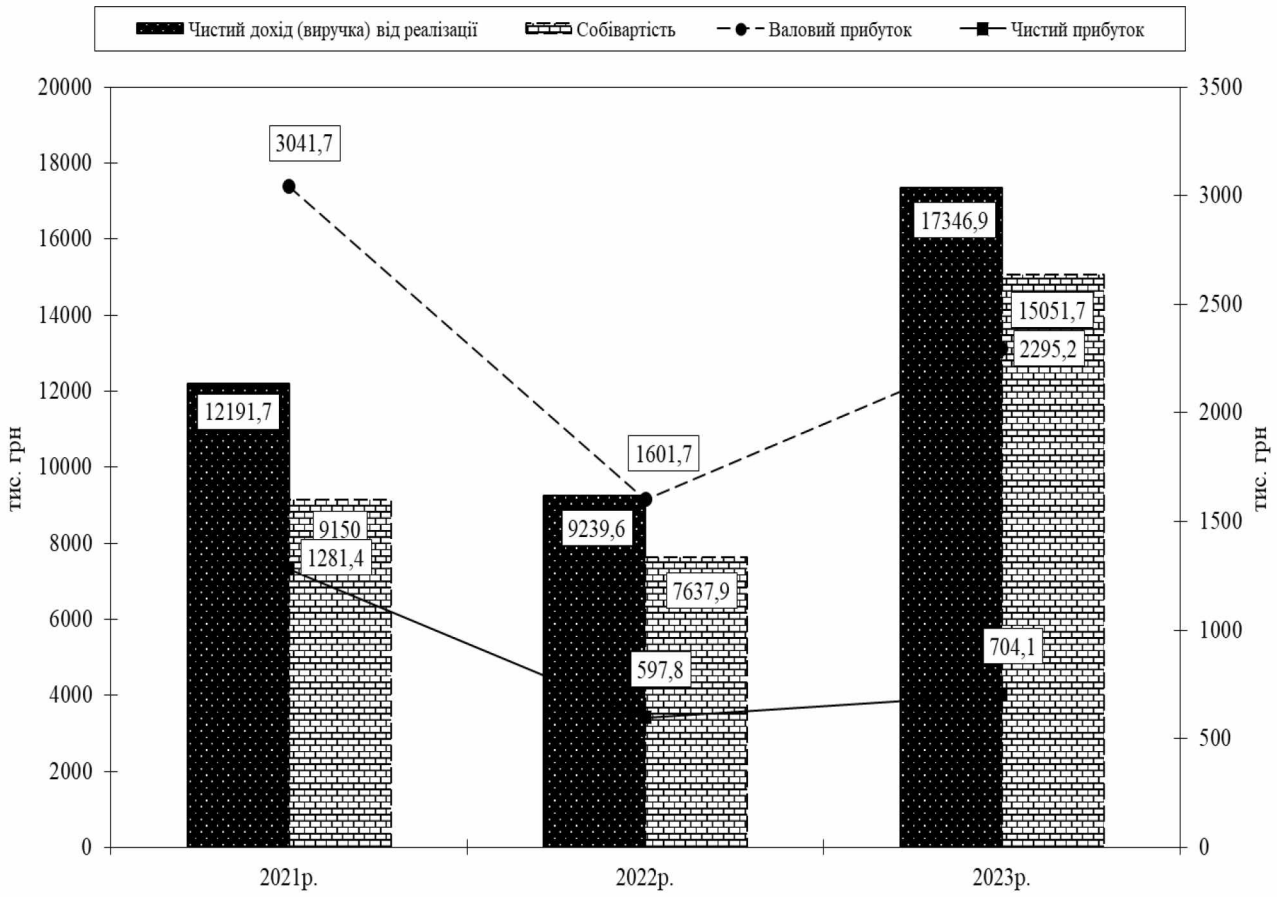

Рис. 2.5. Динаміка окремих показників оцінки фінансових результатів діяльності Підприємство ХХХ за 2021 – 2023 рр.

Загалом, аналіз фінансового стану підприємства засвідчив його нестабільність за окремими показниками. Тому підприємству слід звернути увагу на вирішення поточних проблем та розвиток позитивних тенденцій, зокрема забезпечення своєчасних розрахунків з працівниками та державою.

Сьогодні прямі податки є ефективним фіскальним регулятором доходів, інвестицій, нагромадження капіталу, ділової активності та валового споживання платників податків. Роль прямих податків закономірно зростає лише в результаті загальних змін в економічній ситуації в країні, включаючи економічне

зростання та підвищення рівня доходів юридичних і фізичних осіб, тобто в результаті створення сприятливого фінансового середовища для розвитку ринкових відносин.

На сучасному етапі економічних відносин в Україні досліджуване Підприємство XXX перейшло на спеціальний режим оподаткування сільськогосподарських товаровиробників, сплачуючи єдиний податок (IV група). Фактично, сплачуючи цей податок, підприємство замінює сплату податку на прибуток, який є механізмом оподаткування прибутку сільськогосподарських підприємств, та податку на доходи фізичних осіб, який сплачується за рахунок доходів, що виплачуються підприємством своїм працівникам як податковими агентами.

Говорячи про недоліки альтернативної системи оподаткування, насамперед слід звернути увагу на фіксований сільськогосподарський податок (ФСП), який уособлював цю систему в період 1999-2015 років і був найбільш поширеним в аграрному секторі національної економіки. Як наукові дослідження, так і реальна практика надходження податкових платежів від сільськогосподарських підприємств до бюджету ґрунтовно висвітлюють недоліки поточної практики справляння ФСП: внаслідок змін до Податкового кодексу України з 2016 року фіксований сільськогосподарський податок більше не існує як окремий податковий платіж. Відтепер він буде частиною єдиного податку, а для додаткових платників ФСП буде виділено окрему групу (четверту). Таким чином, загальні умови, що дають право на сплату цього податку, залишаються незмінними.

Водночас база оподаткування (нормативна грошова оцінка сільськогосподарських угідь) суттєво змінилася. До податкової реформи використовувалася вартість одного гектара сільськогосподарських угідь та земель водного фонду станом на 1 липня 1995 року; з 2016 року, відповідно до п. 2921.2 ПКУ, базою оподаткування для платника єдиного податку 4 групи є нормативна грошова оцінка одного гектара сільськогосподарських угідь, з урахуванням коефіцієнта індексації, визначеного за станом на 1 січня базового податкового (звітного) року Грошова оцінка становила.

Протягом досліджуваного періоду Підприємство ХХХ було платником єдиного податку (4 група), який відповідав критеріям, визначеним у розрахунку частки сільськогосподарського товаровиробництва (Додатки Б1 та Б2).

Підприємство ХХХ виконало вищезазначені вимоги, зокрема його частка сільськогосподарського товаровиробництва у 2022 році становила 99,18%, а у 2023 році - 99,74%; оскільки вона становила 99,74%, він був платником єдиного податку (IV група), у порядку та розмірі, визначених чинним законодавством. визначено платника єдиного податку (IV група) на поточний рік та подано до фіскального органу декларацію єдиного податку (IV група) на всю площу сільськогосподарських угідь у встановлені строки (додатки: Г1, Г2, Г3). Крім того, відповідно до чинного податкового законодавства, єдиний податок (IV група) сплачується в повному обсязі до місцевого бюджету за місцезнаходженням земельної ділянки. Далі проаналізовано процес нарахування та сплати єдиного податку (IV група) у Підприємство ХХХ (табл. 2.7).

Згідно з розрахунками, наведеними в табл. 2.7, у період з 2021 по 2023 рр. єдиний податок, що генерується у Підприємство ХХХ (IV група), демонструє незначні зміни в абсолютному та відносному вираженні (11317,81 грн. та 8,6 % відповідно). Основною причиною цих змін є те, що площа та вартість ріллі, основного виду сільськогосподарських угідь, що використовуються підприємством, зменшилися на 2,3 % та 8,7 % відповідно, як показано на рис. 2.6 (додаток Г1), тоді як ставка податку залишається незмінною протягом останніх трьох років.

Окремі дослідження показали, що частка податку з ріллі в загальній величині єдиного податку (IV група) є домінуючою, тоді як вплив інших видів угідь є незначним і нестабільним (рис. 2.7, додаток Г2).

Підсумовуючи дослідження, необхідно вказати на залежність механізму оподаткування єдиним податком (IV група) від одиниці виміру земельної площі, що є його визначальною рисою. Це визначає принципову відмінність системи єдиного податку (IV група) від традиційної системи оподаткування.

Таблиця 2.7

Динаміка нарахування єдиного податку (IV група) в Підприємство ХХХ, 2021 – 2023 рр.

Показники		2021 р.	2022 р.	2023 р.	Відхилення (+, -) 2023 р. від 2021 р.	
					абсолютне	відносне, %
Рілля	площа, га	471,2050	448,6226	460,2880	-10,917	-2,3
	грошова оцінка 1 га, грн*	29040,67	29123,03	26514,70	-2525,97	-8,7
	ставка податку, %	0,95	0,95	0,95	-	0,0
	сума податку, грн	129998,99	124119,88	115941,78	-14057,21	-10,8
Пасовища	площа, га	39,5058	95,5058	95,5058	56,0000	241,8
	грошова оцінка 1 га, грн	6194,96	4998,78	5563,77	-631,19	-10,2
	ставка податку, %	0,95	0,95	0,95	-	0,0
	сума податку, грн	2325,00	4535,42	5048,04	2723,04	217,1
Багаторічні насадження	площа, га	0,1500	0,1500	0,1500	-	0,0
	грошова оцінка 1 га, грн	28699,73	28699,73	28699,73	-	0,0
	ставка податку, %	0,57	0,95	0,95	0,38	166,7
	сума податку, грн	24,54	40,90	40,90	16,36	166,7
Всього нараховано єдиного податку (IV група), грн		132348,53	128696,20	121030,72	-11317,81	-8,6
Частка в загальній сумі податку, %:						
- ріллі		98,2	96,4	95,8	-2,4	Х
- пасовищ		1,7	3,5	4,1	+2,4	Х
- багаторічних насаджень		0,1	0,1	0,1	-	Х

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

Важливим координатором перерозподілу фінансових ресурсів між державою та її громадянами є податок на доходи фізичних осіб.

Податок на доходи фізичних осіб. В умовах ескалації кризових явищ, які негативно впливають на фінансову стабільність держави, оподаткування доходів фізичних осіб є однією зі складових фіскального механізму держави. Оподаткування доходів громадян України здійснюється у формі податку на доходи фізичних осіб.

Згідно з чинним законодавством (разом з ПКУ, Порядком заповнення та подання податковими агентами Податкового розрахунку сум доходу, отриманого (сплаченого) на користь платників податку, і сум утриманого з них податку

та Переліком ознак доходів), до загального місячного (річного) оподатковуваного доходу платника податку включаються такі види доходів (рис. 2.8, додаток Д3). Водночас слід зазначити, що значна кількість доходів не включається до розрахунку загального місячного (річного) оподатковуваного доходу (рис. 2.9, додаток Г4).

Цей факт зумовив дослідження складу та структури доходів за період, що передував опитуванню в обстежуваному Підприємство ХХХ (табл. 2.8, додаток Г5), ДФ Додаток 4 «Відомості про суми нарахованих доходів, утриманого та сплаченого податку на доходи фізичних осіб та військового збору» (додатки: Е2, Е3, Е4, Е6, Е7, Е8) були використані для розрахунку сум нарахованого (виплаченого) доходу, утриманого та сплаченого податку та сум нарахованого єдиного внеску (додатки: Е5, Е9) на користь фізичних осіб - платників податків.

Результати розрахунків у табл. 2.8 підтверджують висновок про загальне зменшення загальної суми доходів, виплачених Підприємство ХХХ фізичним особам у 2021-2022 роках, що було спричинено одночасним зменшенням абсолютної суми всіх наявних видів доходів у зв'язку з тим, що загальна сума доходів, виплачених фізичним особам, зменшилася у 2,5 рази. У наступному, 2023 році, ситуація змінилася на протилежну, і загальна сума доходів, отриманих підприємствами, зросла на 478304,67 грн. На це зростання найбільше вплинуло збільшення виплат самозайнятим особам та їхнім найманим працівникам (заробітна плата), тоді як виплати співвласникам земельних паїв суттєво зменшилися. Як показано на рис. 2.10, абсолютні та відносні пропорції і напрями зміни розмірів окремих видів доходів призвели до подальших структурних зрушень у їх складі.

З рисунку видно, що домінуючими видами доходів, які підлягають оподаткуванню, є заробітна плата та орендна плата за майно та землю. При нарахуванні доходів у вигляді заробітної плати база оподаткування протягом досліджуваного періоду визначалася як сума невиплаченої заробітної плати за вирахуванням суми податкової соціальної пільги за її наявності (табл. 2.9, додаток Д6).

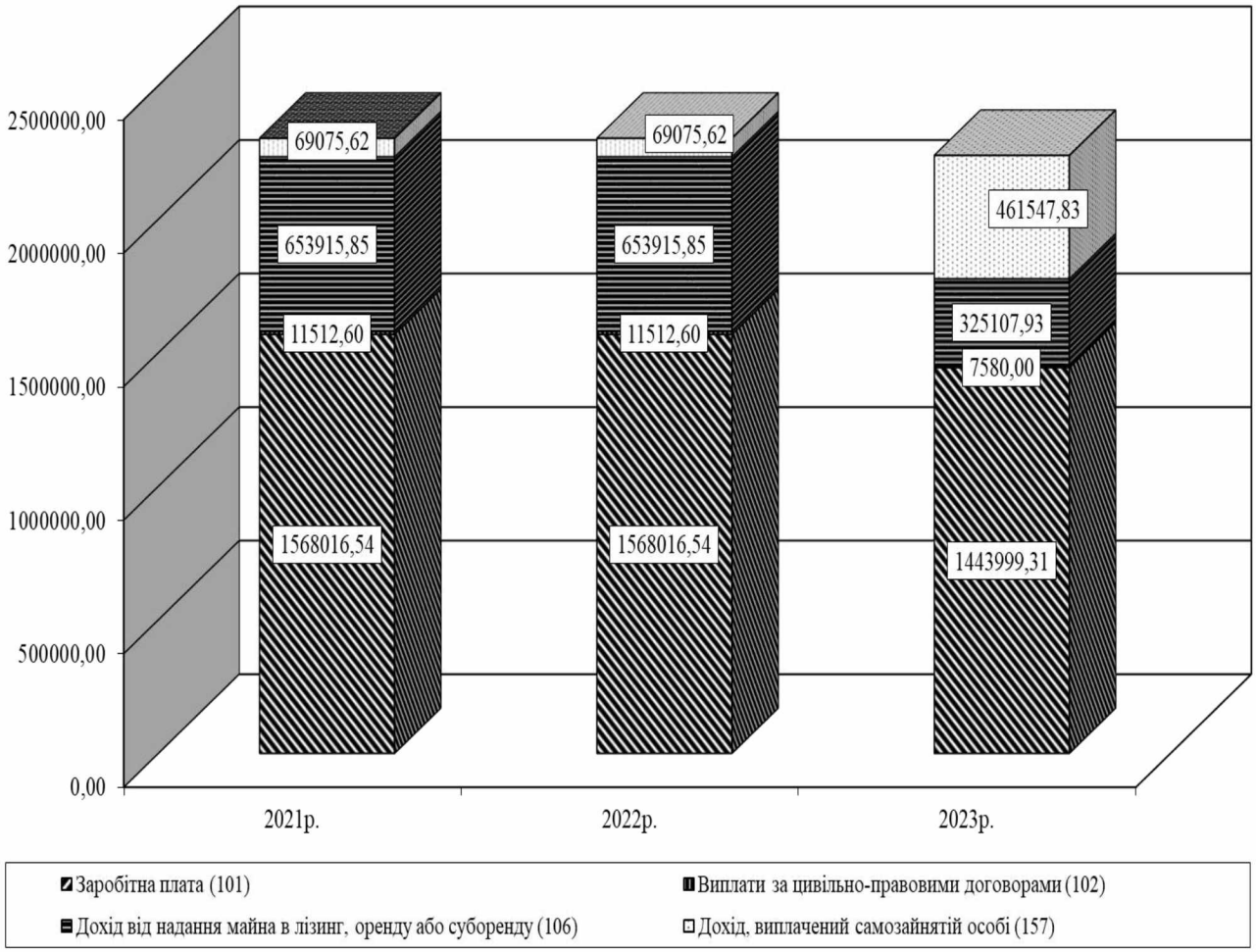

Рис. 2.10. Склад та динаміка окремих видів нарахованих доходів у Підприємство ХХХ, 2021 – 2023 р.

Дослідження залежності суми несплаченого податку від розміру доходу та права на податкову соціальну пільгу виключно для фізичних осіб зумовило необхідність дослідження динаміки невиплаченого доходу та несплаченого податку з доходів у вигляді заробітної плати та прирівняних до неї виплат для працівників Підприємство ХХХ (табл. 2.10).

Розрахунки, наведені в таблиці 2.10, показують, що за період 2021-2022 рр. кількість працівників Підприємство ХХХ збільшилася на одного, або менше ніж на 10%. Водночас, незважаючи на зменшення кількості працівників з трьох до двох, середньомісячна заробітна плата суттєво зменшилася майже на чверть (2289,79 грн, 24,5%) через воєнний стан та значну економічну кризу, незважаючи на зменшення кількості працівників з трьох до двох, витрати на оплату

праці зменшилися за рахунок того, що працівники скористалися податковими пільгами, надходження до бюджету від сплати податку на доходи фізичних осіб від Підприємство ХХХ зменшилися з 269677,98 грн у 2021 році до 216781,10 грн у 2022 році, підприємство незначно

Таблиця 2.10

Динаміка справляння в Підприємство ХХХ податку на доходи фізичних осіб у вигляді заробітної плати, 2021 – 2023 рр.

Показник	2021 р.	2022 р.	2023 р.	Відхилення (+, -)	
				2022 р. від 2021 р.	2023 р. від 2022 р.
Середньорічна* чисельність найманих працівників, чол.	14	15	15	+1	-
Сукупні витрати на оплату праці за рік, грн	1567895,22	1267725,71	1443999,31	-300290,83	176273,60
Середньомісячна заробітна плата, грн	9332,71	7042,92	8022,24	-2289,79	+979,32
Ставка податку на доходи фізичних осіб, %	18	18	18	-	-
Середньорічна чисельність працівників, що користуються податковими соціальними пільгами, чол.	3	2	2	-1	-
У % до загальної чисельності працюючих, %	21,4	13,3	13,3	-8,1	-
Нараховано податку на доходи фізичних осіб, грн	269677,98	216781,10	248367,88	-58896,88	+31586,78

*обчислена за середньою арифметичною простою

Підприємство адаптувалося до реалій воєнного стану і ситуація покращилася. Кількість працівників залишилася незмінною, але середньомісячна заробітна плата зросла, оскільки компанія практично не залучала працівників на умовах неповного робочого часу. У зв'язку з цим сума податку на доходи фізичних осіб, сплаченого із заробітної плати, зросла на 31586,78 грн., що можна побачити графічно на рис. 2.11 (додаток Д7).

Виходячи з наведених вище характеристик нарахування та сплати податку на доходи фізичних осіб, можна стверджувати, що Підприємство ХХХ не має заборгованості зі сплати цього податку до бюджету, що є позитивною тен

денцією.

2.2. Оцінка сучасного стану непрямого, майнового та ресурсного оподаткування сільськогосподарських підприємств

Серед усіх непрямих податків податок на додану вартість (ПДВ) посідає особливе місце. ПДВ є дуже ефективним з фіскальної точки зору. В Україні ПДВ було запроваджено 1 січня 1992 року Законом від 20 грудня 1991 року «Про податок на додану вартість». Цей закон залишався чинним до червня 1993 року, коли його було замінено Декретом Кабінету Міністрів України від 26 грудня 1992 року «Про податок на додану вартість». Згодом, 03.04.1997 року був прийнятий Закон України «Про податок на додану вартість», який набув чинності 01.07.1997 року. Прийняття Податкового кодексу України не вирішило вищезазначених проблем. Більше того, до ПКУ досі вносяться зміни та приймаються окремі норми, які порушують принцип стабільності, на якому має ґрунтуватися податкове законодавство.

З 2011 року механізм справляння ПДВ регулюється Податковим кодексом, згідно з яким платником податку є: 1) особа, яка провадить або буде провадити господарську діяльність і зареєстрована як платник податку, та

3) яка зобов'язана сплачувати податок під час ввезення товарів, що підлягають оподаткуванню, на митну територію України та переміщення товарів через митний кордон України відповідно до Митного кодексу України.

Враховуючи положення чинного законодавства, база оподаткування визначається шляхом оцінки господарських операцій, що здійснюються платником ПДВ (рис. 2.12, додаток Д8).

Визначення бази оподаткування є передумовою для формування бази оподаткування ПДВ. Базою оподаткування для товарів, вироблених на митній території України або ввезених на митну територію України, є договірна (контрактна) ціна, не менша за митну вартість цих товарів, визначену відповідно до

Митного кодексу України, без урахування ПДВ, що включаються до ціни товарів/послуг відповідно до закону, які підлягають сплаті Включає митні та акцизні збори, що підлягають сплаті.

Важливим елементом механізму справляння ПДВ є ставка податку, яка встановлюється у відсотках до бази оподаткування у таких розмірах: 20 %, 14 %, 7 % та 0 %.

Сума ПДВ, що підлягає сплаті до бюджету або відшкодуванню з бюджету, визначається як різниця між загальною сумою податкових зобов'язань, що виникли у зв'язку з продажем товарів (робіт, послуг) у звітному періоді, та сумою податкового кредиту звітного періоду.

Платники податку зобов'язані подавати податкову декларацію з ПДВ (додатки Ж1, Ж2 та Ж3) до відповідного органу державної податкової служби у строки, передбачені законом для відповідного податкового періоду, незалежно від того, чи виникало протягом такого періоду податкове зобов'язання, чи ні.

Слід зазначити, що чинним законодавством передбачено декілька форм декларації, які складаються з основної частини та додатків. Ці декларації демонструють неоднаковий підхід до справляння ПДВ різними типами підприємств, переважно сільськогосподарськими виробниками.

Крім того, з 1999 по 2016 рік для Підприємство ХХХ діяв спеціальний режим оподаткування сільськогосподарської діяльності, який з 2017 року реалізується у формі бюджетної дотації для розвитку сільськогосподарських товаровиробників та стимулювання виробництва сільськогосподарської продукції, що реалізується виробниками окремих видів сільськогосподарської продукції були замінені на механізм їх державної підтримки, який діяв до 2020 року. Згідно з податковою декларацією з ПДВ, Підприємство ХХХ сплачує ПДВ у звітному періоді, а за наявності позитивної різниці між податковим зобов'язанням та податковим кредитом позитивна сума податку перераховується до бюджету (табл. 2.11).

На основі розрахунків, наведених у табл. 2.11, можна зробити висновок, що в період 2021-2023 рр. узгоджена сума ПДВ, що підлягає сплаті Підприємст

во ХХХ до бюджету, має чітку тенденцію до зниження.

Таблиця 2.11

Динаміка нарахування ПДВ за податковою декларацією з податку на додану вартість у Підприємство ХХХ, 2021 – 2023 рр. грн

Показники	2021 р.	2022 р.	Відхилення (+,-) 2022 р. від 2021 р.		2023 р.	Відхилення (+,-) 2023 р. від 2022 р.	
			абсолютне	відносне, %		абсолютне	відносне, %
Податкове зобов'язання з ПДВ	6124587	7014550	+889963	+14,5	8157922	+1143372	+16,3
Податковий кредит з ПДВ	5984568	6874650	+890082	+14,9	8022717	+1148067	+16,7
Узгоджена сума ПДВ (+ - підлягає сплаті до бюджету, – - підлягає відшкодуванню з бюджету)	+140019	+139900	-119	-0,1	+135205	-4695	-3,3

Основною причиною такої ситуації є перевищення темпів зростання податкового кредиту з ПДВ над темпами зростання суми податкового зобов'язання з ПДВ, що чітко видно з рис. 2.13 (додаток Д9).

Загалом, слід підкреслити, що ПДВ відіграє важливу роль як основний бюджетоутворюючий податок. Механізм справляння ПДВ має низку недоліків і потребує вдосконалення з точки зору його нарахування та сплати, визначення ставок податку та врегулювання питання бюджетного відшкодування.

Механізм майнового оподаткування є важливою підсистемою податкової системи в розвинених країнах: з 2015 року майнове оподаткування в Україні представлено податками на майно, зокрема податком на рухоме майно, відмінне від земельної ділянки, транспортним податком та платою за землю.

Підприємство ХХХ сплачувало єдиний податок (IV група) на період 2021-2023 рр. і тому було звільнено від сплати податку на майно у вигляді плати за землю, але при цьому претендувало на орендну плату за земельні ділянки державної або комунальної власності та подавало відповідні податкові звіти про сплату податку (додаток З1).

Підприємство ХХХ є землекористувачем, який орендує та використовує земельні ділянки, що належать нинішнім та колишнім працівникам підприємст-

ва, а отже, сплачує орендну плату за земельні ділянки державної або комунальної власності. Базою оподаткування є нормативна грошова оцінка земельної ділянки з урахуванням коефіцієнтів індексації, визначених відповідно до чинних процедур.

Відповідно до чинної системи оподаткування, орендна плата за земельні ділянки державної або комунальної власності визначається окремо за кожну земельну ділянку у відповідних договорах оренди. Оцінка податкових декларацій з земельного податку, поданих Вознесенським обленерго до податкових органів, дала підстави для аналізу динаміки змін орендної плати, отриманої підприємством за останні три роки. Для цього були отримані дані (табл. 2.12, додаток Д10).

Розрахунки, наведені в табл. 2.12, показують, що Підприємство ХХХ протягом досліджуваного періоду нараховувало орендну плату за різні за площею, розміром та орендною ставкою земельні ділянки. При цьому динаміка її (орендної плати) розміру була нестабільною (зменшення у 2021-2022 роках та збільшення у 2022-2023 роках).

Чинний Податковий кодекс України визначає сутність та зміст основних категорій, що забезпечують функціонування екологічних податків. Водночас слід зазначити, що екологічний податок справляється за викиди забруднюючих речовин в атмосферне повітря пересувними джерелами забруднення у разі використання ними палива та утримується податковим агентом під час реалізації такого палива і сплачується до бюджету.

Сума податку обчислюється самостійно платником податку, зокрема Підприємство ХХХ, та податковим органом щоквартально, при цьому складається відповідний звіт - податкова декларація екологічного податку (додатки: К1 - К8).

Якщо платник податку в процесі своєї господарської діяльності спричиняє різні види забруднення навколишнього природного середовища та/або забруднення різними видами забруднюючих речовин, то такий платник податку зобов'язаний визначати суму податку окремо за кожний вид забруднення та/або

забруднюючу речовину.

На основі даних вищезазначених податкових декларацій проаналізовано процес справляння цього податку на Підприємство ХХХ за досліджуваний період (табл. 2.13).

Таблиця 2.13

Динаміка нарахування екологічного податку Підприємство ХХХ, 2021 – 2023 рр., грн

Період	Нарахованого податку – всього	в тому числі	
		за розміщення відходів у спеціально відведених для цього місцях	за викиди в атмосферне повітря забруднюючих речовин стаціонарними джерелами забруднення
І квартал	7158,96	6012,33	1146,63
ІІ квартал	7158,96	6012,33	1146,63
ІІІ квартал	7158,96	6012,33	1146,63
IV квартал	7158,96	6012,33	1146,63
Всього за 2021 р.	28635,84	24049,32	4586,52
І квартал	6428,68	6264,09	164,59
ІІ квартал	3497,07	3402,10	94,97
ІІІ квартал	2242,15	2147,18	94,97
IV квартал	2152,69	2083,07	69,62
Всього за 2022 р.	14320,59	13896,44	424,15
Відхилення (+, -) 2022 р. від 2021 р. абсолютне	-14315,35	-10152,88	-4162,37
Відхилення (+, -) 2022 р. від 2021 р., відносне, %	-50,0	-42,2	-90,8
І квартал	2487,70	2323,20	164,50
ІІ квартал	2359,55	2195,05	164,50
ІІІ квартал	2779,64	2615,05	164,59
IV квартал	3724,84	3560,25	164,59
Всього за 2023 р.	11351,73	10693,55	658,18
Відхилення (+, -) 2023 р. від 2022 р. абсолютне	-2968,86	-3202,89	234,03
Відхилення (+, -) 2023 р. від 2022 р., відносне, %	-20,7	-23,0	55,2

Як свідчать розрахунки, зміни загальної суми екологічних податків за досліджуваний період демонструють стабільну негативну динаміку. Наприклад, у період з 2021 по 2022 рік загальна сума екологічних податків у Підприємство ХХХ зменшилася на 14315,35 грн або на 50,0%. У наступні два роки загальна тенденція не змінилася, і сума екологічних податків до сплати продовжувала

зменшуватися - на 2968,86 грн, або на 20,7%.

Крім того, слід зазначити, що існують два напрямки розрахунку цього податку, які, незважаючи на загалом протилежні тенденції, одночасно вплинули на загальну зміну.

Загалом, проведене дослідження дає підстави підкреслити виняткову важливість прямих та непрямих податків, а також майнових та рентних платежів для формування ефективної діяльності підприємств-платників податків.

РОЗДІЛ 3
ШЛЯХИ УДОСКОНАЛЕННЯ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ

3.1. Напрями оптимізації механізмів справляння податкових платежів аграрними товаровиробниками

Податкова система є не лише важелем фіскальної політики та засобом формування доходів, а й системою заходів, які впливають на формування та зростання валового внутрішнього продукту та національного доходу. Кінцевою метою таких заходів є розподіл ВВП та його споживання між учасниками держави - юридичними та фізичними особами. Прямими наслідками такого розподілу є розвиток окремих підприємств і галузей національної економіки, стимулювання або стримування нагромадження, інвестиційної активності та вплив на становище і рівень життя різних верств населення.

Сьогодні мінімізація податків є поширеною реакцією на неефективну та обтяжливу податкову систему. У процесі своєї діяльності платники податків прагнуть максимально зменшити податкові платежі і використовують для цього різні методи та прийоми фінансового менеджменту.

Управління фінансами базується на фінансовому прогнозуванні, фінансовому плануванні, фінансовому регулюванні, фінансовому стимулюванні та фінансовому контролі.

Важливою складовою фінансового планування є розрахунок податкових платежів, графік їх сплати та визначення податкового навантаження на підприємство з урахуванням усіх можливостей щодо оптимізації податкових платежів.

Що стосується оптимізації податкового навантаження на мікрорівні, то податкове планування суб'єктами господарювання повинно використовуватися як інструмент зниження податкового навантаження.

Податкове планування має ґрунтуватися на чинному податковому законодавстві та унеможливлювати незаконне ухилення від сплати податків, а його правильна реалізація може допомогти суб'єктам господарювання отримати час-

тину зекономленого прибутку та використати його для подальшого інвестування.

Податкове планування - це процес, за допомогою якого підприємство планує майбутні податкові платежі. Основною метою податкового планування є оптимізація податкових платежів суб'єкта господарювання. Податкове планування - це сукупність методів, способів і прийомів, які дозволяють юридичній або фізичній особі мінімізувати свої податкові зобов'язання в рамках податкового законодавства.

В Україні створено передумови для свідомого та цілеспрямованого податкового планування відповідно до законодавства. Розвиваються теоретичні положення та методологічні засади податкового планування в організаціях. Податкове планування має об'єктивний характер і продиктоване вимогами ринкової конкуренції та прагненням суб'єктів господарювання зменшити свої податкові витрати і збільшити власні кошти для подальшого розвитку своєї господарської діяльності.

У більшості випадків податкове планування ототожнюється з поняттям корпоративної податкової політики, при цьому останнє взагалі не використовується. Водночас існує другий підхід, який ототожнює податкове планування з плануванням, що здійснюється компанією в цілому і передбачає прогнозування.

Це пов'язано з тим, що, хоча податкова політика і податкове планування не є тотожними поняттями, ми вважаємо, що корпоративна податкова політика є набагато ширшим і багатограннішим поняттям, ніж податкове планування. Етапи процесу податкового планування проілюстровано на рисунку 3.1.

Розглянувши етапи процесу податкового планування, їх можна поділити на два типи

Поточне (короткострокове) – це податкове планування зосереджене насамперед на зменшенні податкового навантаження в найближчому майбутньому. Таке податкове планування зосереджується насамперед на зменшенні навантаження в найближчому майбутньому за поточних умов, розрахунку податкового навантаження на наступний рік (короткострокове планування) та складанні податкового календаря;

Перший етап – поява ідеї про організації бізнесу, формулювання мети й завдань, а також рішення питання про можливе використання податкових пільг, надаваних законодавцем.

Другий етап – вибір найбільш вигідного з податкової точки зору місця розташування виробництв і конторських приміщень підприємства, а також його філій, дочірніх компаній і керівних органів.

Третій етап – вибір організаційно-правової форми юридичної особи й визначення її співвідношення з виникаючим при цьому податковим режимом.

Наступні етапи ставляться до поточного податкового планування, що повинне органічно входити у всю систему керування господарюючого суб'єкта.

Четвертий етап – передбачає формування так називаного податкового поля підприємства з метою аналізу податкових пільг. На основі проведеного аналізу формується план їхнього використання по обраних податках.

П'ятий етап – розробка (з обліком уже сформованого податкового поля) системи договірних відносин підприємства. Для цього з урахуванням податкових наслідків здійснюється планування можливих форм угод: оренда, підряд, купівля-продаж, взаємне надання послуг і т.д. У підсумку утвориться договірне поле господарюючого суб'єкта.

Шостий етап – починається зі складання журналу типових господарських операцій, що є основою ведення фінансового й податкового обліку. Потім виконується аналіз різних податкових ситуацій, зіставлення отриманих фінансових показників з можливими втратами, обумовленими штрафними й іншими санкціями.

Сьомий етап – безпосередньо пов'язаний з організацією надійного обліку й контролю за правильністю вирахування й сплати податків. Основним способом зменшення ризику помилок може бути використання технології внутрішнього контролю податкових розрахунків.

Рис. 3.1. Структурно-логічна схема здійснення податкового планування

Перспективне (довгострокове) – цей вид планування забезпечує координацію загальної податкової політики підприємства в майбутньому (на 3-5 років вперед). Цей вид планування враховує загальну стратегію розвитку підприємства, а також координує загальну податкову політику підприємства в майбутньо

му (на 3-5 років вперед).

На жаль, з двох видів податкового планування в кращому випадку використовується перший вид податкового планування. Це пояснюється не стільки небажанням суб'єктів господарювання, скільки певною недостатньою ретельністю та необґрунтованістю, особливо в частині довгострокового планування. В епоху постійних змін політичних, економічних і соціальних умов та законодавства навіть поточні плани не є точними, не кажучи вже про плани на два-три роки вперед.

Підприємство ХХХ – одне з підприємств, яке взагалі не використовує податкове планування. Ми підготували податковий календар на 2024 рік, який відповідає фінансовому плану Підприємство ХХХ на 2024 рік. Податковий календар базується на поточних податкових прогнозах та враховує особливості системи збору та нарахування окремих податків.

У табл. 3.1 представлено прогнозоване податкове навантаження на 2024 рік.

Таблиця 3.1

Прогноз податкового навантаження Підприємство ХХХ на 2024 рік з окремих податкових платежів, грн

Період	Назва податку або збору	
	Податкове зобов'язання з ПДВ (підлягає сплаті до бюджету)	Єдиний податок (IV група)
2021 р.	140019	132349
2022 р.	139900	128696
Темп зміни значення показники 2022 р. до 2021 р., %	-0,1	-2,7
2023 р.	135205	121031
Темп зміни значення показники 2023 р. до 2022 р., %	-3,3	-6,0
Прогнозна сума податку на 2024 р.	130473	113164
Прогнозний темп зміни значення показники 2024 р. до 2023 р., %	-3,5	-6,5

*станом на початок наступного року

Відповідно до розрахункових даних, наведених у таблиці 3.1, спостерігається стійка негативна тенденція щодо сплати ПДВ та окремих податків у 2021-

2023 роках, що в основному пов'язано з впливом економіки, особливо економічної кризи у 2022-2023 роках.

Прогноз податкового навантаження за окремими податками було зроблено відповідно до фінансового плану на 2024 рік, який був підготовлений бухгалтером підприємства та затверджений керівництвом Підприємство XXX. Як зазначалося вище, кожен податок розглядається по-різному. Оскільки компанія використовує нові технології, для досягнення поставлених цілей буде потрібна інтенсивна робота, що потребуватиме збільшення кількості кваліфікованого персоналу.

Однак, за нинішнього економічного клімату в країні важливо зберегти життєздатність компанії, тому при плануванні нарахувань ПДВ та єдиного податку передбачається негативна тенденція. За таких умов, як показано в Таблиці 3.1, ми плануємо зменшити надходження від єдиного податку (IV група) на 6,5%, а зобов'язання з ПДВ - на 3,5%.

Однак, недостатньо просто визначити річну суму податку за платіжним календарем. Це не дає чіткого розуміння того, коли донору в конкретній державі знадобляться додаткові податкові кошти в конкретний момент часу. Важливо також розбити цю суму за звітними періодами, в яких ці податки сплачуються, враховуючи законодавчі вимоги до сплати податків (щодо єдиного (фіксованого) сільськогосподарського податку) та тенденції податкових платежів за останні три роки (щодо податкового навантаження з ПДВ) (табл. 3.2).

Такий розподіл дає змогу заздалегідь розподілити податкові кошти, враховуючи допустимі умови сплати різних податків та специфіку їх сплати.

Як зазначалося вище, Підприємство XXX не займається податковим плануванням. Також зазначається, що, хоча фактично майбутнє (довгострокове) податкове планування на даний момент не рекомендується, розробка податкової стратегії дозволила б підприємству пристосувати свою господарську діяльність до змін, які можуть відбутися в майбутньому.

Таблиця 3.2

Податковий платіжний календар Підприємство ХХХ

на 2024 рік, грн

Показник	Вид податкового платежу	
	Податок на додану вартість	Єдиний податок
Прогнозована річна сума податку	135205	113164
в т. ч. I квартал	10795	11316
- січень	-	X
- лютий	3500	X
- березень	7295	X
в т. ч. II квартал	20070	11316
- квітень	4000	X
- травень	8040	X
- червень	8030	X
в т. ч. III квартал	58629	56582
- липень	17380	X
- серпень	19129	X
- вересень	22120	X
в т. ч. IVквартал	45711	33950
- жовтень	19490	X
- листопад	15210	X
- грудень	11011	X

3.2. Досвід зарубіжних країн стосовно організації податкових відносин в агалузі сільського господарства

Податкові системи різних країн відрізняються за своєю структурою, кількістю об'єктів оподаткування, податковими ставками, методами обчислення та стягнення податків. У розвинених країнах сільське господарство підлягає оподаткуванню нарівні з іншими секторами економіки. При цьому оподаткування аграрного сектору враховує специфічні особливості сільського господарства, такі як сезонність, залежність від погодних факторів та переважання дрібного сімейного бізнесу. Майже всі країни використовують податкову систему як важливе джерело регулювання сільськогосподарського виробництва. Аграрний сектор традиційно користується певними податковими пільгами, в яких враховані специфічні для аграрного сектору характеристики.

Враховуються специфічні для аграрного сектору характеристики.

Традиційно в усіх країнах еволюція податкової системи йшла спрощеним шляхом: зменшення кількості існуючих податків (їх укрупнення), зниження рівня ставок та розширення бази оподаткування. При цьому більше податкових пільг було збережено в країнах, де в структурі виробництва переважають відносно невеликі бізнес-одиниці.

Як відомо, незважаючи на наявність загальноприйнятих положень в європейських країнах, кожна країна має різну індивідуальну податкову структуру, різні податкові ставки і, як правило, по-різному використовує напрямок регуляторних функцій. Іншими словами, кожна країна має специфічний підхід до оподаткування, що базується на її особливостях. У нашому випадку нас найбільше цікавить аграрний сектор, тому нам потрібно розглянути податки, які найбільше стосуються цієї галузі.

Земля є основним засобом виробництва в сільському господарстві і підлягає оподаткуванню. Ставка податку на землю сільськогосподарського призначення залежить від низки факторів, зокрема, від того, чи функціонує ринок землі, як працюють сільськогосподарські підприємства та чи є сільськогосподарське виробництво прибутковим. У будь-якому випадку, ставки податку на сільськогосподарські землі є низькими в усіх розвинених країнах (не перевищують 1% від вартості землі). Це пов'язано з тим, що високі ставки податку не стимулюють ефективне використання землі та збільшення інвестицій у земельні фонди.

Податок на землю сільськогосподарського призначення стимулює активність французьких сільськогосподарських виробників. Базою оподаткування є оціночна вартість або можлива орендна плата за гектар землі. Вартість землі оцінюється відповідно до її виробничого призначення та типу сільськогосподарських культур. Таким чином, всі землі поділяються на сім категорій [33].

В Італії основою для розрахунку земельного податку є кадастрова вартість землі плюс поправочний коефіцієнт, який приводить кадастрову вартість у відповідність до реальної вартості землі. Середня ставка земельного податку становить 0,31% від вартості землі. Коефіцієнт оцінки встановлюється місце

вою владою.

В Іспанії земельний податок не є окремим податком, а входить до складу податку на майно і знаходиться в юрисдикції муніципальної влади. В аграрному секторі існує сільськогосподарський податок. Цей податок визначається як частина прибутку, отриманого від землі та всіх будівель і споруд на ній. Цей податок є спеціальною податковою системою для сільськогосподарських виробників і замінює майже всі прямі податки.

У Німеччині земельний податок стягується як частина податку на нерухомість і є основним джерелом фінансування місцевих бюджетів. Ставка земельного податку складається з двох частин: централізовано встановленої ставки та регіональної надбавки, розмір якої визначається місцевою бюджетною ситуацією [1].

У розвинутих країнах світу пільги зі сплати земельного податку надаються у різний спосіб:

- Багато країн (Великобританія, Нідерланди) звільняють від оподаткування землі сільськогосподарського призначення;

- визначення оподатковуваної вартості землі за кадастровою вартістю або пільговими податковими ставками, а не за фактичною ринковою вартістю (США, Канада, Італія);

- Інші пільги. Наприклад, у США землевласники можуть отримати пільговий режим, якщо укладуть угоду з адміністративними органами про сільськогосподарське використання своєї землі на певний період часу (10-20 років) [2].

Оскільки податок на прибуток є одним з основних податків в оподаткуванні сільськогосподарських підприємств, доцільно також розглянути питання справляння податку на прибуток. Порядок сплати та ставки податку на прибуток встановлюються на державному рівні в усіх країнах, але надходження від податку на прибуток можна чітко розподілити між державним та місцевими бюджетами.

Базою оподаткування є чистий дохід, отриманий за певний період у будь-якій країні, незалежно від того, чи є платник податку найманим працівником,

фрілансером або підприємцем. Крім того, існує досить високий неоподатковуваний мінімум, який можна відняти від бази оподаткування.

Франція має три режими оподаткування, залежно від рівня доходу сільськогосподарського виробника.

У Франції діє три режими оподаткування, суть яких полягає у наданні податкових пільг дрібним виробникам з меншими доходами. Слід також зазначити, що в країні існує можливість сплати середнього податку на чистий дохід, отриманий протягом трьох років, а не одного року [7].

У сільському господарстві Німеччини діють такі податкові стимули: спрощене визначення прибутку для малих фермерських господарств; прискорена амортизація машин, обладнання та будівель.

У Великобританії податок на прибуток у сільському господарстві не сегрегований і є таким самим, як і в інших секторах економіки. Крім того, пільговий режим може надаватися малим підприємствам, у тому числі фермерським господарствам.

Таким чином, можна зробити висновок, що в інших країнах широко розвинені податкові пільги, які підходять для України, зокрема

- Зниження основної ставки податку
- спрощені процедури розрахунку для фермерів з низькими доходами та спрощені процедури бухгалтерського обліку
- запровадження неоподатковуваного мінімуму заробітної плати

Податок на додану вартість, непрямий податок, відіграє важливу роль у системі оподаткування сільського господарства [6].

Вперше ПДВ був запроваджений у Франції в 1954 році як альтернатива податку з продажу і сьогодні застосовується в більшості західноєвропейських країн. Оскільки цей податок використовується як основне джерело фінансування загального бюджету, його запровадження згодом стало основною вимогою для всіх країн, які бажають вступити до ЄС (наприклад, Фінляндія була змушена запровадити цей податок у 1994 році, щоб приєднатися до ЄС).

Загалом, податок є одним з непрямих податків, що стягується з новосто

реного майна і сплачується всіма суб'єктами, які є каналами торгівлі. Кожна країна встановлює власну ставку податку, яка коливається від 15% (Люксембург) до 25% (Швеція та Данія) [43]. Стандартна ставка ПДВ у кожній країні, а також його частка у податкових надходженнях та валовому виробництві наведена за роками запровадження (Таблиця 3.3).

Таблиця 3.3

Рівень податку на додану вартість і його частка в податкових доходах та у валовому внутрішньому продукті [2, с. 117]

Країна	Рік введення ПДВ	Питома вага в податкових доходах, %	Питома вага у ВВП, %	Стандартна ставка ПДВ,%
Данія	1967	20,6	9,9	25
Німеччина	1968	16,9	6,3	15
Франція	1968	19,9	9,0	20,6
Нідерланди	1969	15,7	6,2	17,5
Швеція	1969	13,4	6,8	25
Люксембург	1970	13	5,4	15
Бельгія	1971	16,5	7,5	21
Ірландія	1972	21,3	8,4	21
Австрія	1973	21,7	9,1	20
Великобританія	1973	14,7	5,7	17,3
Італія	1973	15,1	6,2	19
Іспанія	1986	13,9	3,9	16
Португалія	1986	13,3	4,3	17
Греція	1987	14,9	5,3	18
Україна	1991	39,7	10,8	20; 0
Фінляндія	1994	-	-	22

Сьогодні однією з головних проблем є негативне ставлення платників податків до ПДВ. Як відомо, ПДВ є непрямим податком на споживання і тому має бути нейтральним по відношенню до виробників. Тому таке ставлення та сприйняття ПДВ не є дивним, оскільки воно впливає на ефективність збору податку Існує багато суперечок та дебатів щодо ставки ПДВ. Це можна пояснити тим, що ПДВ є основним бюджетоутворюючим інструментом державної податкової політики. Однак, якщо ціни на продукцію, товари та послуги, включаючи ПДВ, зростають, їх споживання обмежується. Таким чином, надходження до бюджету не збільшуються.

Особливості ведення бізнесу в аграрному секторі накладаються на поточну економічну кризу і потребують постійної державної підтримки, переважно через податкову систему. Необхідність спрямування державної податкової системи на підтримку аграрного сектору була визнана ще наприкінці 1990-х років, коли було запроваджено спеціальну систему ПДВ.

Багато країн запровадили спеціальні режими ПДВ для сільського господарства, надавши аграрному сектору низку пільг. Водночас структура непрямого оподаткування сільськогосподарських підприємств у Європі, США та Азії суттєво відрізняється. Наприклад, у більшості країн протягом останніх років ставки ПДВ були переглянуті у бік збільшення (Греція, Італія, Кіпр, Нідерланди, Німеччина, Португалія та Словенія) або зменшення (Словаччина, Чехія, Франція та Великобританія).

Згідно з міжнародною практикою, багато країн часто застосовують особливий підхід до справляння ПДВ в аграрному секторі. Це стимулює розвиток малих та середніх підприємств (МСП). Наприклад, однією з найпоширеніших форм у розвинених країнах є створення пільгового податкового режиму для МСП або шляхом запровадження спеціального режиму оподаткування (Франція), або шляхом застосування загального режиму оподаткування з окремими пільгами для малих та середніх фермерів (Італія, Великобританія) [51].

Спеціальний режим оподаткування ПДВ у сільському господарстві являє собою систему певних принципів і правил, що регулюють особливий порядок справляння ПДВ у цьому секторі виробництва. Іншими словами, держава надає фінансову підтримку підприємствам з метою покращення стану аграрного сектору. Наприклад, у Франції сплата ПДВ у сільському господарстві регулюється системою сплати податку з валових продажів (фермери ведуть хронологічний облік продажів і нарахувань ПДВ, а також рахунків-фактур, отриманих в момент покупки, для підсумкових рахунків року) і системою, що застосовується до підприємців, які займаються торговельною діяльністю в сільському господарстві (наприклад, торгівлею худобою) з Існує система з можливістю вибору [46].

У Німеччині особливості системи ПДВ полягають у тому, що

А саме, вона спрямована на спрощення оподаткування з технічної точки зору. Середні ставки податку встановлені на рівні 5% та 11%, при цьому ПДВ включається до ціни продажу. Крім того, середня ставка податку точно визначається таким чином, щоб сума ПДВ, попередньо сплачена постачальнику, була відшкодована виробнику. Іншими словами, процедура спрямована на повне (а не часткове) відшкодування раніше сплаченого ПДВ [47].

Працівники сільського господарства в Англії та Данії оподатковуються на загальних підставах з іншими платниками податків. Це означає, що в цих країнах справляння ПДВ у секторі сільськогосподарського виробництва є правомірним.

вважається дійсним. Варто зазначити, що у Великобританії ставка ПДВ на сільськогосподарську продукцію становить 0%, і фермери мають можливість отримати відшкодування податку з бюджету протягом певного періоду.

У Бельгії ставка ПДВ для більшості сільськогосподарських платників становить 21%. У Греції знижена ставка 8% застосовується до споживчих товарів. В Іспанії агробізнес застосовує дві ставки ПДВ: 4% на споживчі продукти харчування (хліб, молочні продукти, яйця, фрукти, овочі та зернові) та 7% на продукти харчування та бакалійні товари [38].

Польські сільськогосподарські підприємства застосовують знижену (7% або 3%) або нульову ставку ПДВ на товари та послуги: знижена ставка 7% застосовується переважно до перероблених харчових продуктів; ставка 3% застосовується до товарів, вироблених сільськогосподарськими підприємствами, а також до багатьох сировинних та перероблених продуктів, що імпортуються з агропромислового сектору [34]. Нульова ставка податку застосовується до внутрішніх продажів та імпорту сільськогосподарських засобів виробництва, сільськогосподарської техніки, транспортних засобів та інструментів.

Узагальнюючи та аналізуючи особливості запровадження оподаткування сільського господарства в розвинених країнах, можна зробити висновок, що економічно розвинені країни запровадили єдину систему для всіх галузей. В аг-

рарному секторі спеціальні режими застосовуються вкрай рідко. Водночас, рівень оподаткування сільськогосподарських виробників є значно нижчим, ніж у виробників інших галузей, завдяки специфічним пільгам (звільнення від сплати окремих податків, механізми калькуляції собівартості, визначення окремих категорій платників податків).

Підсумовуючи, варто підкреслити ефективність застосування дискримінаційної ставки ПДВ до сільськогосподарського сектору. Такий підхід до непрямого оподаткування в розвинених країнах дозволяє стимулювати попит, що має безпосередній вплив на виробництво продовольства та сприяє зміцненню конкурентоспроможності сільськогосподарської продукції, сільськогосподарських підприємств та аграрного сектору країни в цілому. Напрямок реформування чинної практики оподаткування ПДВ сільськогосподарських товаровиробників є найбільш обґрунтованим та доцільним в Україні з огляду на реалії сьогодення.

ВИСНОВКИ

Проведене дослідження дозволило зробити ряд теоретичних, методичних і практичних висновків, основними з яких є наступні

1. Система оподаткування сільськогосподарських товаровиробників є незавершеною і передбачає можливість вибору між кількома системами оподаткування (між загальною та спрощеною (єдиною) системами оподаткування), що робить розробку податкової політики в таких підприємствах дуже важливою

2. результати розрахунків свідчать про те, що діяльність Підприємство ХХХ має негативні аспекти. Так, через воєнний стан та значний спад в економіці в цілому та аграрному секторі зокрема, значення чистого прибутку підприємства у 2021-2022 роках зменшилося більш ніж удвічі - з 1281,4 тис. грн до 597,8 тис. грн. У наступному, 2023 році, ситуація стабілізувалася і стала позитивною: чистий прибуток збільшився на 106,3 тис. грн до 704,1 тис. грн.

3. У 2016 році досліджуване Підприємство ХХХ перейшло на загальну систему оподаткування, за якої сплачується податок на прибуток та плата за користування землею, але з 2017 року повернулося до спрощеної системи оподаткування, за якої сплачується єдиний податок (IV група)

4. Розрахунки показують, що сума єдиного податку (IV група), що виникла у Підприємство ХХХ у досліджуваному періоді 2021-2023 рр., дещо зменшилася як в абсолютному, так і у відносному вираженні, на 11317,81 грн. та 8,6% відповідно. Сума зменшилася на 11317,81 грн та 8,6% відповідно. Основними факторами, що вплинули на ці зміни, стало зменшення площі та вартості ріллі, основного виду сільськогосподарських угідь, які використовує компанія, на 2,3 % та 8,7 % відповідно, тоді як ставка податку залишалася незмінною протягом останніх трьох років.

5. Оцінка динаміки надходжень податку на доходи фізичних осіб підтверджує висновок про те, що у 2021-2022 роках загальна сума доходів, виплачених Підприємство ХХХ фізичним особам, в цілому зменшилася, що пов'язано з одночасним зменшенням абсолютної суми всіх наявних видів доходів. У наступ-

ному, 2023 році, ситуація змінилася на протилежну: загальна сума доходів, отриманих підприємством, зросла на 478304,67 грн. На це зростання найбільше вплинуло збільшення виплат самозайнятим особам та їхнім найманим працівникам (заробітна плата), тоді як виплати власникам землі суттєво зменшилися. Абсолютні та відносні частки окремих видів доходів і різні напрями їх зміни зумовлюють подальші структурні зміни в їх складі.

6. Оцінка непрямих податків свідчить про чітку тенденцію до зменшення Підприємство ХХХ узгодженої суми ПДВ, що сплачується до бюджету в період 2021-2023 рр.

7. Розрахунки показують, що протягом досліджуваного періоду Підприємство ХХХ нараховувало орендну плату за земельні ділянки різного розміру та суми. При цьому динаміка її (орендної плати) розміру є нестабільною (зменшення у 2021-2022 роках та збільшення у 2022-2023 роках).

8. Результати аналітичного дослідження свідчать про стабільну негативну динаміку загальної суми екологічних податків протягом досліджуваного періоду. Наприклад, у 2021-2022 роках загальна сума екологічних податків у Підприємство ХХХ зменшилася на 14315,35 грн або на 50,0 %. У наступні два роки загальна тенденція залишилася незмінною і сума екологічних податків до сплати продовжила зменшуватися, склавши 2968,86 грн (20,7 %).

9. У кваліфікаційній роботі систематизовано теоретичні та практичні аспекти організації процесу податкового планування і на їх основі виділено кілька взаємозалежних етапів. Водночас, як розширення механізмів, що підтримують сучасну практику податкового планування, пропонуємо здійснювати прогнозування податкового навантаження компанії та очікуваних податкових платежів у найближчій перспективі.