

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

**Пояснювальна записка**

до кваліфікаційної роботи  
на здобуття ступеня вищої освіти Магістр

на тему: «Оподаткування аграрних підприємств та напрями його  
удосконалення»

Виконав: здобувач вищої освіти  
за освітньо-професійною програмою  
Фінанси, банківська справа та страхування  
спеціальності 072 Фінанси, банківська справа  
та страхування  
ступеня вищої освіти Магістр  
Клименко Володимир Русланович

Полтава - 2023 року

## ЗМІСТ

	ст.
Вступ.....	5
Розділ 1. Теоретичні засади та необхідність формування функціонування системи оподаткування.....	8
1.1. Економічна сутність та необхідність справляння податкових платежів.....	8
1.2. Необхідність виникнення та ретроспектива розвитку системи оподаткування аграрних підприємств.....	16
Розділ 2. Сучасний стан справляння податків в аграрних підприємствах.....	23
2.1. Оцінка динаміки нарахування та сплати на підприємстві прямих податків.....	23
2.2. Аналіз досягнутого рівня непрямого, майнового та ресурсного оподаткування сільськогосподарських підприємств.....	35
Розділ 3. Напрями удосконалення системи оподаткування аграрних підприємств.....	41
3.1. Перспективи оптимізації механізмів справляння податкових платежів сільськогосподарськими товаровиробниками.....	41
3.2. Зарубіжний досвід організації податкових відносин в аграрній сфері.....	46
Висновки.....	54

## ВСТУП

**Актуальність теми.** Із здобуттям незалежності Україна була вимушена практично з нуля будувати власну систему оподаткування. Така система мала одночасно як відповідати вимогам ринкової системи економічного регулювання, так і виходити зі специфічних рис трансформаційних процесів, які здійснювалися в українській економіці. Безперечно, складність виконання такого завдання важко переоцінити. Недосконалість нормативних актів у сфері оподаткування, часто – некритичне копіювання досвіду розвинених країн, невпинне загострення трансформаційної кризи призвели до формування в Україні складної, заплутаної, суперечливої та неефективної податкової системи.

Проблема оподаткування сільськогосподарських товаровиробників до нинішнього часу залишається достатньо гострою. Існуючий податковий механізм не адаптований як до економічних процесів, що відбуваються в економіці України взагалі, так і до підприємств агропромислового комплексу, зокрема. У зв'язку з цим, питання оподаткування аграрних підприємств все більше привертають до себе увагу науковців, які прагнуть знайти оптимальне рішення для стабілізації ситуації, що склалася і є характерною для вітчизняної податкової системи.

Теоретичні та прикладні аспекти проблеми удосконалення системи фінансового механізму справляння податків на підприємстві завжди привертала увагу науковців і фахівців, зокрема П. Боровика, О. Воронкової, А. Гринчука, М. Дем'яненка, Т. Коваленко, А. Крисоватого, А. Поддєрьогіна, Н. Прокопенко, С. Сарани, Л. Тулуша, які свідчать про розробку рішучих дій щодо вдосконалення податкового механізму. Водночас практика свідчить, що зміни в оподаткуванні суб'єктів підприємницької діяльності в умовах застосування норм Податкового кодексу потребують ретельного вивчення даного питання та визначення оптимальних умов оподаткування, за яких буде здійснюватися розвиток підприємницької діяльності. Саме тому питання реформування оподаткування підприємств сьогодні знаходяться в числі важливих фінансово-економічних

проблем, від позитивного вирішення яких значною мірою залежить доля трансформаційних процесів в Україні. Саме це обумовлює актуальність, мету та практичну значимість досліджень в кваліфікаційній роботі.

**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 дослідження у кваліфікаційній роботі є оцінка ефективності діючого механізму оподаткування аграрних підприємств та розробка науково-обґрунтованих пропозицій щодо його удосконалення.

Втілення мети дослідження обумовлює вирішення наступного кола завдань: 1) розглянути сутність податкових платежів, їх склад та значення в господарській діяльності підприємств; 2) дослідити існуючий механізм оподаткування в сільському господарстві; 3) оцінити порядок нарахування та сплату податків і зборів на підприємстві; 4) обґрунтувати місце і роль податкового планування в побудові оптимального фінансового механізму оподаткування підприємств; 5) вивчити можливості удосконалення практики організації податкових відносин в аграрному секторі на основі досвіду розвинутих країн світу.

**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 аграрних 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 приватне акціонерне товариство 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 аграрних 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 на міжнародній науково-практичній конференції молодих вчених [„Інноваційний розвиток аграрного сектору економіки в умовах глобальних викликів”] (м Кам’янець-Подільський, 2022) та на науково-практичній конференції студентів за результатами проходження виробничих та технологічних практик (Полтава: ПДАУ, 2022 р.).

**Публікації.** За результатами досліджень опубліковано 2 наукових праці загальним обсягом 0,28 др. арк.

**Структура та обсяг кваліфікаційної роботи.** Кваліфікаційна робота складається з вступу, трьох розділів, висновків, додатків, списку використаних джерел, що нараховує 54 найменування, містить 16 таблиць, 16 рисунків, 40 додатків. Основний зміст кваліфікаційної роботи викладено на 60 сторінках друкованого тексту.

# РОЗДІЛ 1

## ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ТА НЕОБХІДНІСТЬ ФОРМУВАННЯ ФУНКЦІОНУВАННЯ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ

### 1.1. Економічна сутність та необхідність справляння податкових платежів

Оподаткування є одним із основних умов існування держави, що формує її доходи для здійснення покладених на неї загальносуспільних завдань. А оскільки держава є інститутом загальносуспільного представництва, то й її невід'ємна складова – податки – мають загальносуспільне значення.

Необхідною умовою при формуванні податкової системи є врахування реальної соціально-економічної ситуації в країні. Податкова система кожної країни відображає її специфічні умови, такі, як рівень розвитку економіки, внутрішню та зовнішню політику країни, рівень розвитку соціальної сфери, традицій народу, географічне положення країни, кліматичні умови та багато інших факторів. Тому, форми оподаткування однієї країни відрізняються від іншої. У світі немає країн з однаковими податковими системами та не існує ідеальної системи, оскільки суспільство постійно еволюціонує. Ось чому податкова система повинна бути мобільною та еластичною.

Провідна роль у забезпеченні виконання державою функцій щодо регулювання економічних процесів належить податкам.

Податки є важливою умовою фінансових відносин у суспільстві. Виникнення й існування податків та інших податкових платежів пов'язано з виникненням і функціонуванням держави. Держава не може існувати без податків, тому останні є вихідною категорією, що відображає властивості та істотні риси загальнодержавних фінансів. Податки і податкові платежі, які внесені платниками до бюджету, стають власністю держави і є матеріальною базою для фінансового забезпечення виконання нею політичних та соціально-економічних обов'язків.

На сьогоднішній день, мало хто поставить під сумнів той факт, що створення ефективної податкової системи в Україні поряд з розв'язанням питань справедливого розподілу податкового тягаря між платниками податків, спрощення механізму оподаткування, чіткого визначення прав та обов'язків платників податків, забезпечення стабільності податкового законодавства, поліпшення організації роботи органів державної податкової служби з платниками податків неможливе без запровадження радикальних змін щодо підвищення відповідальності платників за виконання своїх податкових зобов'язань.

Відповідальність обох сторін податкових відносин і має на меті створити умови, за яких суб'єкти господарювання, реалізуючи особисті інтереси, зможуть сприяти вирішенню завдань, які стоять перед державою, з тим, щоб зробити масове ухилення від сплати податків і зборів (обов'язкових платежів) неможливим. Наразі йдеться лише про те, щоб збирати все, що належить державі, а й про переконливе обґрунтування необхідності виконання платниками свого громадянського обов'язку щодо сплати податків, зборів (обов'язкових платежів).

Податок – це одне з основних понять фінансової науки; одночасно економічне, господарське і політичне явище реального життя. Відомий економіст В. Л. Андрущенко писав: „З одного боку, податок – це один з елементів розподілу, одна із складових частин ціни, з аналізу якої (тобто ціни) власне і почалася економічна наука. З іншого боку, встановлення, розподіл, стягування і споживання податків становить одну з функцій держави” [1, с. 37].

Значний вклад у теорію податків, особливо в обґрунтування принципів оподаткування, вніс німецький вчений А. Вагнер. Він першим визнав необхідність оподаткування капіталу. На початку 30-х років ХХ століття податки на власність, тобто на капітал, посіли провідне місце в доходах бюджетів багатьох економічно розвинутих країн Європи, а пізніше і в усьому світі [17, с. 76].

Французький вчений Монтеск'є визначив податки як „частину, яку кожен громадянин віддає зі свого майна для того, щоб забезпечити охорону тієї частини, що залишається в нього аби використати її з більшим задоволенням” [34, с.

85].

Італійський економіст Ф. Нітті звертає увагу на рівень оподаткування. Він доводить необхідність скасування непрямих податків, тому що вони скорочують споживання, а відповідно скорочується і виробництво. З огляду на це почала досить активно досліджуватись проблема оптимальної ставки податків [32, с. 11].

По питанню оподаткування держава добре забезпечена сучасною науковою літературою, законодавчими та нормативними актами, що дає можливість більш детально ознайомитися з сутністю податків.

О. Воронкова дає своє визначення, що ж таке взагалі податки. Податки, на її погляд, це – дуже складна й надзвичайно впливова на всі економічні явища та процеси фінансова категорія. З одного боку, податки – це фінансове підґрунтя існування держави, мірило її можливостей у світовому економічному просторі щодо розвитку науки, освіти, культури, гарантування економічної безпеки, зростання суспільного добробуту народу. І з другого боку, податки – це знаряддя перерозподілу доходів юридичних та фізичних осіб у державі [10].

М. Недюха трактує своє визначення терміну податки наступним чином – це обов'язковий платіж до бюджету та до державних цільових фондів, що здійснюються платниками в порядку і на умовах, визнаних законодавчими актами України [39].

Мобілізація податків і їх використання зачіпає інтереси не тільки кожного підприємця чи громадянина, а й цілих верств населення та соціальних груп, між якими точиться жорстока боротьба за форми та й методи розподілу та перерозподілу. На сьогодні податки – це найефективніший інструмент впливу держави на суспільне виробництво, його динаміку та структуру, на розвиток науки і техніки, масштаби соціальних гарантій населенню.

Податки є невід'ємною частиною господарства держави як історичної форми задоволення колективних потреб. Це найважливіше джерело формування доходів держави, які, в свою чергу, використовуються на вирішення економічних, соціальних, оборонних завдань, на розвиток освіти, науки, культури.

Держава не може існувати за рахунок лише добровільних, благодійних надходжень. Вона повинна мати бюджет зі стабільним джерелом надходжень, роль яких виконують, в першу чергу, податки.

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

Створення податкової системи – це не тільки практична, а й велика наукова проблема. Вона потребує глибокого аналізу господарського життя в державі, доходів населення і підприємницьких структур, бюджету сім'ї.

Історія цивілізації свідчить, що різні періоди розвитку суспільства вводилися різноманітні податки – на землю, майно, прибуток, цінні папери, спадщину та дарування, додану вартість, заробітну плату, акцизи, збори та відрахування, на автомобілі, коней, собак, продуктивну худобу та птицю, бджіл, податки на неодружених чоловіків, податки на бороду, вікна, двері.

Найбільшого розвитку податки сягають за умов розвинутої ринкової економіки. Вони стають об'єктивним елементом фінансових відносин між державою та юридичними та фізичними особами. Формується завершена модель податкової системи кожної держави. Вона включає методи та об'єкти оподаткування, ставки податків, строки їх сплати, контроль за витрачанням.

За допомогою податків здійснюється перерозподіл валового внутрішнього продукту в територіальному та галузевому аспектах, а також між різними соціальними групами. Цей перерозподіл згладжує вади ринкового саморегулювання, створює додаткові стимули для ділової та інвестиційної активності, мотивації до праці, підтримання рівня зайнятості.

Входження України в ринкову економіку зумовило необхідність створення власної податкової системи, яка не повинна бути простим копіюванням досвіду інших країн. Адже податкова система має відображати конкретні умови нашої країни: рівень розвитку економіки, соціальної сфери, зовнішньої і внутрішньої політики, традицій народу, географічне положення і безліч інших чин-

ників. У зв'язку з цим склад податкової системи, структурні співвідношення окремих податків, порядок їх обчислення, форми розрахунків, організація податкової служби можуть значно відрізнятись. Але існує ряд основних податків, які дістали загальносвітове визнання, хоча механізм їх справляння може суттєво відрізнятись в різних країнах. Так, податкові системи економічно розвинутих країн спираються на детально розроблену теорію податків. Її творцями є видатні представники економічної науки: Адам Сміт, Давид Рікардо, Джон Кейнс, Поль Самуельсон, Кнут Віксель, Йозеф Шумпетер та багато інших. Практика підтверджує, що в більшості європейських країн податки успішно виконують роль економічного знаряддя соціальної справедливості та активізації господарського життя.

Якщо проаналізувати практику побудови податкових систем у багатьох країнах Західної Європи й ознайомитись з науковими розробками вчених-економістів від Петті та Сміта до сьогодення, то головні принципи податкової системи можна сформулювати так: сума сплаченого податку завжди має дорівнювати вартості отримуваних від держави благ та послуг; усі податки повинні бути точно визначені щодо ставки податку, строку сплати; платники податків мають бути інформовані урядом, куди використано кожен копійку сплачених ними податків; нові податки повинні вводитися лише для покриття відповідальних витрат, а не для ліквідації дефіциту; об'єктом оподаткування може бути лише дохід; податок має бути пропорційний доходу; не повинна перевищувати розумного оптимуму, що дорівнює третині доходу; умови оподаткування мають бути простими та зрозумілими платникові; податок слід стягувати в зручний для платника час і прийнятим до нього методом; при цьому слід урахувати дешевизну стягування податків.

За додержанням цих принципів між урядами країн і платниками податків ведеться жорстока боротьба. Ось чому дуже важливого значення набуває прийняття податкових кодексів, в яких законодавчо закріплюється рівномірність оподаткування, захист платника податків від свавілля податкових служб, дотримання податкової дисципліни. Так, принципи побудови системи оподатку-

вання в Україні, податки і збори до бюджетів різних рівнів, а також права, обов'язки і відповідальність платників визначає Податковий кодекс України [47].

За економічною сутністю податки є обов'язковими платежами, що вилучаються державою з доходів юридичних чи фізичних осіб до відповідного бюджету для фінансування витрат держави, передбачених її конституцією та іншими законодавчими актами. Податком є обов'язковий, безумовний платіж до відповідного бюджету, що справляється з платників податку відповідно до Податкового кодексу. Тому слід підкреслити, що податки виражають односторонні відносини держави з фізичними та юридичними особами під час їх сплати, але з іншого боку податки дають змогу мати зворотній зв'язок із платниками завдяки фінансуванню відповідних витрат. Податки є досить складною фінансовою категорією і потребують певної класифікації. Характерні ознаки, що притаманні податкам наведено на рис. 1.1 [13].

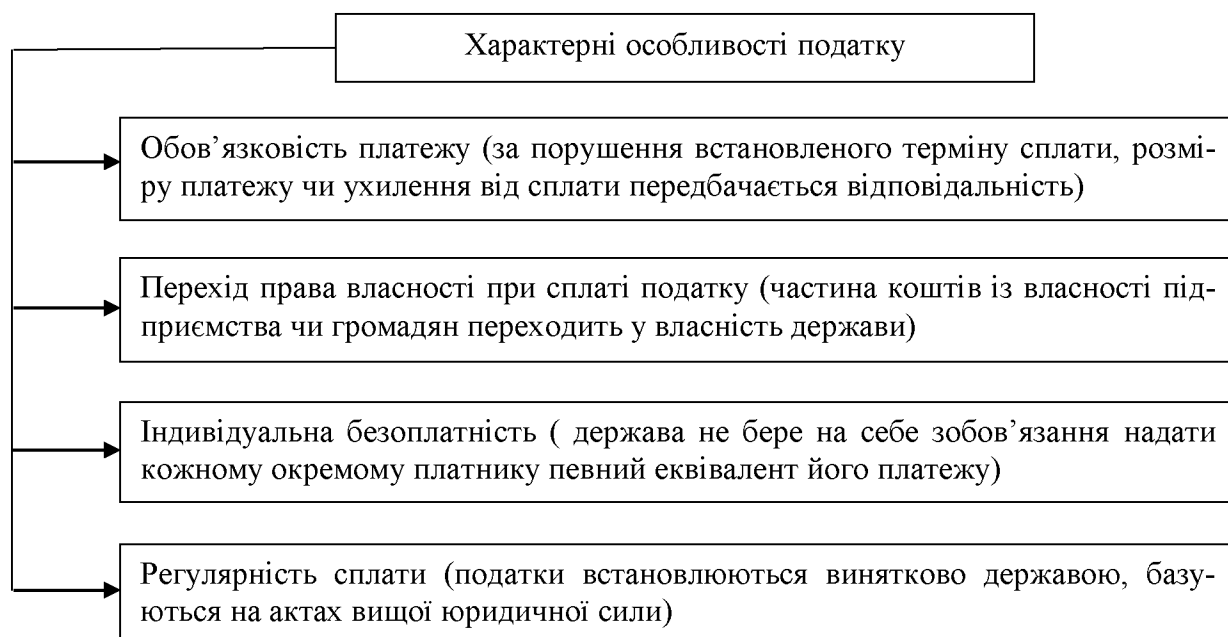


Рис. 1.1. Типові ознаки економічної категорії „податки”

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).

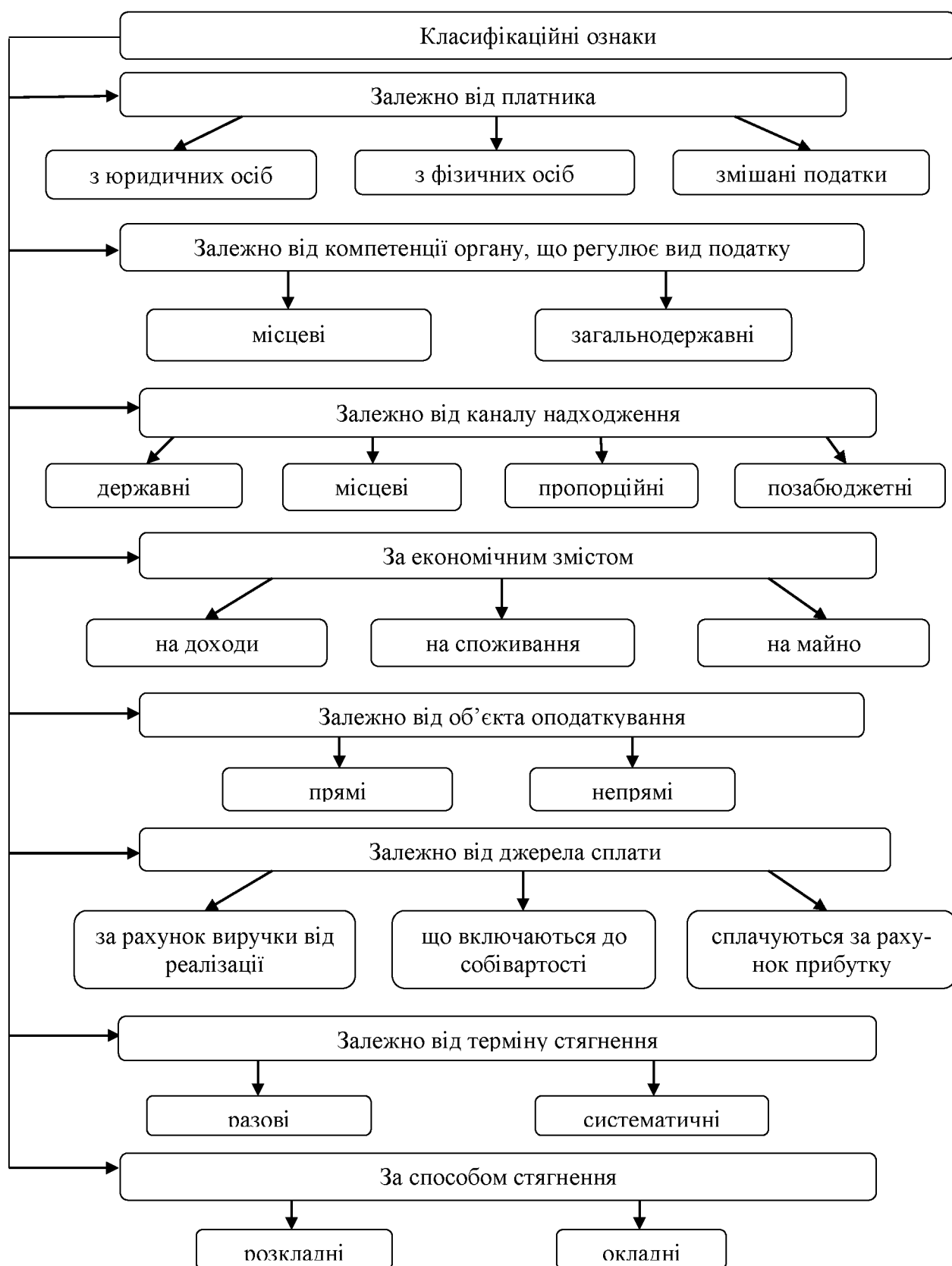


Рис. 1.2. Класифікація податків і зборів

Сучасна система оподаткування являє собою поєднання податкової тео-

рії, створення податкової системи, різних форм податків, методів їх стягнення, контролю за їх використанням тощо.

Важливим моментом дослідження є визначення сутності „фінансового механізму” взагалі і що являє собою фінансовий механізм справляння податків на підприємстві. Так для цілей ефективного використання фінансових ресурсів підприємств та з метою реалізації процесу управління фінансами підприємств застосовується фінансовий механізм. В економічній літературі поняття „фінансовий механізм” використовується досить широко. Але єдиної думки щодо його визначення та його складових не існує. У дослідженнях провідних західних вчених фінансовий механізм не виділяють як окремий об’єкт вивчення, однак всебічно і ґрунтовно досліджують фінансові методи впливу на державу, суспільство, підприємство. Отже, фінансовий механізм підприємства можна охарактеризувати як систему управління фінансами, що призначена для організації взаємодії фінансових відносин і грошових фондів з метою оптимізації їхнього впливу на кінцеві результати його діяльності [30].

Оптимальна взаємодія фінансових відносин досягається використанням усіх фінансових категорій (однією з яких є податки), нормативів, різного роду стимулів, пільг, санкцій та інших фінансових важелів [26]. Тобто, фінансовий механізм справляння податків на підприємстві – це процес, який характеризується оптимальним вибором системи оподаткування для підприємства до правильності, своєчасності та повноти сплати податків даним підприємством.

До 2011 р. в Україні порядок обчислення та сплати різних видів податків і відрахувань регулювався 28 законами. Усього за чинним законодавством було передбачено 20 загальнодержавних податків, зборів і відрахувань та 14 місцевих податків і зборів [22]. З прийняттям Податкового кодексу України у 2011 р. значна кількість податків та зборів була відмінена (за новою податковою системою 18 загальнодержавних і 5 місцевих податків та зборів). Це мало забезпечити покращення системи оподаткування всіх суб’єктів господарювання та забезпечити державі стабільне надходження податків, зборів та платежів у бюджет нашої країни. За період функціонування Податкового кодексу відбулося ще ряд

суттєвих змін в складі податків, зокрема в 2015 р, що були теж направлені на подальше скорочення та оптимізацію як існуючих податкових платежів, так і форм оподаткування.

Загалом, створення досконалої податкової системи України має відбуватися через послідовну реалізацію стратегічних цілей реформування податкової системи України, а саме: підвищення конкурентоспроможності вітчизняного бізнесу; легалізація тіньового сектору; активізація інвестиційних процесів у економіці; розробка простих і зрозумілих податкових норм для суб'єктів господарювання; скорочення витрат платників на нарахування і сплату податків і держави на її адміністрування; адаптація податкового законодавства України до європейського законодавства; забезпечення умов для добровільного виконання вимог податкового законодавства платниками податків; запровадження інформаційно-аналітичної системи державної податкової служби в національному масштабі; автоматизація процесів оподаткування з використанням сучасних технологій.

## **1.2. Необхідність виникнення та ретроспектива розвитку системи оподаткування аграрних підприємств**

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 %) [40].

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 [46].

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 докумен-

ти якими регламентувалась сплата ФСГП. З прийняттям Податкового кодексу України було скорочено кількість податків і зборів в рахунок яких сплачується ФСГП. Починаючи з 2015 р. ФСГП було трансформовано в окрему (четверту) групу Єдиного податку [47].

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 виробничо-

му 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 [37].

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, оскі-

льки, 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 місцевості державою розроблені, зокрема програма розвитку сільської місцевості до 2020 року, однак як вже зазначалося вище, великої уваги оподаткування в ній не надається [36].

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 групу єдиного податку, хоча в цілому суть оподаткування в частині заміни ФСГП на єдиний податок майже не змінилася, за винятком збільшення ставок оподаткування [23].

Підсумовуючи здійснений аналіз розвитку системи оподаткування аграрних товаровиробників можна констатувати факт, що поряд з існування єдиного податку всі інші елементи податкових відносин відповідають характеристикам загальної системи оподаткування, яка притаманна для суб'єктів підприємницької діяльності інших галузей національної економіки. В той же час підтримка аграріїв здебільшого відбувається шляхом пільгового кредитування.

## РОЗДІЛ 2

### СУЧАСНИЙ СТАН СПРАВЛЯННЯ ПОДАТКІВ В АГРАРНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

#### 2.1. Оцінка динаміки нарахування та сплати на підприємстві прямих податків

Приватне акціонерне товариство ХХХ (далі 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, загалом, позитивному напрямку. Так за період 2020 – 2022 рр. загальна вар-

тість майна ХХХ збільшилась з 23830,3 тис. грн до 27117,3 тис. грн. Дане зростання забезпечив виключно приріст оборотних активів підприємства, тоді коли його необоротні активи стабільно зменшувались, що наочно демонструє рис. 2.1.

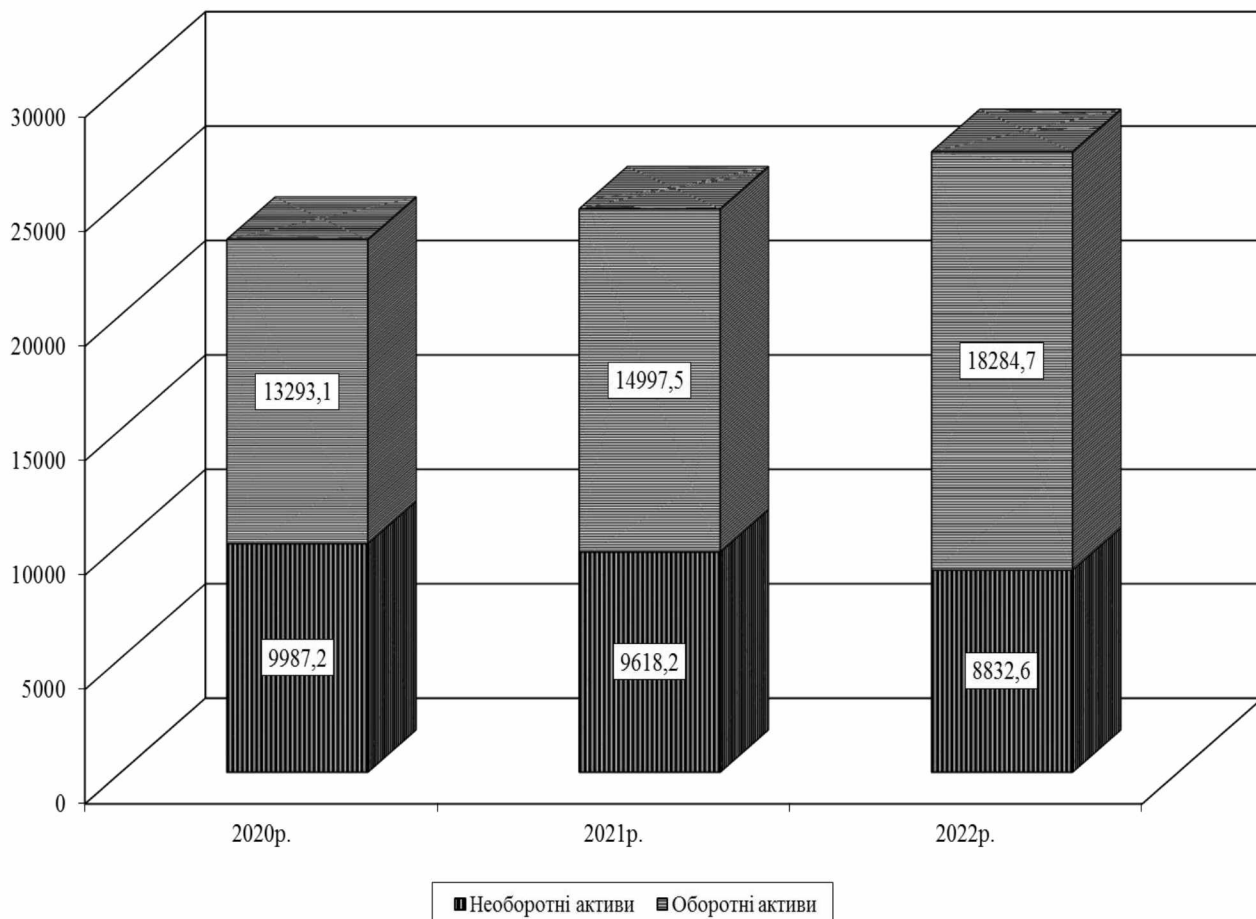


Рис. 2.1. Динаміка зміни обсягів окремих видів активів ХХХ за 2020 – 2022 рр., тис. грн

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

Дані табл. 2.2 підтверджують факт збільшення загальної величини капіталу ХХХ за період 2020 – 2021 років на 1335,4 тис. грн, або на 5,7 %. Таке зростання обсягів пасивів підприємства забезпечив, майже виключно, приріст власного капіталу. За період наступних 2021 – 2022 рр. капітал, продовжував збільшуватися, а величина такого приросту склала 2501,6 тис. грн (10,2 %). Такий приріст тепер в більшій вже забезпечило збільшення обсягу зобов'язань підпри-

емства, що графічно доводить рис. 2.2.

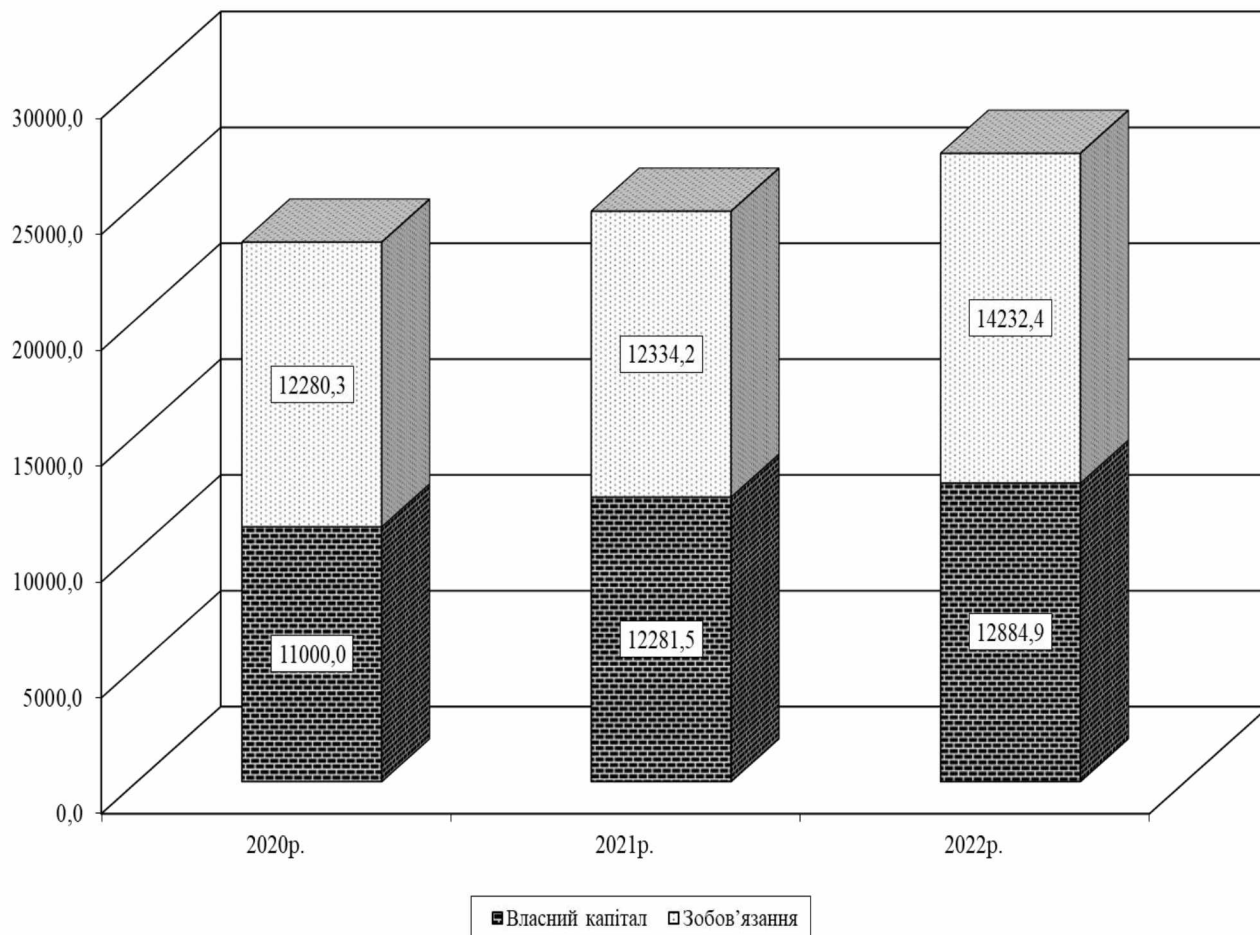


Рис. 2.2. Динаміка зміни обсягів окремих видів пасивів ХХХ за 2020 – 2022 рр., тис. грн

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. 2.3, додаток Б3).

Аналіз даних табл. 2.3 свідчить про нестабільність платіжних можливостей ХХХ за період останніх трьох років. Так за період 2020 – 2022 рр. високоліквідних активів було недостатньо для покриття найбільш термінових зобов'язань. Поряд з цим слід відмітити недостатність (окрім 2021 р.) середньоліквідних активів для покриття середньо ліквідних активів, а також повну відсутність в ХХХ довгострокових зобов'язань. Графічно зроблені висновки доповнює рис. 2.3.

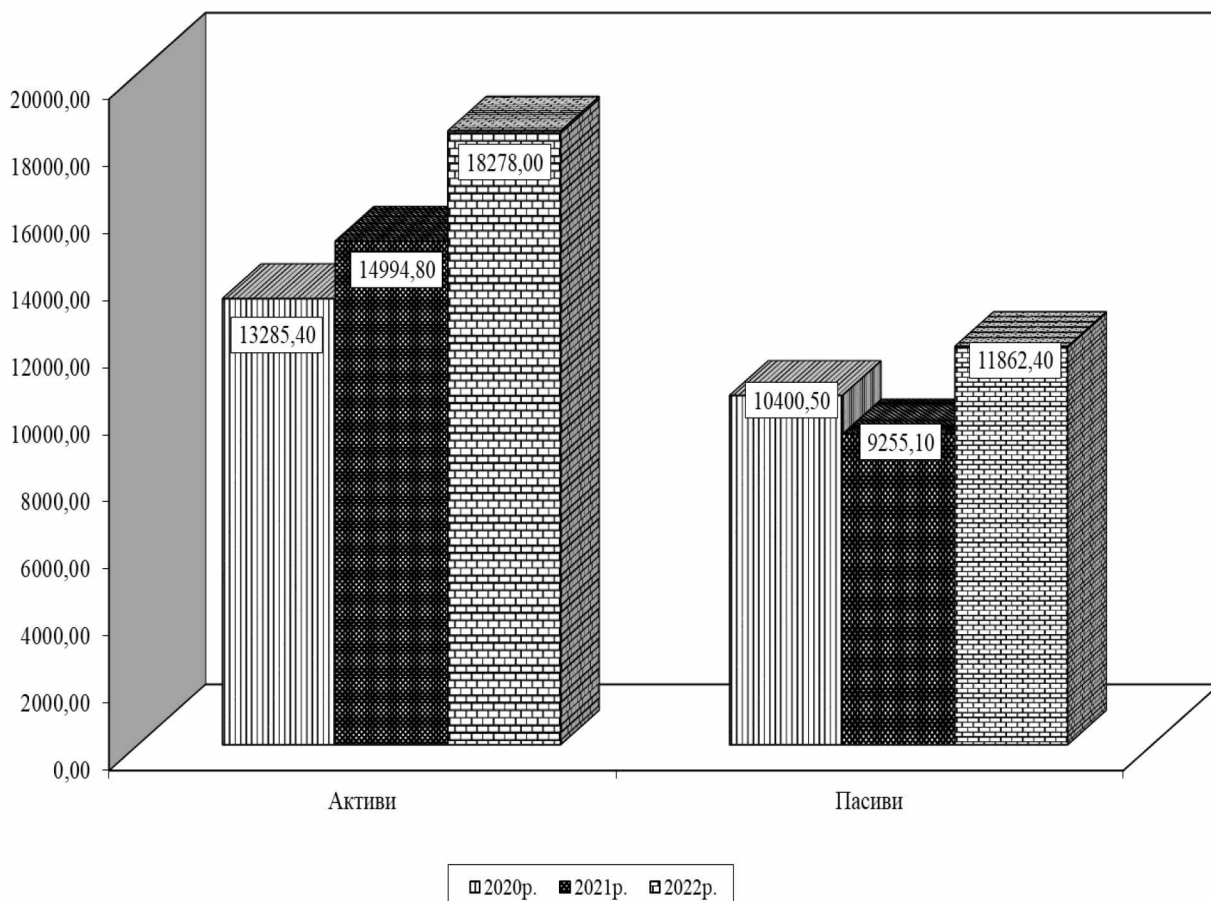


Рис. 2.3. Динаміка обсягів активів та пасивів ХХХ, 2020 – 2022 рр., тис. грн

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. 2.4, додаток Б4) свідчать про загальне зростання до цього достатньо середнього рівня фінансової стійкості ХХХ за показниками структури джерел формування капіталу. Так, фактичне значення коефіцієнта автономії вказує на те, що на кінець 2022 року питома вага власного капіталу у валюті балансу становить 47,5 %, що на 0,2 пункти вище порівняно з 2020 роком, хоча в 2021 р. цей показник становив 49,9 пункти. Коефіцієнт концентрації залученого капіталу за останні три роки відповідно зменшився з 0,527 до 0,501, а потім зріс до 0,525 і підтверджує наявність достатньо високого рівня залежності від кредиторів. Окремо, динаміку показників фінансової стійкості підтверджують розрахунки здійснені в табл. 2.5 (додаток Б5).

За результатами розрахунків проведених в табл. 2.5 відмічаємо факт одночасно збільшення за 2020 – 2022 рр., як запасів ХХХ, так і його власних оборотних коштів при не стабільній зміні розмірів короткострокових кредитів. При цьому, навіть випереджаючі у абсолютному та відносному виразах, в 2021 р., темпи збільшення саме власних оборотних коштів все ж не забезпечили покращення типу фінансової стійкості підприємства, який останні три роки залишався кризовим, що графічно відображає рис. 2.4.

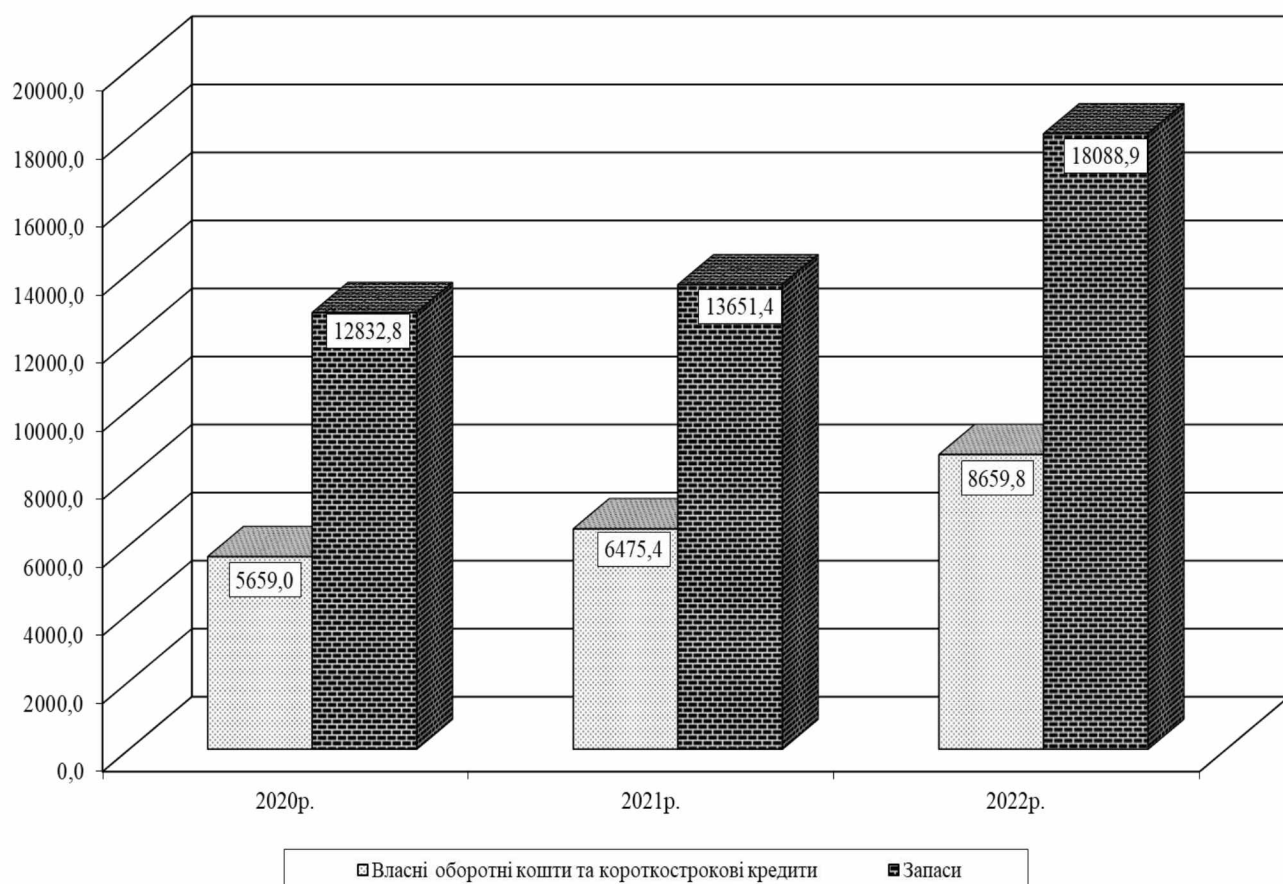


Рис. 2.4. Динаміка зміни обсягів запасів ХХХ та джерел їх покриття за 2020 – 2022 рр., тис. грн

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 2020– 2021 рр.

збільшилась з 1022,5 тис. грн до 1281,4 тис. грн, або майже на двадцять відсотків. За наступний 2022 р., в зв'язку з військовим станом та значним спадом в економіці, загалом, і в аграрному секторі, зокрема, ситуація змінилась в негативну сторону – розмір чистого прибутку зменшився більше ніж на половину і встановився на рівні 603,3 тис. грн, про що наочно свідчить рис. 2.5.

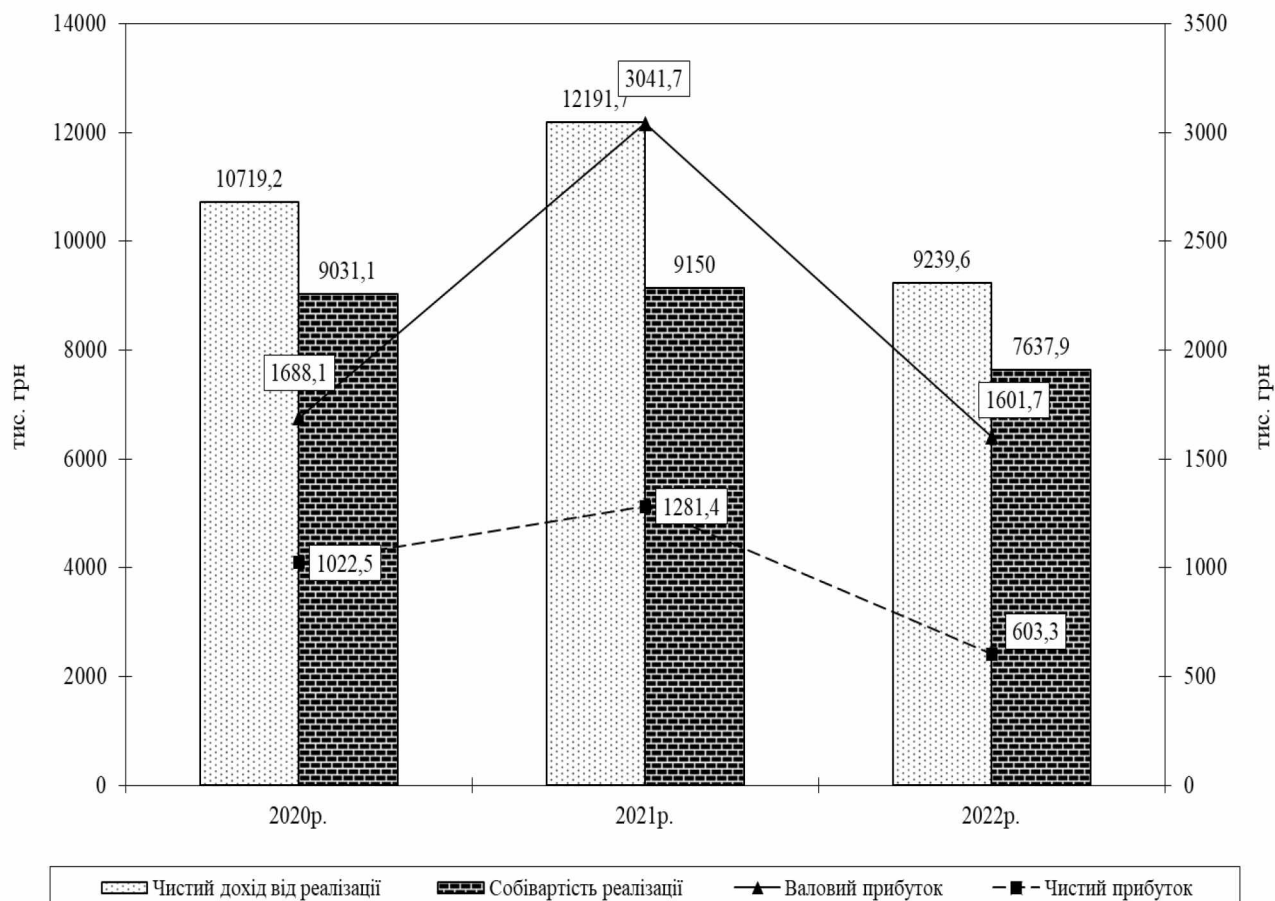


Рис. 2.5. Динаміка окремих показників оцінки фінансових результатів діяльності XXX за 2020 – 2022 рр.

Загалом аналіз фінансового стану підприємства, за окремими 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 змінилися.

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 оподатку-

вання 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), відповідаючи відвідним вимогам, висвітленим у Розрахунку частки сільськогосподарського товаровиробництва (додатки: В1, В2).

Слід зазначити, що ХХХ дотримувалося вищевказаних умов, зокрема частка сільськогосподарського товаровиробництва на 2020 р. становила 99,77 %, а на 2022 р. 99,18 %, 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 (додатки: Г1, Г2, Г3). Також слід зауважити, що у відповідності до чинного податкового законодавства 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 ХХХ сума нараховано єдиного податку (IV група) за досліджуваний період 2020 – 2022 рр. характеризувалась незначним зменшенням як в абсолютному, так і відносному виразах – на 7248,06 грн та 5,3 % відповідно. Основним факторами, що обумовив такі зміни були зменшення площі, основного виду використовуваних підприємством виду сільськогосподарських угідь, ріллі на 13,8 % при зростання її грошової оцінки лише на 6,0 % при незмінній, за останні три роки, ставці податку. що наочно підтверджує рис. 2.6 (додаток Д1).

## Динаміка нарахування єдиного податку (IV група) в ХХХ, 2020 – 2022 рр.

Показники		2020 р.	2021 р.	2022 р.	Відхилення (+, -) 2022 р. від 2020 р.	
					абсолютне	відносне, %
Рілля	площа, га	520,6325	471,2050	448,6226	-72,0099	-13,8
	грошова оцінка 1 га, грн*	27480,69	29040,67	29123,03	1642,34	6,0
	ставка податку, %	0,95	0,95	0,95	-	0,0
	сума податку, грн	135919,72	129998,99	124119,88	-11799,8	-8,7
Пасо- вища	площа, га	-	39,5058	95,5058	95,5058	-
	грошова оцінка 1 га, грн	-	6194,96	4998,78	4998,78	-
	ставка податку, %	-	0,95	0,95	0,95	-
	сума податку, грн	-	2325,00	4535,42	4535,42	-
Багато- річні насад- ження	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	0,57	0,95	0,38	66,7
	сума податку, грн	24,54	24,54	40,90	16,36	66,7
Всього нараховано єдиного податку (IV група), грн		135944,26	132348,53	128696,20	-7248,06	-5,3
Частка в загальній сумі податку, %:						
- ріллі		99,9	98,2	96,4	-3,5	X
- пасовищ		0,0	1,7	3,5	+3,5	X
- багаторічних насаджень		0,1	0,1	0,1	-	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. 2.7, 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 опо-

даткування 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. 2.8, додаток Д3). При цьому, слід зауважити, що число доходів, які не включаються до розрахунку загального місячного (річного) оподатковуваного доходу, є не меншим (рис. 2.9, 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 Е1), 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” (додатки: Е2, Е3, Е4, Е6, Е7, Е8) 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 (додаток Е5, Е9).

Розрахунки здійснені в табл. 2.8 підтверджують зроблені висновки про загальне зменшення сукупного розміру доходів виплачених ХХХ на користь окремих фізичних осіб за 2020 – 2022 рр., яке було обумовлено, одночасно, зменшенням абсолютного розміру всіх, окрім заробітної плати 2021 р., наявних видів доходу. 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. 2.10.

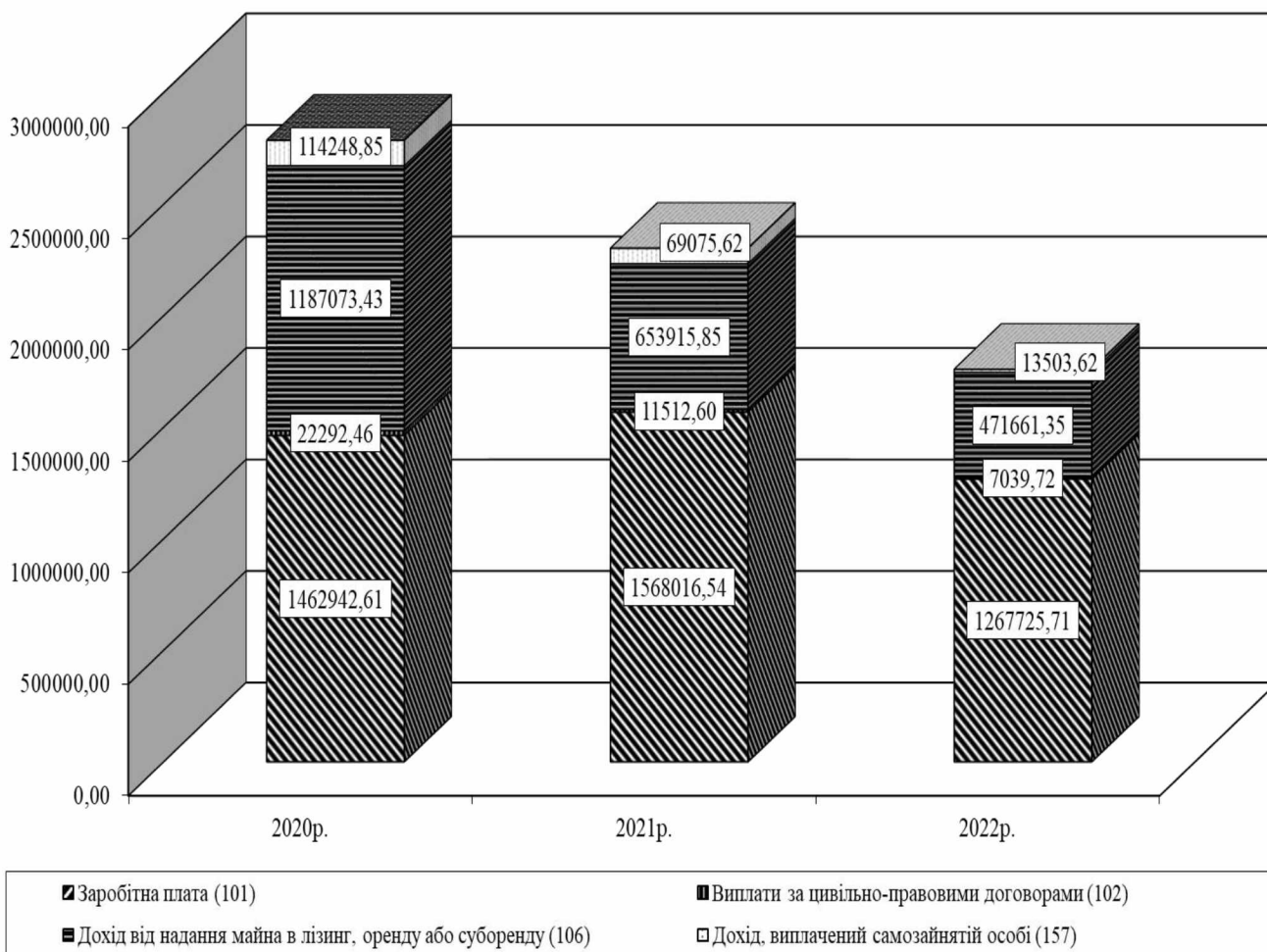


Рис. 2.10. Склад та динаміка окремих видів нарахованих доходів у ХХХ, 2020 – 2022 р.

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 ХХХ саме у вигляді заробітної плати та виплат прирівняних до неї (табл. 2.10).

**Динаміка справляння в ХХХ податку на  
доходи фізичних осіб у вигляді заробітної плати, 2020 – 2022 рр.**

Показник	2020 р.	2021 р.	2022 р.	Відхилення (+, -)	
				2021 р. від 2020 р.	2022 р. від 2021 р.
Середньорічна* чисельність найманих працівників, чол.	19	14	15	-5	+1
Сукупні витрати на оплату праці за рік, грн	1463992,48	1567895,22	1267725,71	+105073,93	-300290,83
Середньомісячна заробітна плата, грн	6421,02	9332,71	7042,92	+2911,69	-2289,79
Ставка податку на доходи фізичних осіб, %	18	18	18	-	-
Середньорічна чисельність працівників, що користуються податковими соціальними пільгами, чол.	3	3	2	-	-1
У % до загальної чисельності працюючих, %	15,7	21,4	13,3	+5,7	-8,1
Нараховано податку на доходи фізичних осіб, грн	250342,71	269677,98	216781,10	+19335,27	-58896,88

\*обчислена за середньою арифметичною простою

Розрахунки, здійснені в табл. 2.10 свідчать, що за період 2020 – 2021 рр. чисельність працюючих у ХХХ зменшилась на 5 особи, або більше ніж на четверть. Однак суттєвий приріст розміру середньомісячної заробітної плати – майже на половину (2911,69 грн, або 45,3 %) та незмінність чисельності працівників підприємства, які скористалися податковими соціальними пільгами забезпечили відповідне зростання розмірів витрат на оплату праці та надходжень до бюджету від ХХХ у формі сплати податку на доходів фізичних осіб з 250342,71 у 2020 р. грн до 269677,98 грн у 2021 р. В наступному 2022 р., в зв'язку з військовим станом та суттєвою економічною кризою ситуація змінилась в негативну сторону. І, якщо чисельність працівників збереглася (навіть зросла 1 особу), то розмір середньомісячної заробітної плати суттєво зменшився, оскільки на підприємстві мала місце практика зайнятості не повний робочий день. Така ситуація обумовила зниження суми визначеного до сплати податку

на доходи фізичних осіб у формі заробітної плати на 58896,88 грн, що графічно підтверджує рис. 2.11 (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. Аналіз досягнутого рівня непрямого, майнового та ресурсного оподаткування сільськогосподарських підприємств**

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 здійснюваних платником ПДВ (рис. 2.12, 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, 14 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 підт-

римки виробників окремих видів сільськогосподарської продукції, що реалізується у вигляді бюджетних дотацій для розвитку сільськогосподарських товаровиробників та стимулювання виробництва сільськогосподарської продукції і діяв до 2020 р.

За податковою декларацією з податку на додану вартість ХХХ у досліджуваному періоді сплачувало ПДВ та при наявності позитивної різниці між сумами податкових зобов'язань і податкового кредиту перераховує позитивну суму податку до бюджету (табл. 2.11).

Таблиця 2.11

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

Показники	2020 р.	2021 р.	Відхилення (+,-) 2022 р. від 2020 р.		2022 р.	Відхилення (+,-) 2022 р. від 2021 р.	
			абсолютне	віднос- не, %		абсолютне	відно- сне, %
Податкове зобов'язання з ПДВ	4215890	6124587	+1908697	+45,3	7014550	+889963	+14,5
Податковий кредит з ПДВ	4012580	5984568	+1971988	+49,1	6874650	+890082	+14,9
Узгоджена сума ПДВ (+ - підлягає сплаті до бюджету, - - підлягає 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 2020 – 2022 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. 2.13 (додаток Д9).

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 порядок

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 2020 – 2022 рр. сплачувало єдиний 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 (додаток 31).

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. 2.12, додаток Д10).

Здійснені в табл. 2.12 розрахунки свідчать про той факт, що ХХХ за досліджуваний період нараховувало орендну плату за земельні ділянки, що відрізнялися, як площею, так і грошовою оцінкою та ставкою орендної плати.. При цьому, слід відмітити нестабільну (зменшення за 2020 – 2021 рр. та збільшення за 2021 – 2022 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, ХХХ, та податковими агентами самостійно щокварталу з одночасним формуванням відповідної звітності – Податкової декларації екологічного податку (додатки: К1, К2, К3, К4). 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. 2.13).

Проведені в табл. 2.13 розрахунки вказують на не стабільну динаміку зміни сукупного розміру екологічного податку за досліджуваний період. Так, за 2020 – 2021 рр. у ХХХ загальна величина визначеного до сплати екологічного податку збільшилась на 2616,60 грн або 10,1 %. За наступні два роки загальна тенденція змінилась – сума нарахованого екологічного податку суттєво зменшилась на 14315,30 грн, або на 50,0 %. Крім того, слід наголосити на наявності двох напрямів нарахування цього податку, з які, при загалом протилежних тенденціях зміни, мали одночасний вплив на загальні зміни.

В цілому проведені дослідження дають підставу наголосити на винятковій важливості, як прямих, так і непрямих, а також майнових та рентних податкових платежів для ефективного формування фінансових результатів діяльності підприємства, платника таких податків.

## Динаміка нарахування екологічного податку ХХХ, 2020 – 2022 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
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 2020 р.	26019,24	25811,12	208,12
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 2021 р.	28635,84	24049,32	4586,52
Відхилення (+, -) 2021 р. від 2020 р. абсолютне	+2616,60	-1761,80	+4378,40
Відхилення (+, -) 2021 р. від 2020 р., відносно, %	+10,1	-6,8	в 22 р.
I квартал	6428,68	6264,09	164,59
II квартал	3497,07	3402,10	94,97
III 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 (+, -) 2022р. від 2021 р. абсолютне	-14315,3	-10152,9	-4162,37
Відхилення (+, -) 2022 р. від 2021 р., відносно, %	-50,0	-42,2	-90,8

## РОЗДІЛ 3

### НАПРЯМИ РОЗВИТКУ МЕХАНІЗМУ ОПОДАТКУВАННЯ В АГРАРНОМУ СЕКТОРІ ЕКОНОМІКИ

#### **3.1. Перспективи удосконалення процедур адміністрування управління податкових платежів сільськогосподарськими товаровиробниками**

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 ухилен

ня 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;

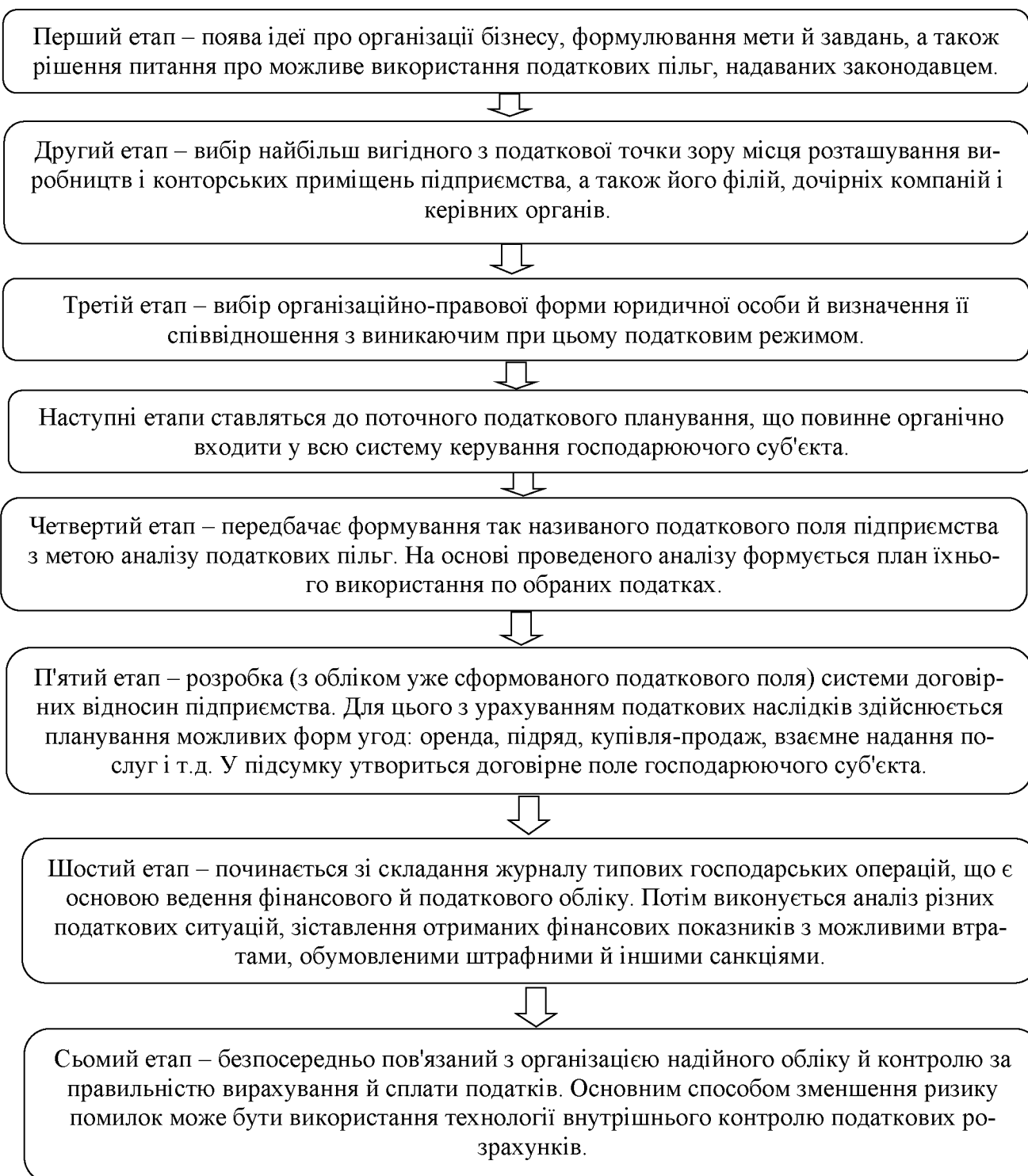


Рис. 3.1. Структурно-логічна схема здійснення податкового планування

– 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 2023 рік, який відповідає фінансовому планові ХХХ на 2023 рік. Податковий календар розраховується на основі поточного податкового прогнозування із врахуванням особливостей механізму стягнення та нарахування окремого податку.

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

*Таблиця 3.1*

**Прогноз податкового навантаження ХХХ на 2023 рік з окремих податкових платежів, грн**

Період	Назва податку або збору	
	Податкове зобов'язання з ПДВ (підлягає сплаті до бюджету)	Єдиний податок (IV група)
2020 р.	203310	135944
2021 р.	140019	132349
Темп зміни значення показники 2021 р. до 2020 р., %	-31,1	-2,6
2022 р.	139900	128696
Темп зміни значення показники 2022 р. до 2021 р., %	-0,1	-2,7
Прогнозна сума податку на 2023 р.	139201	124835
Прогнозний темп зміни значення показники 2023 р. до 2022 р., %	-0,5	-3,0

\*станом на початок наступного року

Розрахункові дані табл. 3.1 свідчать про стабільні негативні тенденції зміни в обсягах визначених до сплати податку на додану вартість та єдиного податку за досліджуваний період 2020 – 2022 рр., що обумовлено, в першу чергу, кризовими процесами в економіці, особливо в 2022 р «воєнному» році.

Прогноз сум податкового навантаження в розрізі окремих податків, здійснювався відповідно фінансовому планові на 2023 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.

Однак, за нинішніх економічних реалій, які склалися в країні важливим буде саме збереження підприємства, тому плануючи обсяги нарахованих ПДВ та єдиного податку ми виходимо з того, що негативні тенденції будуть продовжуватись. За таких умов планується зменшення надходжень від сплати єдиного податку (IV група) на 3,0 %, а також зменшення сум податкових зобов'язань з ПДВ на 0,5 %, 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).

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.

Таблиця 3.2

### Податковий платіжний календар ХХХ на 2023 рік, грн

Показник	Вид податкового платежу	
	Податок на додану вартість	Єдиний податок
Прогнозована річна сума податку	139201	124835
в т. ч. I квартал	14795	12483
- січень	-	X
- лютий	7500	X
- березень	7295	X
в т. ч. II квартал	22070	12483
- квітень	5000	X
- травень	8540	X
- червень	8530	X
в т. ч. III квартал	62629	62418
- липень	18380	X
- серпень	20129	X
- вересень	24120	X
в т. ч. IV квартал	39707	37451
- жовтень	17491	X
- листопад	13112	X
- грудень	9104	X

### 3.2 Зарубіжний досвід організації податкових відносин в аграрній системі

Податкові системи різних країн світу відрізняються за типом побудови, кількістю податків, ставками податкових платежів, методикою їх розрахунку, способом стягнення. У розвинених країнах світу сільське господарство підлягає оподаткуванню поряд з іншими секторами економіки. В той же час при оподаткуванні аграрного сектору враховуються специфічні особливості галузі: сезонність, залежність від погодних факторів, перевага дрібних сімейних ферм. Майже всі країни систему оподаткування використовують як важливе джерело регулювання розвитку аграрного виробництва. В аграрному секторі традиційно надаються певні податкові пільги, при оподаткуванні враховуються специфічні особливості.

Традиційно, в усіх країнах еволюція системи оподаткування йшла за спрощеним шляхом – скорочення кількості діючих податків (їх об'єднання), зниження рівня ставок та розширення бази оподаткування. При цьому більша кількість пілг зберігається в країнах, де в структурі виробництва переважають відносно малі господарюючі одиниці.

Як відомо, в європейських країнах існують загальноприйняті положення, проте кожна країна має різну, особисту структуру податків, вони мають різні ставки і, взагалі напрями регулюючої функції в них використовуються по-різному. Тобто, виходячи із своїх специфічних особливостей, кожна країна має специфічний підхід до оподаткування. Для нас основний інтерес становить аграрний сектор, тому слід розглянути податки, які найбільше стосуються цієї галузі.

Земля – основний засіб виробництва в сільському господарстві і підлягає оподаткуванню. Ставки податку на землі сільськогосподарського призначення залежать від багатьох факторів: чи працює земельний ринок, як працюють сільськогосподарські товариства, чи є рентабельним сільськогосподарське виробництво. В будь-якому разі, в усіх розвинених країнах, ставки податку на землю сільськогосподарського призначення – низькі (не перевищують 1 % від вартості землі), оскільки високі ставки перешкоджають ефективному використанню землі та зростанню капіталовкладень в земельний фонд.

Земельний податок стимулююче впливає на діяльність сільськогосподарських товаровиробників Франції. Базою оподаткування є оцінка вартості 1 га землі чи можлива величина орендної плати. Вартість землі оцінюється з точки зору її виробничого призначення та за видами сільськогосподарських культур. Відповідно до цього всі землі поділяються на сім категорій [33].

В Італії базою для нарахування земельного податку є кадастрова вартість землі з поправочними коефіцієнтами, котрі адаптують кадастрову вартість до реальної вартості земельних угідь. Ставка земельного податку в середньому становить 0,31 % від вартості землі. Оціночні коефіцієнти встановлюються місцевою владою.

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

У Німеччині земельний податок справляється в складі податку на нерухоме майно, що є основним джерелом надходжень до місцевих бюджетів. Ставка земельного податку складається з двох частин: встановленої в централізованому порядку та надбавки общини, розмір котрої залежить від стану місцевого бюджету [1].

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

- виключення з оподаткування землі сільськогосподарського призначення багатьох країнах (Великобританія, Голландія);
- оцінка податкової вартості землі не за реальними ринковими цінами, а за кадастром чи пільговими ставками (США, Канада, Італія);
- інші пільги. Так, у США надають певні преференції: землевласник отримує пільгу, якщо підписує контракт із адміністрацією про сільськогосподарське використання землі на певний період (10 – 20 років) [2].

Також доречно розглянути справляння прибуткового податку, адже він є одним із основних в оподаткуванні фермерських господарств. Порядок виплат і ставки прибуткового податку в усіх країнах встановлюється на державному рівні, проте надходження від нього можуть чітко розподілятися між державним та місцевими бюджетами.

В усіх країнах базою для оподаткування прибуткового податку є чистий дохід, отриманий за певний період не зважаючи на те, ким є платник: фермер, особа вільної професії чи підприємець. Крім того, існує досить високий неоподаткований мінімум, що вираховується із бази оподаткування.

У Франції діє три режими оподаткування, залежно від рівня доходу сільсь

когосподарських товаровиробників. Суть трьох режимів зводиться до запровадження податкових пільг малим виробникам з низьким рівнем доходу. Також слід відзначити, що в країні існує можливість сплати усередненого податку з чистого доходу, отриманий за три роки, а не за рік [7].

У сільському господарстві Німеччини діють такі податкові пільги: спрощене визначення прибутку для дрібних господарств; прискорена амортизація на машини, устаткування, будівлі.

У Великобританії прибутковий податок для сільського господарства не відокремлюється і є таким же самим як і для інших галузей економіки. Пільги тут можуть надаватися для малого бізнесу, під яким можуть розумітися і ферми.

Отже, можна зробити висновок, що в зарубіжних країнах широко розвинені пільги в оподаткуванні, що було б доцільно врахувати для України, зокрема такі:

- зниження основної ставки податку;
- спрощення порядку розрахунку для фермерів з низьким рівнем доходів та спрощення їх бухгалтерської звітності;
- введення неоподаткованого мінімуму.

Вагому роль в оподаткуванні сільського господарства відіграє один із непрямих податків, як податок на додану вартість [6].

З'явившись вперше у 1954 році як альтернатива податку з обороту у Франції, на сьогодні, податок на додану вартість діє практично в усіх країнах Західної Європи. Використання даного податку в якості одного з основних джерел фінансування загального бюджету забезпечило ту ситуацію, що в подальшому введення його стало головною вимогою для всіх країн, які мали бажання вступити в ЄС (наприклад, Фінляндія для вступу в ЄС повинна була ввести цей податок у 1994 р.).

В цілому, це один з непрямих податків, який стягується зі знов утвореної власності і сплачується усіма суб'єктами підприємницької діяльності, які є каналами товарообігу. Кожна країна сама встановлює ставки оподаткування, які

коливаються в межах від 15 % (у Люксембурзі) до 25 % (у Швеції та Данії) [43]. Стандартні ставки податку на додану вартість та його питома вага в податкових доходах і в загальному валовому продукті в різних державах узагальнені за хронологією його запровадження (табл. 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

На сьогоднішній день однією із головних проблем є негативне ставлення платників до податку на додану вартість. Як відомо, ПДВ є непрямим податком на споживання, а тому має бути нейтральним стосовно виробника. Тому таке ставлення і сприйняття податку є недивним, адже це впливає на ефективність його стягнення. Багато протиріч та дискусій виникає стосовно ставок ПДВ. Це можна пояснити тим, що саме він є основним бюджетоутворюючим інструментом податкової політики держави. Але завищена ціна на продукти, товари та послуги, до якої включено ПДВ призводить до обмеження їх споживання. А тому надходження до бюджету не збільшуватимуться.

Особлива специфіка ведення господарської діяльності в галузі сільського господарства, що накладається на сучасні кризові прояви в економіці вимагає постійної державної підтримки, в першу чергу, за допомогою податкових важелів. Розуміння необхідності направлення податкової політики держави в сторону аграрного сектору відбулося наприкінці 90-х років минулого століття, коли були запроваджені спеціальні режими справляння податку на додану вартість.

У багатьох країнах щодо сільського господарства запроваджено спеціальні режими оподаткування ПДВ, які передбачають ряд привілеїв у аграрній сфері. В той же час, механізми непрямого оподаткування аграрних підприємств у країнах Європи, Америки, Азії істотно відрізняються. Наприклад, у більшості країн протягом останніх років ставки податку на додану вартість переглядалися як з метою збільшення (Греція, Італія, Кіпр, Нідерланди, Німеччина, Португалія, Словенія), так і з метою зменшення (Словаччина, Угорщина, Чехія, Франція).

Світова практика показує, що у багатьох країнах досить часто використовують особливий підхід стосовно справляння ПДВ в галузі сільського господарства. Це є стимулом розвитку малих та середніх підприємств. Так, однією з найпоширеніших таких форм в розвинутих країнах є створення для них преференцій в оподаткуванні шляхом введення спеціальних податкових правил (Франція), або застосування загальних правил з окремими пільгами для середніх та малих господарств (Італія, Великобританія) [51].

Спеціальний податковий режим з податку на додану вартість у сільському господарстві представлений системою певних принципів та правил, що визначає особливий порядок його справляння у даній галузі виробництва. Тобто з боку держави це фінансова підтримка підприємств задля покращення стану аграрного сектору. Так, наприклад у Франції діє кілька режимів сплати податку на додану вартість у сільському господарстві: режим сплати податку із загального обсягу обороту (фермер веде журнал хронологічного обліку купівлі-продажу і нарахування ПДВ, а також зберігає рахунки-фактури, які він одержав при покупках для остаточного розрахунку за підсумками року) та режим з оп-

ціоном, який поширюється на підприємців, що займаються торговою діяльністю всередині сільського господарства (наприклад, торгівля худобою) [46].

У Німеччині особливістю реалізації режиму оподаткування податком на додану вартість є те, що ставки з даного податку на купівлю і продаж, в тому числі сільськогосподарської продукції, встановлюються так, що сальдо ПДВ отриманого і сплаченого дорівнювало нулю, тобто законодавство йде на спрощення оподаткування з технічної сторони. Встановлюються середні ставки – 5 та 11 %, а ПДВ входить у ціну продукції, що реалізується. Причому середні ставки визначені настільки правильно, що відшкодовують виробникам раніше сплачені постачальникам суми ПДВ. Тобто такий порядок має на меті повне (а не часткове) відшкодування раніше сплаченого ПДВ [47].

Оподаткування фермерів в Англії та Данії здійснюється на загальних підставах поряд з платниками інших категорій. Тобто, в цих країнах оподаткування податком на додану вартість в галузі сільськогосподарського виробництва відзначається ефективним характером. Слід зауважити, що у Великобританії ставка ПДВ на продукцію сільськогосподарського виробництва становить 0 % та фермери мають можливість отримання компенсації податку з бюджету у відповідно встановлений термін.

В Бельгії ставка податку на додану вартість для більшості платників податків аграрної сфери становить 21 %. У Греції споживчі товари оподатковуються за зниженою ставкою податку на додану вартість 8%. В Іспанії підприємства АПК використовують дві ставки ПДВ: 4% – на продовольчі товари широкого вжитку (хліб, молочні вироби, яйця, фрукти, овочі, зерно) та 7% – на продукти харчування та продовольчі вироби [38].

Підприємства агропромислового комплексу Польщі сплачують податок на товари та послуги за зниженою (7 % або 3%) чи нульовою ставкою. Знижена ставка 7 % застосовується переважно до перероблених продуктів харчування. Ставку 3 % встановлено на товари підприємств сільського господарства та низку товарів імпорту не переробленої та переробленої продукції цієї сфери [34]. Нульова ставка застосовується на внутрішній продаж та імпорт засобів сільсько

го господарства, сільськогосподарські машини, трактори та інструменти.

Узагальнюючи і проаналізувавши особливості втілення механізмів оподаткування сільськогосподарських виробників у країнах з розвинутою економікою можна зробити такі висновки, що в економічно розвинених країнах спостерігається уніфікована система до всіх галузей. В аграрному секторі, здебільшого не використовуються спеціальні режими. Водночас, за рахунок надання окремих пільг (звільнення від сплати деяких податків, механізму врахування витрат, визначення окремих категорій платників), рівень оподаткування сільськогосподарських товаровиробників є значно нижчим, ніж виробників інших галузей.

Підсумовуючи вищесказане варто наголосити на високій ефективності застосування в аграрній сфері диференційованих податкових ставок податку на додану вартість. Такий підхід у сфері непрямого оподаткування в розвинених країнах світу робить можливим стимулювання попиту, через який забезпечується прямий вплив на виробництво продовольчої продукції та одночасно сприяє підвищенню конкурентоспроможності сільськогосподарської продукції, аграрного підприємства, сільськогосподарської галузі країни в цілому. Саме даний напрямок реформування діючої практики оподаткування податком на додану вартість сільськогосподарських товаровиробників, зважаючи на реалії сьогодення, є найбільш виправданим і доцільним в Україні.

## 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 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 2020– 2021 рр. збільшилась з 1022,5 тис. грн до 1281,4 тис. грн, або майже на двадцять відсотків. За наступний 2022 р., в зв'язку з військовим станом та значним спадом в економіці, загалом, і в аграрному секторі, зокрема, ситуація змінилась в негативну сторону – розмір чистого прибутку зменшився більше ніж на половину і встановився на рівні 603,3 тис. грн.

3. Досліджуване ХХХ в 2016 році 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 2020 – 2022 рр. характеризувалась незначним зменшенням як в абсолютному, так і відносному виразах – на 7248,06 грн та 5,3 % відповідно. Основним факторами, що обумовив такі зміни були зменшення площі, основного виду використовуваних підприємством виду сільськогосподарських угідь, ріллі на 13,8 % при зростання її грошової оцінки лише на 6,0 % при незмінній, за останні три роки, ставці податку.

5. Оцінка динаміки нарахування податку на доходи фізичних осіб підтверджує зроблені висновки про загальне зменшення сукупного розміру доходів

виплачених ХХХ на користь окремих фізичних осіб за 2020 – 2022 рр., яке було обумовлено, одночасно, зменшенням абсолютного розміру всіх, окрім заробітної плати 2021 р., наявних видів доходу. Різні, як за абсолютним, так і відносним темпами, а також напрямами зміни розмірів окремих видів доходів обумовлюють подальші структурні перетворення їх складі.

6. Оцінка механізмів непрямого оподаткування доводить той факт, що ХХХ за досліджуваний період 2020 – 2022 рр. наявна чітка тенденція до зменшення 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 2020 – 2021 рр. та збільшення за 2021 – 2022 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 2020 – 2021 рр. у ХХХ загальна величина визначеного до сплати екологічного податку збільшилась на 2616,60 грн або 10,1 %. За наступні два роки загальна тенденція змінилась – сума нарахованого екологічного податку суттєво зменшилась на 14315,30 грн, або на 50,0 %.

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