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: «Фінансовий механізм оподаткування аграрних підприємств: сучасний стан та перспективи удосконалення»

Виконав: здобувач вищої освіти
заочної форми навчання
за освітньо-професійною програмою
Фінанси, банківська справа та страхування
спеціальності 072 Фінанси, банківська справа
та страхування
ступеня вищої освіти Магістр
групи 1
Степаненко (Ярошенко) Любов

Полтава - 2023 року

ЗМІСТ

ст.

Вступ…… 5

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

1.1. Економічна сутність та необхідність справляння податкових платежів…… 8

1.2. Науково-методичні аспекти розвитку системи оподаткування аграрних підприємств…….. 16

Розділ 2. Оцінка сучасної практики справляння податків в аграрних підприємствах……... 23

2.1. Фінансовий механізм нарахування та сплати на підприємстві прямих податків…… 23

2.2. Непряме, майнове та ресурсне оподаткування сільськогосподарських підприємств…… 36

Розділ 3. Перспективи удосконалення системи оподаткування аграрних підприємств…… 43

3.1. Використання досвіду зарубіжних країн для покращення податкових відносин в аграрній сфері..... 43

3.2. Напрями оптимізації механізмів оподаткування сільськогосподарських товаровиробників……..... 50

Висновки…… 56

Список використаних джерел…….. 58

Додатки…….. 63

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 привертали увагу науковців і фахівців, зокрема П. Боровика, О. Воронкової, А. Гринчука, М. Дем'яненка, Т. Коваленко, А. Крисоватого, А. Поддерьогіна, 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 товариство з обмеженою відповідальністю 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 та отримали позитивні оцінки на ІІІ міжнародній студентській науковій конференції [„Цифровізація науки та сучасні тренди її розвитку”] (Умань: ГО „Молодіжна наукова ліга”, 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 15 таблиць, 12 рисунків, 19 додатки. Основний зміст кваліфікаційної роботи викладено на 62 сторінках друкованого тексту.

РОЗДІЛ 1
ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОРГАНІЗАЦІЇ ТА ФУНКЦІОНУВАННЯ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ

1.1. Економічна сутність та необхідність справляння податкових платежів

Оподаткування є одним із основним 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 XX 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 відрізнятися. Але існує ряд основних податків, які дістали загальносвітове визнання, хоча механізм їх справляння може суттєво відрізнятися 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 кожну 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].

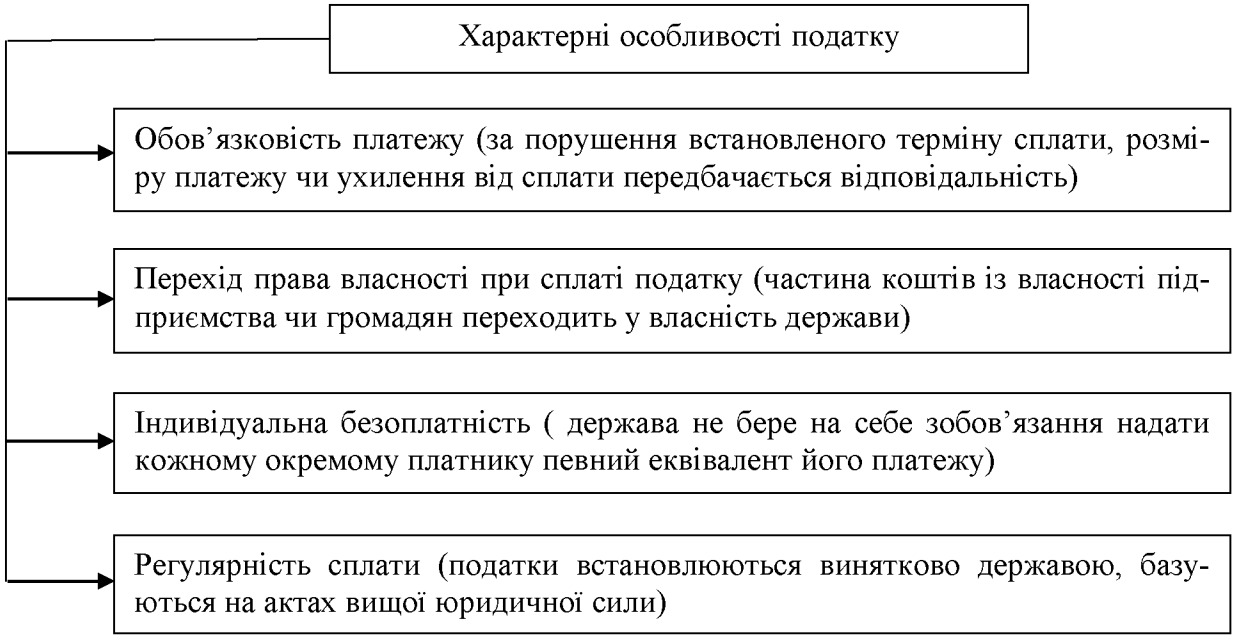

Рис. 1.1. Типові ознаки економічної категорії „податки"

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).

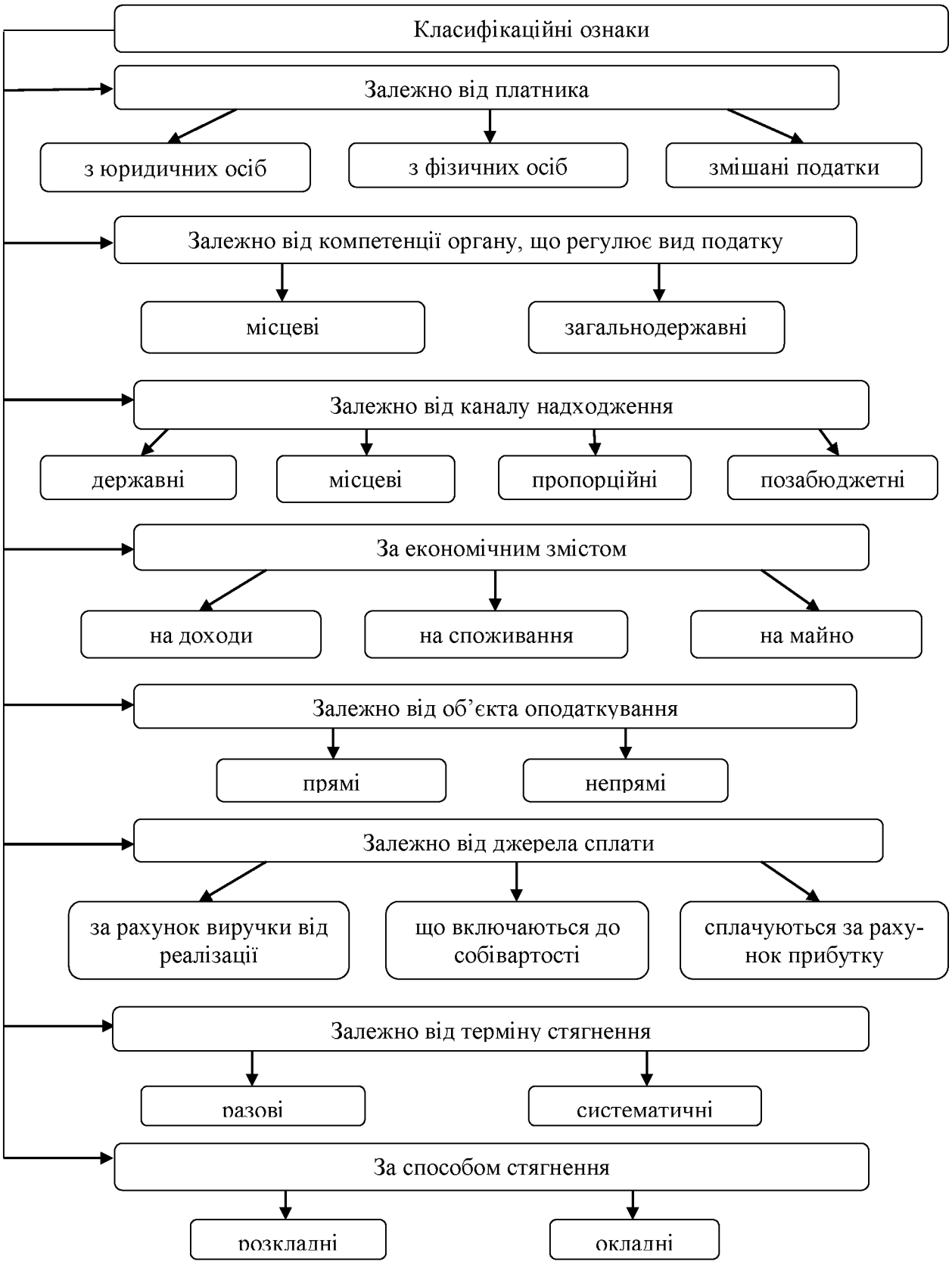

Рис. 1.2. Класифікація податків і зборів

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 находження податків, зборів та платежів у бюджет нашої крани. 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 вимого податкового законодавства платниками податків;запровадження інформаційно-аналітичної системи державної податкової служби в національному масштабі; автоматизація процесів оподаткування з використанням сучасних технологій.

1.2. Науково-методичні аспекти 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 звітній 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 ФСП. З прийняттям Податкового кодексу України було скорочено кількість податків і зборів в рахунок яких сплачується ФСГП [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 акомулюється на спеціальному рахунку платника податків, відкритому у банку.

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

Згідно із Податковим кодексом України для сільськогосподарських товаровиробників річний податковий період розпочинається із 01 липня потокового 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 зазначалося вище не завжди ЄП може бути вигідним для сільськогосподарських підприємств, саме тому потрібно впроваджувати на підприємствах таку частину податкової політики як податкове планування. Яке забезпечить ефективне використання наявних фінансових ресурсів.

Оподаткування сільськогосподарських товаровиробників несе вплив не тільки на них самих, але і на розвиток місцевості де вони функціонують, оскільки, в частині всього податкового навантаження, яке повинні сплачувати агра-

рні 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 бюджеті 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
ОЦІНКА СУЧАСНОЇ ПРАКТИКИ СПРАВЛЯННЯ ПОДАТКІВ В АГРАРНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

2.1. Фінансовий механізм нарахування та сплати на підприємстві прямих податків

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

З метою проведення аналізу фінансового стану ХХХ слід розглянути сукупність показників, що характеризують: майновий стан, фінансову стійкість, ліквідність та платоспроможність, фінансові результати і рентабельність, ділову активність підприємства тощо, використовуючи інформацію з балансу (Звіту про фінансовий стан) (додатки: А1, А2, А3) та звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) (додатки: Б1, Б2, Б3).

Види і послідовність формування фінансових результатів підприємства з врахуванням сформованих окремо доходів та витрат проаналізовано в табл. 2.1 (додаток В1).

Дані табл. 2.1 свідчать про позитивний момент в діяльності ХХХ, що полягає в покращенні його фінансових результатів за період 2020 – 2021 рр. Так, величина чистого прибутку на підприємстві за цей період зросла більше ніж на третину з 16007 тис. грн до 22074 тис. грн. За наступні два роки, в зв'язку з військовим станом та негативним тенденціями розвитку фінансово-економічної системи держави в цілому, ситуація змінилась – з'явились негативні тенденції, що відображає факт зниження рівня чистого прибутку на 4954 тис. грн – до рів-

ня 17120 тис. грн. Наочним відображенням динаміки зміни згаданих показників, а також факторів, які мали вплив на такі зміни слугує рис. 2.1 (додаток В2).

Фінансова стійкість підприємства характеризується системою фінансових коефіцієнтів. Вони розраховуються як співвідношення абсолютних показників активу й пасиву балансу (табл. 2.2, додаток В3).

Як свідчать здійснені розрахунки рівень фінансової стійкості ХХХ за період 2020 – 2022 рр. загалом знижувався, однак залишається вищим встановленого нормативу. Так, коефіцієнт автономії, що характеризує можливості підприємства фінансувати свою діяльність за рахунок власних джерел, зменшився за останні три роки сукупно на 0,011 пункти і на кінець 2022 року становить 0,733. В той же час в протилежному напрямі за останні три роки змінювалось значення коефіцієнта концентрації залученого капіталу, і його значення на кінець 2022 р. – 0,267 свідчить наявність суттєвої залежності діяльності підприємства від зовнішніх джерел фінансування (рис. 2.2, додаток В4).

Зміни абсолютних значень і тенденції зміни відносних показників, що використовуються для такої оцінки знаходять своє узагальнення при визначенні типу фінансової стійкості господарюючого суб'єкта (табл. 2.3, додаток В5).

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

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

Таблиця 2.4

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

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

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

Капітал підприємства в цілому є сумою коштів, основних фондів, нематеріальних активів. Визначення джерел формування капіталу підприємства є важливою складовою аналізу фінансового становища суб'єктів підприємницької діяльності – взагалі, так і ХХХ дає зокрема (табл. 2.5, додаток В6).

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

зміни в структурі пасивів підприємства, які спочатку були в сторону зменшення частки власного капіталу ,а в останні два роки – навпаки в сторону збільшення його впливу на загальний обсяг пасивів ХХХ, що наочно доводить рис. 2.3 (додаток В7).

Невід'ємним елементом загальної оцінки активів ХХХ загалом, і визначення частки їх необоротної складової, зокрема, є аналіз його майнового стану за інформацією бухгалтерського балансу з використанням прийомів горизонтального і вертикального аналізу з обчисленням показників структури та динаміки (табл. 2.6, додаток В8).

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

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

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

На сьогоднішній день прямі податки виступають дійовим фінансовим регулятором доходів платників, інвестицій, нагромадження капіталу, ділової активності, сукупного споживання тощо. Закономірне підвищення ролі прямих

податків може бути забезпечене тільки внаслідок загальної зміни економічної ситуації в країні – економічного зростання, підвищення рівня доходів юридичних і фізичних осіб, тобто внаслідок створення сприятливого фінансового середовища для розвитку ринкових відносин.

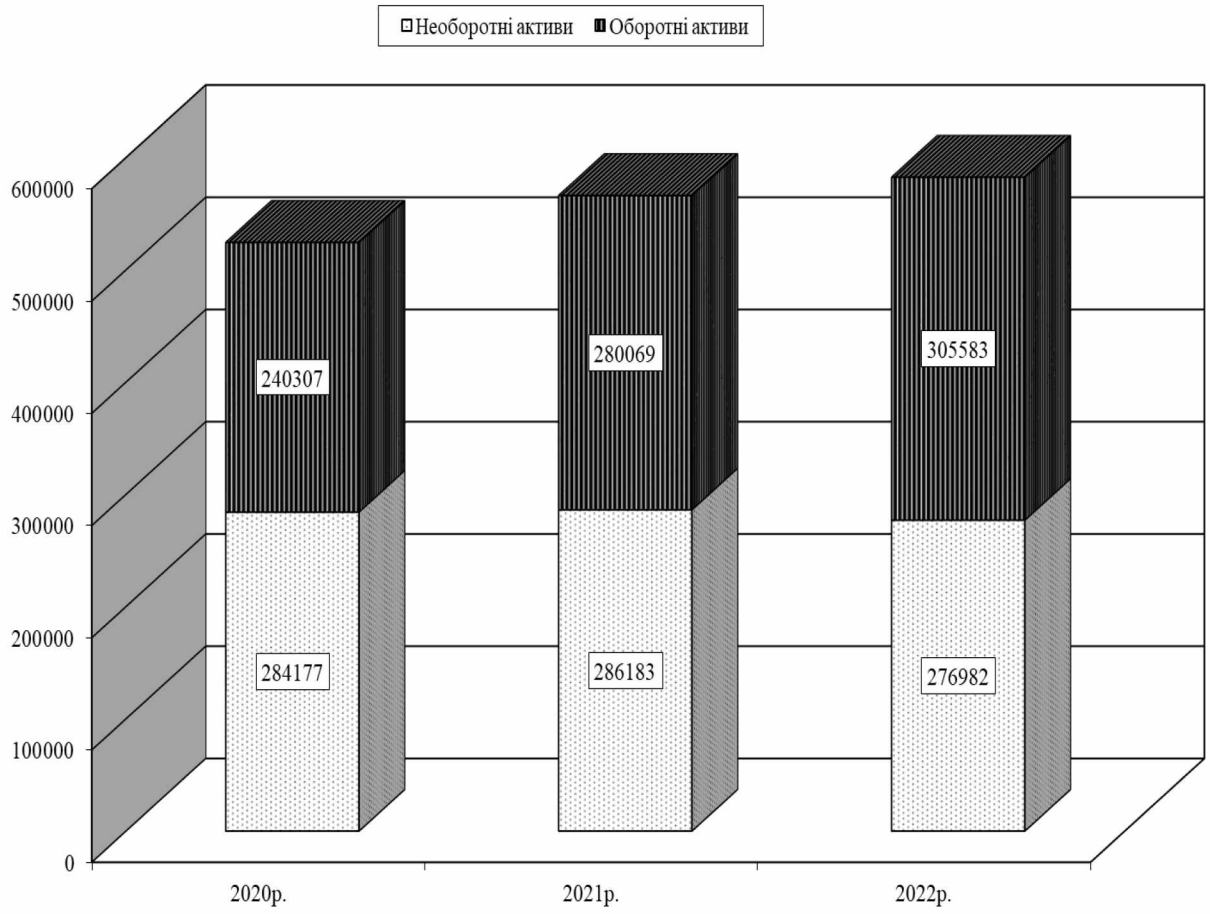

Рис. 2.4. Склад та динаміка окремих видів активів ХХХ, 2020 – 2022 рр., тис. грн

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

Говорячи про недоліки функціонування альтернативних систем оподатку-

вання, слід, в першу чергу, зупинитися на фіксованому сільськогосподарському податкові (ФСГП), який уособлював дану систему в період з 1999 р. до 2015 р. і був найбільш поширеним в аграрному секторі економіки держави. На прорахунках в діючій практиці справляння ФСГП ґрунтовно наголошують, як дослідження науковців, так і реальна ситуація із надходженням податкових платежів до бюджету від сільськогосподарських підприємств. Починаючи з 2016 р. в наслідок змін, які сталися податковому законодавстві України фіксований сільськогосподарський податок перестав існувати як окремий податковий платіж. Відтепер це частина єдиного податку, де для колишніх платників ФСГП виділена окрема група (четверта). Так, загальні умови, що надають право на сплату даного податку не змінились.

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

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

товаровиробництва.

Слід зазначити, що ХХХ дотримувалося вищевказаних умов, зокрема частка сільськогосподарського товаровиробництва на 2020 р. становила 95,69 %, а на 2022 р. вже 97,04 %, тому воно виступало платником єдиного податку (IV група), при цьому воно визначало суму єдиного податку (IV група) на поточний рік у порядку і розмірах, передбачених чинними законодавством і подавало Податкову декларацію єдиного податку (IV група) на всю площу сільськогосподарських угідь в установлені терміни фіскальним органам за місцем розташування, наявних у користуванні, сільськогосподарських угідь.

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

Далі проаналізуємо процеси нарахування і сплати єдиного податку (IV група) в ХХХ (табл. 2.7, додаток В9).

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

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

ріллі.

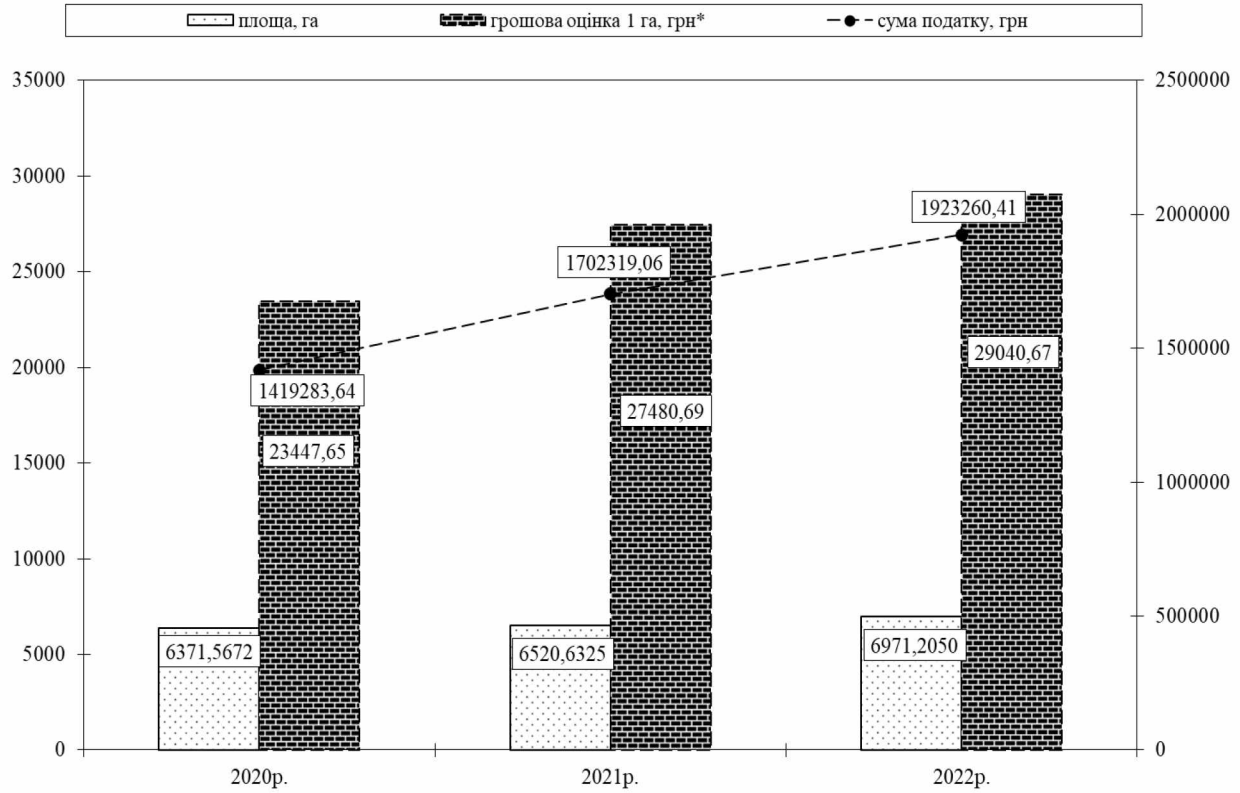

Рис. 2.5. Динаміка нарахування єдиного податку (IV група) по ріллі в XXX на 2020 – 2022 рр.

Окремо проведені дослідження доводять факт домінуючого впливу частки податку нарахованого по використовуваній ріллі в загальному обсязі єдиного податку (IV група), тоді коли вплив інших видів угідь був менш значним. Хоча слід акцентувати увагу на достатньо великій питомій вазі багаторічних насаджень в загальному обсязі (рис. 2.6).

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.

Податок на доходи фізичних осіб являє собою вагомий податковий інструмент формування бюджетів різних рівнів, забезпечуючи левову частку податкових надходжень на місцевому та державному рівнях. На новітньому етапі

свого розвитку, за часів незалежної України, даний податок тричі змінював назву – з прибуткового податку з громадян на податок з доходів фізичних осіб і, врешті, на податок на доходи фізичних осіб, що востаннє відбулося після прийняття Податкового кодексу України.

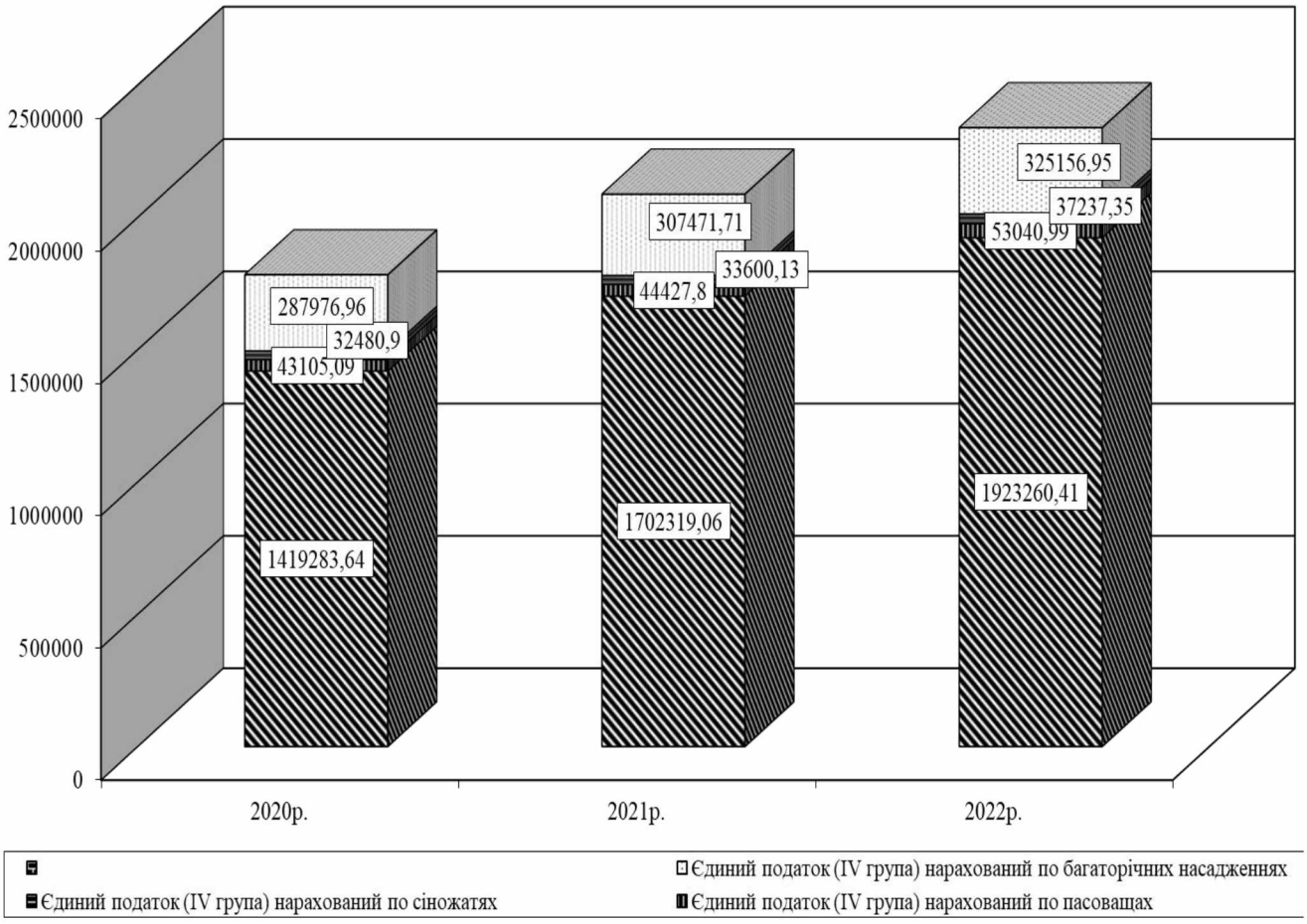

Рис. 2.6. Склад та динаміка обсягів єдиного податку (IV група) за видами угідь використовуваних ХХХ в 2020 – 2022 рр.

Формування системи оподаткування доходів фізичних осіб в України розпочалося на початку дев'яностих років двадцятого століття з прийняттям Декрету Кабінету Міністрів України „Про прибутковий податок з громадян", яким, Загалом, регламентувалось справляння прибуткового податку з громадян в Україні аж до 2004 р. наявна на той час (початок 90-х років) система оподаткування доходів фізичних осіб мала дві характерні особливості, що збереглися ще з союзних часів: по-перше, замість неоподатковуваного мінімуму (розміру доходу в межах якого податок не стягується) виділявся розмір неоподатковувано-

го доходу; по-друге, були встановлені умови та ставки податку для всіх категорій. При цьому характерною рисою цього розвитку системи прибуткового оподаткування в Україні була постійна зміна інтервалів та ставок прогресивного оподаткування, яка кардинально змінилась після 2004 року (табл. 2.8).

Таблиця 2.8

Хронологія зміни ставок прибуткового оподаткування фізичних осіб

Період часу	*Розмір ставок*
1991 р.	13, 30, 40, 45 і 50 %,
1992 р.	12, 15, 20 і 30 % – за основним місце роботи 2, 3, 5, 6, 9, 10, 11, 12, 15, 20 і 30 % – за сумісництвом
1993 р.	Прогресивна шкала від 10 % до 60 % – за основним місцем роботи 20 % – за сумісництвом
1994 – 2003 рр.	Прогресивна шкала від 10 % до 50 % – за основним місцем роботи 20 % – за сумісництвом
2004 – 2005 рр.	5 %, 13 %, 30 %
2006 – 2010 рр.	5 %, 15 %, 30 %
2011 -2013 рр.	Малопрогресивна шкала від 15 % до 17 %., 5 %, 10 %, 30 %.
2014 – 2015 рр.	Малопрогресивна шкала від 15 % до 20 %., 5 %, 10 %, 30 %., 0 %
2016 р.	Малопрогресивна шкала від 18 % до 20 %., 5 %, 30 %., 0 %
2017 – 2020 рр.	18 %, 5 %, 9 %, 20 %, 0 %.
2021 – 2023 рр.	18 %, 5 %, 9 %, 0 %.

* в 1991 – 2003 рр. – прибутковий податок з громадян; в 2004 – 2010 рр. – податок з доходів фізичних осіб

Починаючи з 2004 року нормативне регулювання системи прибуткового оподаткування населення відбувалося за нормами Закону України „Про податок з доходів фізичних осіб", який вніс ряд радикальних змін починаючи від зміни назви „прибуткового податку з громадян" на „податок з доходів фізичних осіб" та відміни прогресивної шкали оподаткування до нового механізму обчислення податку і формування відповідної податкової звітності.

Починаючи ж з 2011 року на зміну згаданому закону було прийнято Податковий кодекс України, принісши свої зміни до механізму оподаткування доходів громадян, які хоча були не такими радикальними, як це було в 2004 році, зокрема зміни стосувалися часткового повергнення до прогресивності у вико-

ристанні ставок, змін у механізмах застосування податкових соціальних пільг та розширення переліку необхідної до формування податкової звітності.

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, згруповані за окремими напрямами та ставками ,які застосовуються при їх оподаткуванні (рис. 2.7 та табл. 2.9, додатки: В10, В11). При цьому, слід зауважити, що число доходів, які не включаються до розрахунку загального місячного (річного) оподатковуваного доходу, є не меншим (рис. 2.8 додаток В12).

Слід зазначити, що починаючи з 2021 року, у відповідності до Наказу КМУ № 4 від 13.01.2015 р. зі змінами затвердженими Постановою КМУ № 773 від 15.12.2020 р. „Про затвердження форми Податкового розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податків – фізичних осіб, і сум утриманого з них податку, а також сум нарахованого єдиного внеску і Порядку заповнення та подання податковими агентами Податкового розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податків – фізичних осіб, і сум утриманого з них податку, а також сум нарахованого єдиного внеску" дана форма податкової звітності скасовується. Відтепер про суми нарахованого доходу на користь фізичних осіб і утриманого з нього податку податкові агенти, ХХХ звітують у Додатку 4 ДФ „Відомості про суми нарахованого доходу, утриманого та сплаченого податку на доходи фізичних осіб та військового збору"

На основі, згаданої вище, функціонуючої в досліджуваному періоді, звітності проаналізуємо динаміка нарахування податку на доходи фізичних осіб у ХХХ з доходів, що можуть виступати об'єктом оподаткування (табл. 2.10).

Розрахунки, здійснені в табл. 2.9, свідчать про стабільні тенденції зміни сумарних розмірів доходів виплачених податковим агентом, в ролі якого висту-

пає ХХХ, як своїм найманим працівникам, так і особам, які є власниками частки підприємства, володіючи майновими та земельними паями та самозайнятим особам, що виконують роботи та надають послуги підприємству. Причому така тенденція є, загалом, стабільно зростаючою, як по абсолютних, так і по відносних загальнорічних розмірах.

Таблиця 2.10

Динаміка виплачених ХХХ доходів на користь фізичних осіб та утриманих з них податків, 2020 – 2022 рр.

Період	Чисельність осіб, які отримували доходи	Сума виплачених доходів, грн	Сума утриманих податків, грн	Питома вага ПДФО в нарахованому доході, %
І квартал	511	21403025	2975020	13,9
ІІ квартал	601	25145789	3444973	13,7
ІІІ квартал	1213	44875697	5070954	11,3
ІV квартал	976	39147800	4047158	10,4
Всього за 2020 р.	Х	130572311	15538105	11,9
І квартал	394	24751278	3440428	13,9
ІІ квартал	496	27897564	3933557	14,1
ІІІ квартал	1018	43568722	5402522	12,4
ІV квартал	859	41235670	4817508	11,7
Всього за 2021 р.	Х	137453234	17594014	12,8
Відхилення (+, -) 2021 р. від 2020 р. абсолютне	Х	+6880923	+2055909	Х
Відхилення (+, -) 2021 р. від 2020 р., відносне, %	Х	+5,3	+13,2	Х
І квартал	339	19782789	2730025	13,8
ІІ квартал	524	29877650	4212749	14,1
ІІІ квартал	1097	49784550	6571561	13,2
ІV квартал	901	40547896	4824734	12,1
Всього за 2022 р.	Х	139992885	18339068	13,1
Відхилення (+, -) 2022 р. від 2021 р. абсолютне	Х	+2539651	+745054	Х
Відхилення (+, -) 2022 р. від 2021 р., відносне, %	Х	+1,8	+4,2	Х

В той же час, аналогічною є тенденція зміни розмірів нарахованого податку на доходи де зростання сукупної величини податку на доходів фізичних осіб за 2020 – 2021 рр. становило 2055909 грн, або на 13,2 %, а за наступний

2022 р. – ще на 4,2 %, що в абсолютному вимірі складало 745054 грн. Спільні за направленістю тенденції зміни обсягів доходів і утриманих податків за 2020 – 2022 рр. підтверджуються на рис. 2.9.

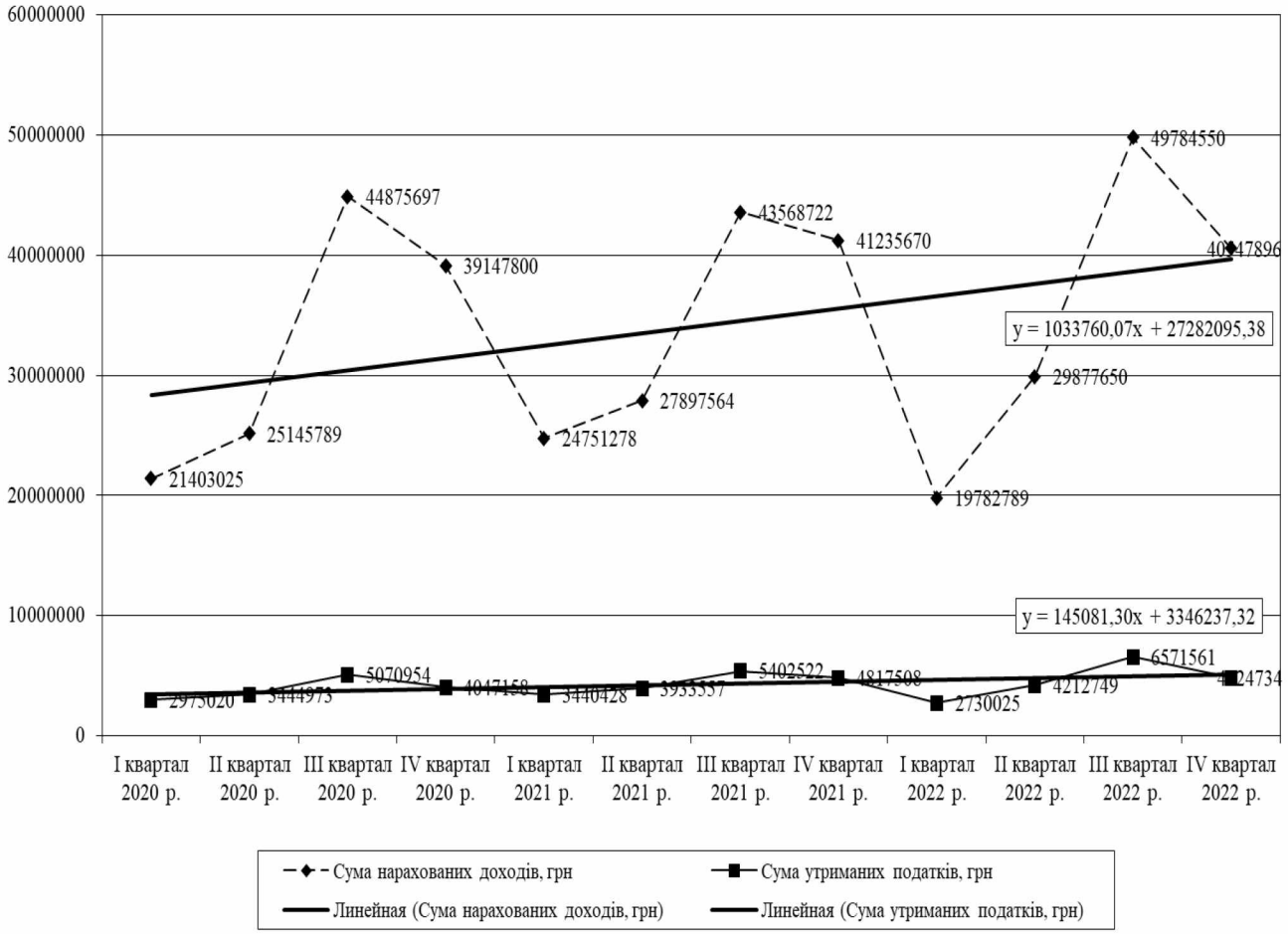

Рис. 2.9. Динаміка сум нарахованих ХХХ, доходів на користь фізичних осіб та утриманого з них податку, 2020 – 2022 рр., грн

Наведений рисунок графічно, на доповнення до зроблених вище висновків, підтверджує факт загального уповільнення темпів зростання рівня виплаченого доходу та утриманого з них податку за 2021 – 2022 рр. порівняно з попереднім періодом. Дана ситуація, на тлі загальної тенденції до зростання розмірів окремих видів доходів виплачуваних ХХХ на користь фізичних осіб, насамперед заробітної плати, пояснюється суттєвим зменшенням чисельності фізичних осіб, які перебували у трудових відносинах з підприємством. Також слід зазначити, що побудована лінія тренду дає підстави говорити, про те, що серед-

ньоквартальний розмір такого приросту становить 1033760,07 грн та 145081,30 грн відповідно.

2.2. Непряме, майнове та ресурсне оподаткування сільськогосподарських підприємств

В загальній системі непрямого оподаткування особливе місце займає податок на додану вартість (далі – ПДВ). Податок на додану вартість має високо 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, 03.04.1997р. було прийнято Закон України „Про податок на додану вартість", він набув чинності 01.07. 1997 р. Прийняття Податкового кодексу України не вирішило вищевказаних проблем. Крім того, до ПКУ й надалі вносяться численні зміни, приймаються окремі нормативні акти, порушуючи принцип стабільності, на якому повинно ґрунтуватися податкове законодавство.

Починаючи з 2011 року механізм справляння податку на додану вартість регламентується нормами Податкового кодексу, у відповідності до якого 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. 2.10, додаток В13).

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.

За ставкою 0 відсотків оподатковуються операції:

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

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

– постачання послуг з міжнародного перевезення пасажирів і багажу та вантажів залізничним, автомобільним, морським і річковим та авіаційним транспортом;

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

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

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

– товарів медичного призначення, які внесені до Держреєстру або відпо

відають вимогам технічних регламентів;

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

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

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

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

– постачання на митній території України і ввезення на митну територію України (на період дії воєнного стану) бензинів моторних, важких дистилятів, скрапленого газу, біодизеля, палива моторного альтернативного, а також нафти або нафтопродуктів сирих, отриманих з бітумінозних порід (мінералів).

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

Суми податку на додану вартість, що підлягають сплаті до бюджету або відшкодуванню з бюджету, визначаються як різниця між загальною сумою податкових зобов'язань, що виникли у зв'язку з будь-яким продажем товарів (робіт, послуг) протягом звітного періоду, та сумою податкового кредиту звітного періоду. У строки, передбачені законом для відповідного податкового періоду, платник податку подає органу державної податкової служби за місцем свого знаходження Податкову декларацію з ПДВ незалежно від того, виникло у цьо-

му періоді податкове зобов'язання чи ні. Слід зазначити, що чинними законодавчими нормами визначено ряд окремих форм Податкової декларації, які складаються з основних частин і сукупності додатків. Наведені форми звітності доводять факт неоднакового підходу до справляння ПДВ підприємствами різних галузей – насамперед сільськогосподарськими товаровиробниками.

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

Таблиця 2.11

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

Показники	2020 р.	2021р.	Відхилення (+,-) 2021 р. від 2020 р.		2022 р.	Відхилення (+,-) 2022 р. від 2021 р.	
			абсолютне	відносне, %		абсолютне	відносне, %
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, особливо за 2020 – 2021 рр., тенденція до зменшення у ХХХ розміру узгодженої суми ПДВ, яка підлягає сплаті до бюджету. Основною причиною, що забезпечила таку ситуацію є випереджаючий темп приросту величини податкового кредиту з ПДВ порівняно із зростанням податкових зобов'язань з ПДВ за цей період, що наочно підтверджує рис. 2.11.

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.

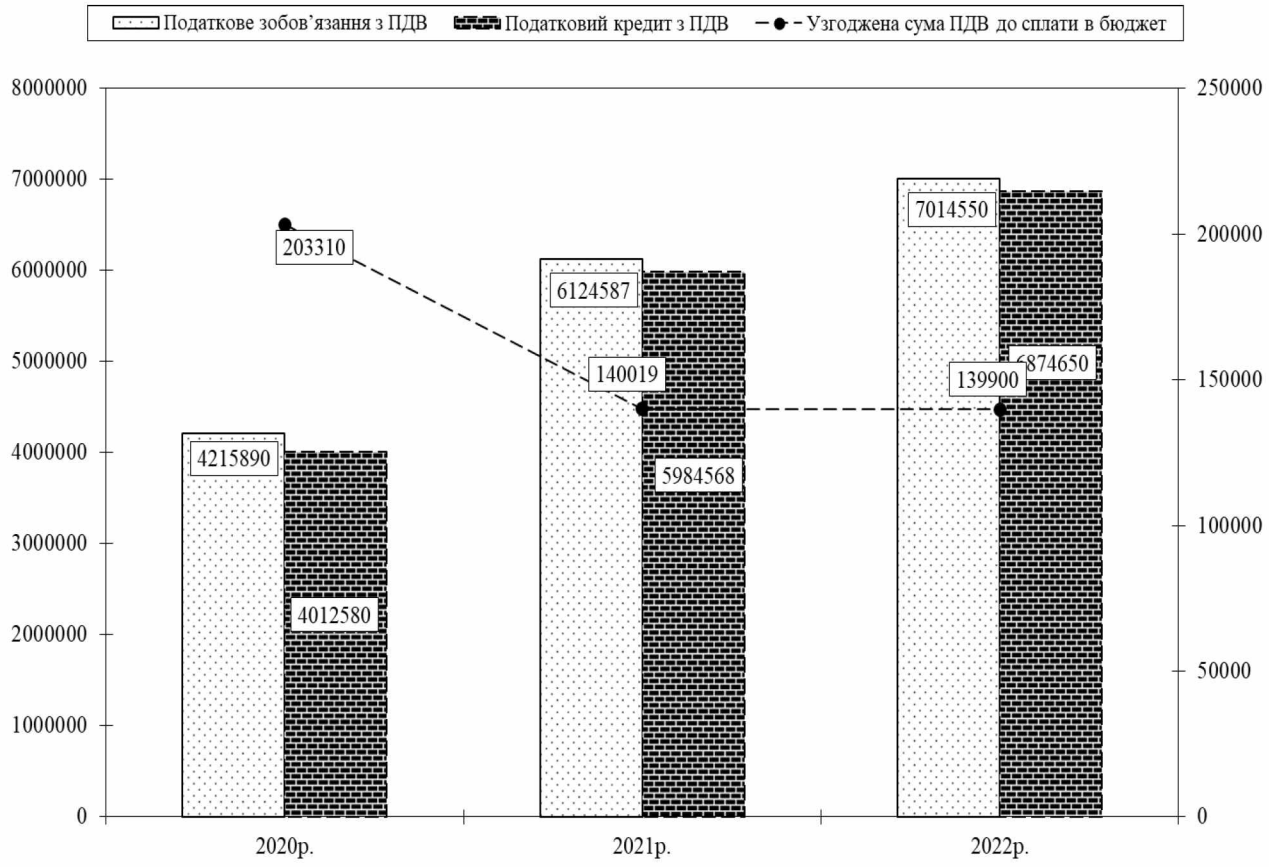

Рис. 2.11. Динаміка розрахунків по ПДВ у ХХХ, 2020 – 2022 рр.

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

Суми податку обчислюються платниками податку, зокрема ХХХ, та податковими агентами самостійно щокварталу з одночасним формуванням відповідної звітності – Податкової декларації екологічного податку. 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 ви-

значати 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. 2.12).

Таблиця 2.12

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	15784,52	5694,64	10089,88
II квартал	15784,52	5694,64	10089,88
III квартал	15784,52	5694,64	10089,88
IV квартал	15784,52	5694,64	10089,88
Всього за 2020 р.	63138,08	22778,56	40359,52
I квартал	18504,81	6452,78	12052,03
II квартал	18504,81	6452,78	12052,03
III квартал	18504,81	6452,78	12052,03
IV квартал	18504,81	6452,78	12052,03
Всього за 2021 р.	74019,24	25811,12	48208,12
Відхилення (+, -) 2021 р. від 2020 р. абсолютне	+10881,16	+3032,56	+7848,60
Відхилення (+, -) 2021 р. від 2020 р., відносне, %	+17,2	+11,7	+19,4
I квартал	22158,96	6012,33	16146,63
II квартал	22158,96	6012,33	16146,63
III квартал	22158,96	6012,33	16146,63
IV квартал	22158,96	6012,33	16146,63
Всього за 2022 р.	88635,84	24049,32	64586,52
Відхилення (+, -) 2022 р. від 2021 р. абсолютне	+14616,60	-1761,80	+16378,40
Відхилення (+, -) 2022 р. від 2021 р., відносне, %	+19,7	-6,8	+34,0

Проведені в табл. 2.12 розрахунки вказують на 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 10881,16 грн або 17,2 %. За наступні два роки загальна тенденція не змінилась – сума нарахованого екологічного податку зросла на

14616,60 грн, або на 19,7 %. Крім того, слід наголосити на наявності двох напрямів нарахування цього податку, з яких, при загалом протилежних тенденціях зміни, домінуючий вплив на загальні зміни мала та їх частина, яка стосувалась платежу за розміщення відходів у спеціально відведених для цього місцях.

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

РОЗДІЛ 3
ПЕРСПЕКТИВИ УДОСКОНАЛЕННЯ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ АГРАРНИХ ПІДПРИЄМСТВ

3.1. Використання досвіду зарубіжних країн для покращення податкових відносин в аграрній сфері

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 пільг 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 порізному. 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 сільськогосподарських 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, зокре-

ма 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. 1.1).

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.

Таблиця 3.1

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

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 най

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

У Білорусії спеціальний режим оподаткування податком на додану вартість застосовується з метою розвитку агропромислового комплексу. На підприємстві податок на додану вартість розраховується лише за умови подальшого використання на розвиток виробництва. Ставка податку зменшена з 18 % до 9 %, натомість на несільськогосподарську продукцію ПДВ нараховується за ставкою 20 % [38].

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 сільського господарства, сільськогосподарські машини, трактори та інструменти.

Узагальнюючи і проаналізувавши особливості втілення механізмів оподаткування сільськогосподарських виробників у країнах з розвиненою 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 ви-

трат, визначення окремих категорій платників), рівень оподаткування сільськогосподарських товаровиробників є значно нижчим, ніж виробників інших галузей. Варто наголосити на високій ефективності застосування у сфері АПК 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, галузі АПК, 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.

3.2. Напрями оптимізації механізмів оподаткування сільськогосподарських товаровиробників

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

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.

Рис. 3.1. Структурно-логічна схема здійснення податкового планування

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 роз-

рахунок податкового навантаження на найближчий рік (короткострокове планування), та розробку податкового календаря;

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

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

ХХХ відноситься до тих господарюючих суб'єктів які використовують податкове планування, лише фрагментарно. 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.

Розрахункові дані табл. 3.1 свідчать про нестабільні тенденції зміни в обсягах визначених за досліджуваний період 2020 – 20212рр., що обумовлено, в першу чергу, законодавчими нововведеннями в механізмах справляння ПДВ та єдиного податку (IV група), а також безумовно наслідками воєнного стану, який є в країні.

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.

Таблиця 3.1

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

Період	Назва податку або збору	
	Податкове зобов'язання з ПДВ (підлягає сплаті до бюджету)	Єдиний податок (IV група)
2020 р.	203310	1782846,59
2021 р.	140019	2087818,70
Темп зміни значення показники 2021 р. до 2020 р., %	-31,1	+17,1
2022 р.	139900	2338695,70
Темп зміни значення показники 2022 р. до 2021 р., %	-0,1	+12,0
Прогнозна сума податку на 2023 р.	153190,5	2591274,8
Прогнозний темп зміни значення показники 2023 р. до 2022 р., %	+9,5	+10,8

*станом на початок наступного року

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

В свою чергу, зростання розмірів податкового зобов'язання з ПДВ, поряд із щорічним зростання цін і масштабів здійснення досліджуваним підприємством операцій купівлі-продажу слід прогнозувати досить в значному обсязі зважаючи на відміну спеціального режиму оподаткування ПДВ для діяльності в сфері сільського господарства. За таких умов планується збільшення надходжень від сплати єдиного податку (IV група) на 10,8 %, а також збільшення сум податкових зобов'язань з ПДВ на 9,5 %, що підтверджує табл. 3.1.

Однак, для платіжного календаря не достатньо визначити річну суму податків. Оскільки це не дає змогу чітко зрозуміти в який період даному господарюючому суб'єкту потрібно будуть додаткові кошти на сплату податків. Також важливим є розподілення цієї суми в розрізі звітних періодів за які дані податки сплачуються з урахування законодавчих вимог до сплати податків (в частині єдиного (фіксованого сільськогосподарського податку) та тенденцій в сплаті за останні три роки (в частині податкового зобов'язання з ПДВ) (табл. 3.2).

Таблиця 3.2

Податковий платіжний календар ХХХ на 2023 рік

Показник	Вид податкового платежу	
	Податок на додану вартість	Єдиний податок (IV група)
Прогнозована річна сума податку	153190,5	2591274,8
в т. ч. I квартал	10400,5	259127,48
- січень	1605,5	X
- лютий	3500	X
- березень	5295	X
в т. ч. II квартал	27070	259127,48
- квітень	6000	X
- травень	10540	X
- червень	10530	X
в т. ч. III квартал	71629	1295637,42
- липень	21380	X
- серпень	23129	X
- вересень	27120	X
в т. ч. IVквартал	44091	777382,42
- жовтень	19875	X
- листопад	15112	X
- грудень	9104	X

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

ВИСНОВКИ

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

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

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

3. Досліджуване ХХХ з моменту свого створення і до нинішнього часу використовувало спеціальний режим оподаткування сільськогосподарських товаровиробників, сплачуючи єдиний податок (IV група) ,а до 2015 р. фіксований сільськогосподарський податок. Одночасно з ним підприємство виступало платником податку на додану вартість та інші податки і збори, зокрема: орендну плату за земельні ділянки державної та комунальної власності, екологічний податок, податок на доходи фізичних осіб, який підприємство сплачує за рахунок доходів виплачуваних ним своїм найманим працівникам, виконуючи роль податкового агента.

4. Аналіз нарахування і сплати податку на доходи фізичних осіб на досліджуваному підприємстві вказує на стабільні тенденції зміни сумарних розмірів доходів виплачених податковим агентом, в ролі якого виступає ХХХ, як своїм найманим працівникам, так і особам, які є власниками частки підприємства, во-

лодіючи майновими та земельними паями та самозайнятим особам, що виконують роботи та надають послуги підприємству. Причому така тенденція є, загалом, стабільно зростаючою, як по абсолютних, так і по відносних загальнорічних розмірах. В той же час, аналогічною є тенденція зміни розмірів нарахованого податку на доходи фізичних осіб за останні три роки.

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

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

7. 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 на-вантаження та податкового платіжного календаря підприємства на найближчу перспективу.