

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

Пояснювальна записка

до кваліфікаційної роботи
на здобуття ступеня вищої освіти Магістр

на тему: «Сучасний стан та перспективи удосконалення прямого оподаткування
сільськогосподарських товаровиробників»

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

Полтава - 2021 року

ЗМІСТ

	ст.
Вступ.....	3
Розділ 1. Теоретичні аспекти організації та функціонування системи прямого оподаткування.....	7
1.1. Економічна сутність та роль податків в господарській діяльності суб'єктів підприємництва.....	7
1.2. Теоретичні та методичні засади формування та розвитку податкових відносин в аграрній сфері.....	13
Розділ 2. Сучасна практика та прагматика прямого оподаткування сільськогосподарських товаровиробників.....	17
2.1. Оцінка досягнутого рівня справляння прямих податків в спеціальних умовах діяльності аграрних підприємств.....	17
2.2. Фінансовий механізм оподаткування доходів фізичних осіб отриманих від аграрних підприємствами.....	27
Розділ 3. Шляхи удосконалення системи прямого оподаткування сільськогосподарських товаровиробників.....	32
3.1. Розвиток податкове планування та управління механізмами прямого оподаткування фізичних та юридичних осіб.....	32
3.2. Перспективи оптимізації діючої практики та прагматики оподаткування аграрних товаровиробників.....	39
Висновки.....	45

ВСТУП

Актуальність теми. Податки – це найдавніша форма фінансових відносин між державою і членами суспільства. Прямі податки є вагомим фінансовим регулятором соціально економічних процесів. Вони є не лише важливим джерелом формування бюджетних ресурсів держави, але й важливим інструментом державного регулювання доходів платників, інвестицій, нагромадження капіталу, ділової активності, сукупного споживання та інших важливих чинників цілісності, стабільності та розвитку суспільства. Формування ефективної системи прямого оподаткування потребує врахування при її побудові ключових детермінант, взаємообумовлений вплив яких на реалізацію податкових зобов'язань визначає рівень паритетності інтересів держави та платників податків.

Сучасна фіскальна політика у сільському господарстві не є ефективною внаслідок безсистемного використання стимулюючих властивостей податкового механізму, що призвело до деформації структури аграрного виробництва та порушення конкурентного середовища, суттєвої варіативності рівня податкового навантаження на товаровиробників різних форм господарювання і виробничої спеціалізації, відсутності джерел наповнення місцевих бюджетів. Тому нині особливого значення набувають питання формування ефективного механізму прямого оподаткування, який би відображав тенденції розвитку економічних процесів у сільському господарстві, враховував специфіку діяльності різних організаційно-правових форм господарювання та виробничої спеціалізації, відповідав наявному податковому потенціалу і забезпечував виконання податками фіскальної та регулюючої функцій.

Питання прямого оподаткування сільськогосподарських виробників входять в коло наукових інтересів багатьох вчених. Зокрема, даній проблематиці присвячено праці вітчизняних вчених В. Андрущенка, В. Вишневського, М. Дем'яненка, Д. Деми, А. Крисоватого, М. Кучерявенка, П. Лайка, І. Лукінова, І. Луніної, А. Поддєрьогіна, А. Соколовської, Л. Тулуша, В. Федосова та інших, а також зарубіжних науковців, а саме І. Буздалова, А. Вагнера, О. Єгеревої, С. Ко-

рюнова, І. Озерова, У. Петті, Д. Рікардо, А. Сміта, М. Тургенєва та інших.

Незважаючи на достатній рівень розробленості податкової проблематики, питання щодо напрямів реформування системи прямого оподаткування у сільському господарстві не набули остаточного вирішення, що свідчить про актуальність теми кваліфікаційної роботи та її практичну цінність.

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. Мету кваліфікаційної роботи визначено в напрямку дослідження теоретико-методологічних та практичних аспектів механізму прямого оподаткування підприємств та пошук шляхів його вдосконалення в сучасних умовах.

Для досягнення поставленої мети, виконуються наступні завдання; 1) визначити економічну сутність податків, їх функції та принципи; 2) узагальнити теоретичні засади формування системи прямого оподаткування, визначити її складові та принципи побудови, окреслити етапи й виявити тенденції розвитку системи прямого оподаткування аграрного сектору; 3) узагальнити зарубіжний досвід податкового регулювання сільськогосподарського виробництва, визначити основні положення, що можуть бути використані в процесі реформування системи прямого оподаткування аграрного сектору України; 4) аналітично оцінити стан прямого оподаткування окремого підприємства та його працівників; 5) обґрунтувати напрями оптимізації податкового навантаження на підприємстві в частині сплати прямих податкових платежів крізь призму ефективного управління в податковій сфері тощо.

Предмет і об'єкт дослідження. Об'єктом дослідження є фінансовий механізм прямого оподаткування сільськогосподарських товаровиробників..

Предмет дослідження є теоретико-методичні засади формування та практичні аспекти функціонування системи прямого оподаткування суб'єктів підприємницької діяльності в аграрному секторі.

Методи дослідження. У роботі використані наступні методи наукових досліджень: абстрактно-логічний (уточнення сутності податків); узагальнення (вивчення світового досвіду втілення податкової політики на сільськогосподарських підприємствах); розрахунково-конструктивний (оцінка діючого режиму оподаткування та дослідження стану податкової політики підприємства); порівняння (співставлення розмірів податкового навантаження у розрізі років та за різними системами оподаткування); графічний (побудова діаграм); прогнозний (розрахунок прогнозного податкового навантаження на наступний рік та складання платіжного податкового календаря).

Інформаційна база. Теоретичну базу кваліфікаційної роботи становлять наукові праці класиків світової економічної і фінансової думки, теоретичні висновки, узагальнення і розробки сучасних зарубіжних та вітчизняних учених-економістів, провідних фахівців з впровадження та реалізації системи прямого оподаткування сільськогосподарських товаровиробників. Базою для виконання кваліфікаційної роботи виступало приватне акціонерне товариство ХХХ (далі ХХХ) зокрема матеріали, що включають відповідну фінансову, статистичну та податкову звітність.

Наукова новизна та практичне значення одержаних результатів. В кваліфікаційній роботі набуло подальшого розвитку дослідження щодо удосконалення процесу прямого оподаткування підприємства крізь призму вибору найбільш ефективного режиму оподаткування на засадах вдосконалення практики податкового планування та покращення відносин з фіскальними органами. Практичне значення одержаних результатів полягає в тому, що висновки і пропозиції кваліфікаційної роботи можуть бути використані у діяльності підприємств аграрної сфери для оптимізації механізмів прямого оподаткування і підтверджується Відгуком досліджуваного підприємства.

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

Апробація результатів дослідження. Результати дослідження доповідалися й одержали позитивну оцінку на: науково-практичній конференції студентів за результатами проходження виробничих та технологічних практик по спеціальностях [„Сучасний стан і перспективи вдосконалення практичної підготовки студентів факультету обліку та фінансів”] (м Полтава, 2020), VI всеукраїнській науково-практичній конференції молодих вчених [„Наукове забезпечення розвитку національної економіки: досягнення теорії та проблеми практики”] (м Полтава, 2020), всеукраїнській науково-практичній конференції [„Економіка, управління ,фінанси: національні особливості та світові тенденції”] (м. Київ, 2021 р.)

Публікації. За результатами досліджень в дипломній роботі опубліковано 3 наукових праці загальним обсягом 0,39 др. арк.

Структура та обсяг кваліфікаційної роботи. Кваліфікаційна робота складається з вступу, трьох розділів, висновків, додатків, списку використаних джерел, що нараховує 57 найменувань, містить 16 таблиць, 7 рисунків, 19 додатків. Основний зміст кваліфікаційної роботи викладено на 55 сторінках друкованого тексту.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ОРГАНІЗАЦІЇ ТА ФУНКЦІОНУВАННЯ СИСТЕМИ ПРЯМОГО ОПОДАТКУВАННЯ

1.1. Економічна сутність та роль податків в господарській діяльності суб'єктів підприємництва

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

Дослідження природи податків фінансова наука проводить у сфері вчення про державу. Відомо, що з виникненням держави й державного апарата починається формування системи перерозподільчих відносин (розподіл уже розподіленого ВВП), що з розвитком товарно- грошових відносин виступає, як правило, у грошовій формі. Основним методом перерозподілу ВВП є пряме вилучення державою певної частини внутрішнього валового продукту для формування цільових централізованих фінансових ресурсів, що й становить сутність оподаткування.

Складності розгляду природи податків полягають у тому, що податки – це одночасно економічне, господарське й політичне явище, на що ще в XIX столітті вказував російський економіст М. М. Алексеєнко [1, с. 25].

Певний внесок у розвиток науки про податки вніс представник англійської класичної політекономії А. Сміт, який виділив п'ять принципів оподаткування, а також він виступав проти непрямих податків, які зменшують обсяги споживання [52].

Вагомий внесок у розвиток природи податків зробив Д. Рикардо, який вважав, що „податки, як обов'язкові платежі, вилучаються державою частково для покриття державних видатків, частково для покриття суспільних потреб” [50].

Тобто відзначає крім фіскального характеру податків їхню розподільчу функцію.

На відміну від них Е. Сакс обґрунтував податок на чисто економічних явищах. Він казав: „Держава задовольняє певні потреби особи, а особа, у свою чергу, за це оплачує їй повну суму коштів у вигляді податків” [34, с.64]. Таким чином, визначення податків базується на понятті обміну між державою й фізичною і юридичною особою.

Певний внесок у розвиток теорії податків зробили представники шведської школи – К. Віксель і Е. Ліндаль, які вважали, що головною проблемою оподаткування є досягнення справедливості [34, с.42].

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

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

Швейцарський мислитель Ж. Сісмонді вбачає у податках потужний важіль соціального регулювання. Він був упевнений, що саме цей перерозподільний механізм може привести до поліпшення становища громадян. На цій підставі він обґрунтував необхідність скорочення непрямих податків, встановлення неоподаткованого мінімуму, та запровадження прогресії в оподаткуванні. Однак, вже у другій половині XIX ст. провідний французький економіст П. Леруа-Больє виступає категорично проти прогресивного оподаткування. Він

заперечує можливість ефективного господарювання держави та визначає великий капітал єдиним рушієм економічного прогресу, а тому не сприймає прогресивну шкалу податків, захищаючи інтереси великих капіталістів.

Найбільший успіх у цьому напрямку в другій половині XX століття досягла група американських економістів під керівництвом А. Лаффера. Згідно з теорією А. Лаффера існує гранична ставка, перевищення якої матиме своїм наслідком як скорочення офіційного сектору економіки, так і різке падіння доходів бюджету [24].

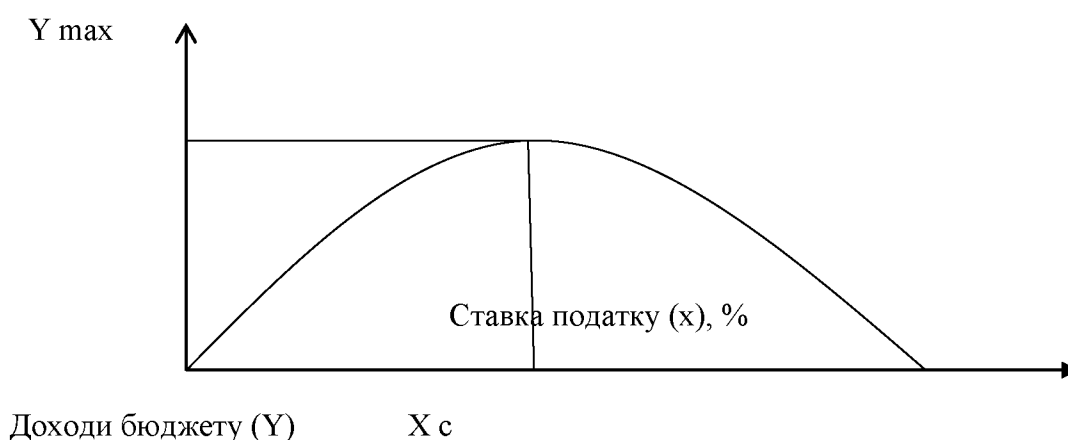


Рис. 1.1. Крива Лаффера

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

На думку Лаффера, податкові надходження до бюджету знижуються після точки Y , адже більш високі податкові ставки стримують економічну активність, а доходи в бюджет скорочуються. Професор Лаффер спробував теоретично довести, що при ставці податку більше 50 % різко знижується ділова активність фірм і населення в цілому. Необхідно знайти такий рівень податкової ставки, за якої надходження в бюджет будуть найбільшими. Світовий досвід свідчить, що найбільший ефект дає податкова ставка на рівні 30–35 %.

У працях вітчизняних економістів даються різні визначення податків. Зокрема зазначено, що „податки” – частина національного доходу, що вилучається

ся державою у населення через позаекономічний та економічний примус здебільшого на еквівалентній основі з метою виконання її соціально-економічних, політичних, правових функцій та встановлення військових цілей.

М. Шаповал характеризує податки як „обов’язкові платежі, що їх встановлює держава для юридичних та фізичних осіб з метою формування централізованих фінансових ресурсів, які забезпечують фінансування державних витрат” [59].

Подмарьов О. Ю. відзначає, що „податки – особлива сфера виробничих відносин, а також найважливіший економічний важіль, що регулює взаємовідносини між юридичними й фізичними особами та державою в умовах ринку” [46].

Проте більшість авторів традиційне тлумачення сутності податків розглядає як суто економічну категорію. Так, В. В. Лащак вважає, що податки мають не лише характер грошових відносин, а й відтворюють процес примусового відчуження частки доходів, односторонній рух вартості без еквівалентного обміну. Таке твердження сприймається як теорія суспільних благ, згідно з якою через механізм оподаткування здійснюється оплата суспільних благ державного походження, тобто, відбувається обмінна операція ринкового типу за схемою податки – блага, що не має під собою жодних підстав [32].

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

Без чіткого визначення терміну „податок” неможливо правильно й одностанітно застосовувати норми законодавства, що регулюють порядок установлення й стягнення податкових платежів, та визначають обсяг повноважень і компетенцію податкових органів, неможливо, зокрема, правильно встановити фінансову відповідальність за порушення строків оплати обов’язкових платежів.

Розглянуті інтерпретації викликають бажання запропонувати власну дефініцію: податки – частина приватних ресурсів, в обмін на блага цивілізованого

існування, наявні, одержані або ті, що стануть доступними у майбутньому, передана громадянами у розпорядження держави у формі грошових внесків. Отже, в нашому розумінні поняття податки включає відносини власності, а також чинник часу і перерозподілу ресурсів між минулими, нинішніми і майбутніми поколіннями.

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

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

І знову прослідковується невідповідність між задуманим та втіленим, з боку держави це знову один із методів стимулювання до збільшення прибутковості підприємств, але зважаючи на нестійку економічну ситуацію в країні ті ж підприємства будуть здебільшого сплачувати більші податки а ніж повинні, що означає більші витрати і зменшення прибутковості, а отже це повністю не відповідає поставленим цілям держави. Але все ж таки держава покращує становище підприємств зменшенням податкових ставок по найпоширеніших і найчастіше сплачуваних податках таких як податок на додану вартість та податок на прибуток. Що в ідеї повинно забезпечити не тільки зменшення податкового навантаження на суб'єкти господарювання а й збільшити податкові надходження до бюджету шляхом виведення з тіні деякої частини підприємств [13].

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

фінансово-господарської діяльності підприємства.

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

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

Підприємство в більшій або меншій мірі може варіювати впливом держави у вигляді податків з нього, це так звана податкова політика підприємства в вузькому її змісті. Повністю звільнитися від впливу державного контролю суб'єктам господарювання не можливо, але зменшити його – так [10].

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

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

Отже враховуючи особливості політики нашої країни можна говорити, що податки в мають перш за все фіскальне значення для підприємств, і держава

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

1.2. Теоретичні та методичні засади формування та розвитку податкових відносин в аграрній сфері

Оподаткування є важливим елементом організаційно-економічного механізму функціонування сільськогосподарських підприємств, завдяки якому держава має змогу акумулювати фінансові ресурси, необхідні для реалізації своїх завдань. Податки, виконуючи низку функцій, надають державі можливість сприяти створенню належних умов для діяльності суб'єктів господарювання.

Сучасна фіскальна політика у сільському господарстві не є ефективною внаслідок безсистемного використання стимулюючих властивостей податкового механізму, що призвело до деформації структури аграрного виробництва та порушення конкурентного середовища, суттєвої варіативності рівня податкового навантаження на товаровиробників різних форм господарювання і виробничої спеціалізації, відсутності джерел наповнення місцевих бюджетів. Тому нині особливого значення набувають питання формування ефективного механізму прямого оподаткування, який би відображав тенденції розвитку економічних процесів у сільському господарстві, враховував специфіку діяльності різних організаційно-правових форм господарювання та виробничої спеціалізації, відповідав наявному податковому потенціалу і забезпечував виконання податками фіскальної та регулюючої функцій.

В умовах трансформаційних перетворень в галузі АПК, серед питань, що

потребують наукового обґрунтування, особливого значення набувають питання формування механізму прямого оподаткування.

Загальновідомо, що сільськогосподарські підприємства в Україні оподатковуються за двома системами оподаткування незалежно від форми власності: на загальних засадах і за спрощеною системою оподаткування. Оподаткування сільськогосподарських товаровиробників на загальних засадах передбачає сплату податків, зборів та інших обов'язкових платежів підприємством як суб'єктом господарювання на підставі чинного законодавства.

З метою досягнення максимальної ефективності реформування податкової системи механізм оподаткування сільськогосподарських підприємств України слід розглядати як комплексне поняття, яке передбачає окремі підходи щодо вдосконалення прямого оподаткування сільськогосподарських товаровиробників.

Із запровадженням фіксованого сільськогосподарського податку (ФСП) у 1999 р., як зауважує О. Непочатенко надавалось право вибору сплати даного податку як коштами, так і натуральними поставками, що сприяло своєчасним розрахункам з бюджетом. Однак потрібно наголосити й на тому, що на початку функціонування ФСП у платників виникали певні труднощі з визначенням кількості продукції, яка поставлялась у рахунок його сплати. Так, діючим на той час законодавством передбачалось, що кількість сільськогосподарської продукції з одного гектара угідь визначається на початку року і не підлягає коригуванню у зв'язку зі зміною на неї ціни. Проте механізму визначення кількості сільськогосподарської продукції, яка мала постачатись у рахунок ФСП, ще не було розроблено [38].

Водночас починаючи з 2004 р., з метою недопущення зловживань у сфері справляння ФСП та зменшення кількості випадків несанкціонованого користування пільгами, мінімальну одержану від реалізації сільськогосподарської продукції частку доходу, необхідну для набуття (підтвердження) статусу платника ФСП, було збільшено до 75%, а з 2005 р. стало неможливим зареєструватися платником цього податку в момент створення підприємства. Серйозні зміни то-

ркнулися переліку податків, у рахунок яких сплачувався ФСП в той час: його було скорочено з 12 до 6 податків, серед яких дійсно обтяжливим для товаровиробників може бути тільки один – 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 ФСП. Саме він, став більш уніфікованим законодавчим документом, у якому зібрано і доопрацьовано всі основні положення та нормативні документи якими регламентувалась сплата ФСП. З прийняттям Податкового кодексу України було скорочено кількість податків і зборів в рахунок яких сплачується ФСП. Сьогодні цей податок замінює такі податки і збори (обов'язкові платежі): податок на прибуток підприємств; земельний податок (крім земельного податку за земельні ділянки, що не використовуються для ведення сільськогосподарського товаровиробництва); збору за спеціальне використання води; збору за проведення деяких видів підприємницької діяльності (у частині проведення торговельної діяльності). У кодексі збережено „критерій 75%” частки сільськогосподарського товаровиробництва, який дає права переходу на сплату ФСП.

Діючий, на сьогодні, спеціальний податковий режим – єдиний (фіксований сільськогосподарський) податок (Є(ФС)П) не враховує тенденцій розвитку економічних процесів в галузі та не виконує основних функцій податків – фіскальної та регулюючої, тому на сучасному етапі реструктуризації податкових відносин постає необхідність у формуванні оптимальної за структурою та змістом системи прямого оподаткування сільськогосподарських товаровиробників.

Необхідність продовження трансформаційних процесів в аграрному секторі економіки України вимагає вирішення питань оптимізації системи прямого оподаткування. Принциповою вихідною умовою побудови ефективної системи прямого оподаткування є два положення: перше – вона повинна максимально враховувати специфіку та тенденції розвитку аграрного виробництва; друге – бути складовою загальнодержавної системи оподаткування і відповідати її принципам.

Узагальнюючи існуючу думку фахівців в даній сфері зауважимо, що вид-

но, що за кількістю податків, які має сплатити сільськогосподарський товаровиробник, більш вигідним для застосування є єдиний (фіксований сільськогосподарський) податок (Є(ФС)П). Однак, негативним моментом такого оподаткування є неможливість врахування збитків виробника, отриманих внаслідок неврожаю або низьких закупівельних цін. Тобто, не дивлячись на результати господарської діяльності, аграрне підприємство на протязі року має сплатити повну суму фіксованого сільськогосподарського податку до бюджету, тим самим збільшуючи свої збитки. В даному випадку від'ємний результат діяльності не буде враховуватись у майбутньому при нарахуванні та сплаті інших податкових зобов'язань.

У разі застосування загальної системи оподаткування такі збитки враховуватимуться у наступному податковому періоді при сплаті податку на прибуток, що є позитивним для сільгоспвиробників. Також плюсом в цій системі оподаткування є можливість зменшити податкові зобов'язання з податку на прибуток на суму сплаченого податку на землю. Водночас сам по собі податок на землю є значним податковим тягарем для аграрного підприємства.

З вищенаведеного можна зробити висновок, що застосування спеціального режиму оподаткування для сільгоспвиробників у разі отримання ними у кінцевому результаті прибутку є більш вигідним ніж сплата податків за загальною системою, однак у разі отримання збитків – податкове стимулювання розвитку сільського господарства не діє.

РОЗДІЛ 2

СУЧАСНА ПРАКТИКА ТА ПРАГМАТИКА ПРЯМОГО ОПОДАТКУ- ВАННЯ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ТОВАРОВИРОБНИКІВ

2.1. Оцінка досягнутого рівня справляння прямих податків в спеціальних умовах діяльності аграрних підприємств

Сучасний економічний аналіз має певні відмінності від традиційного аналізу фінансово-господарської діяльності. Посилилась залежність фінансового стану господарського об'єкту від зовнішніх економічних процесів, надійності контрагентів (постачальників і покупців), ускладнення організаційно-правових форм функціонування. В результаті інструментарій сучасного економічного аналізу розширюється за рахунок нових прийомів і засобів, які дозволяють враховувати ці явища.

XXX створене та діє на підставі норм Цивільного кодексу України та інших актів законодавства у відповідності до рішення учасників товариства. З метою проведення аналізу фінансового стану XXX слід розглянути сукупність показників, що характеризують: майновий стан, фінансову стійкість, ліквідність та платоспроможність, фінансові результати і рентабельність, ділову активність підприємства, дебіторську та кредиторську заборгованість підприємства. Розрахунок даних показників здійснюється на основі інформації з річної фінансової звітності (додатки: А, Б, В).

Фінансова стійкість XXX, як і інших господарюючих суб'єктів залежить від розміщення його активів та джерел формування капіталу і характеризується, насамперед, співвідношенням між обсягами власного капіталу і зобов'язань. Виконані розрахунки (табл. 2.1, додаток Г) свідчать про загальне зниження до цього достатньо високого рівня фінансової стійкості XXX за показниками структури джерел формування капіталу. Так, фактичне значення коефіцієнта автономії вказує на те, що на кінець 2020 року питома вага власного капіталу у валюті балансу становить 43,1 %, що на 4,2 пункти нижче порівняно з 2018 ро-

ком, однак на 1,5 пункти вище порівняно з 2019 р. Коефіцієнт концентрації залученого капіталу відповідно збільшився з 0,527 до 0,584, а потім зменшився до 0,569 і свідчить про загальне зростання рівня залежності від кредиторів.

Окремо, негативну динаміку показників фінансової стійкості підтверджують розрахунки здійснені в табл. 2.2 (додаток Д).

За результатами розрахунків проведених в табл. 2.2 відмічаємо факт одночасно зменшення за 2018 – 2020 рр., як запасів ХХХ, так і його власних оборотних коштів при стабільному прирості короткострокових кредитів. При цьому, випереджаючи у відносному виразах, темпи зменшення саме власних оборотних коштів обумовили незмінність кризового типу фінансової стійкості підприємства за останні три роки.

Оцінка майнового стану ХХХ, що є важливим напрямом загальної оцінки його фінансового стану можливо здійснити на основі вивчення інформації бухгалтерського балансу. Детальне вивчення складу та структури активів підприємства вимагає їх оцінку та поділ за різними класифікаційними напрямками, серед яких характер обороту, форма активів, сфера розміщення та джерела (табл. 2.3, додаток Е).

Розрахункові дані свідчать про зміни майнового потенціалу підприємства в позитивному напрямку. Так за період 2018 – 2020 років загальна вартість майна ХХХ збільшилась з 19816,0 тис. грн до 26361,6 тис. грн. Дане зростання забезпечив, одночасно приріст вартості, як необоротних так і оборотних активів підприємства.

Визначення джерел формування капіталу підприємства є важливою складовою аналізу фінансового стану підприємства (табл. 2.4, додаток Ж).

Дані табл. 2.4 підтверджують факт зростання загальної величини капіталу ХХХ за період 2018 – 2019 років на 4180 тис. грн, або на 21,1 %. Таке зростання обсягів пасивів підприємства забезпечив, переважним чином, приріст зобов'язань. За період наступних 2019 – 2020 рр. капітал знову збільшився, однак приріст уповільнився до 2365,6 тис. грн, (9,9 %), і відбулося це вже, навпаки, в значній мірі, під впливом приросту власного капіталу підприємства.

Поточна ліквідність свідчить про рівень платоспроможності підприємства на найближчий період часу, а перспективна – є прогнозом платоспроможності на основі порівняння майбутніх надходжень і платежів (табл. 2.5).

Таблиця 2.5

Відносні показники платоспроможності ХХХ, 2015 – 2017 рр.

Показники	2015 р.	2016 р.	2017 р.	Відхилення (+,-) 2017 р. від 2015 р.
Коефіцієнт абсолютної ліквідності	0,009	0,023	0,006	-0,003
Коефіцієнт швидкої ліквідності	0,060	0,094	0,256	+0,196
Загальний коефіцієнт ліквідності	1,904	1,764	1,356	-0,548

Як свідчать дані таблиці ХХХ має дуже обмежені можливості для погашення поточних зобов'язань за рахунок високоліквідних оборотних активів та загальну нестабільну динаміку ліквідності та платоспроможності за даними відносними критеріями

Оцінка фінансових результатів є одним із найважливіших напрямів оцінки ефективності виробничо-фінансової діяльності підприємств (табл. 2.6, додаток 3). Результат такої оцінки свідчить про негативний момент в діяльності ХХХ, що полягає в нестабільності його фінансових результатів за останні три роки. Так, величина чистого прибутку на підприємстві за період 2018 – 2019 рр. зменшилась з 881,5 тис. грн до 611,1 тис. грн, або на 270,4 тис. грн. За наступні два роки ситуація змінилась і негативні тенденції перетворились на позитивні – фінансові результати діяльності ХХХ значно покращились. Так, вже згаданий розмір чистого прибутку збільшився більше ніж вдвічі (на 867,5 тис. грн) і встановився на рівні 1478,5 тис. грн.

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

З прийняттям незалежності сільськогосподарські підприємства в Україні

оподатковувалися на загальних підставах. До липня 1997 р. вони мали єдину пільгу щодо податку на прибуток в частині прибутку, який було отримано від виробництва продукції сільського господарства та продуктів переробки. На той час з боку держави підтримка сільськогосподарських товаровиробників була обмеженою, мали місце дефіцит кредитних ресурсів і зростаючий рівень податкового навантаження, що призводило до погіршення фінансової діяльності сільськогосподарських підприємств.

Одним із методів зупинення спаду, здійснення підтримки, стабілізації сільськогосподарського виробника, забезпечення продовольчої безпеки держави, нарощування агропромислового виробництва стало введення, Законом України „Про фіксований сільськогосподарський податок” від 17.12. 1998 р. №320-XI такої альтернативної системи оподаткування як фіксований сільськогосподарський податок (далі – ФСП). Платниками фіксованого податку було визначено сільськогосподарські підприємства різних організаційно-правових форм (колективні і державні сільськогосподарські підприємства, акціонерні товариства, агрофірми, селянські (фермерські) господарства та інші виробники сільськогосподарської продукції, що здійснюють діяльність з виробництва, переробки і збуту сільськогосподарської продукції.

Ставка фіксованого податку встановлювалася по областях з кожного гектара сільськогосподарських угідь у процентному співвідношенні до їх грошової оцінки, проведеної за станом на 1 липня 1995 р., згідно з Методикою, затвердженою Кабінетом Міністрів України, у таких розмірах: для ріллі, сінокісних угідь і пасовищ – 0,5; для багаторічних насаджень – 0,3; для земель водного фонду – 1,5 відсотка грошової оцінки одиниці площі ріллі.

В 2004 р. саме реакцією законодавців на постійно зростаючу кількість зловживань у сфері оподаткування фіксованим сільськогосподарським податком було підвищення мінімальної частки доходу (від реалізації продукції), що необхідна для отримання статусу платника цього податку з 50 % до 75 % (додаток І).

В 2005 р після продовження дії фіксованого сільськогосподарського по-

датку у механізмі його справляння сталися деякі зміни, а саме: до кола платників приєдналися рибницькі, рибальські, риболовецькі господарства, які займаються розведенням, вирощуванням та виловом риби у внутрішніх водоймах (озерах, ставках, водосховищах); з 12 податків, у рахунок яких сплачувався фіксований сільськогосподарський податок, залишилось 6 і одночасно з'являлася необхідність сплачувати збір на обов'язкове пенсійне страхування визначали окремо за спеціальною ставкою від об'єкта оподаткування і сплачували за всіх працівників.

На початку 2015 в податковому законодавстві, яке обслуговує сільськогосподарську галузь сталися суттєві зміни. Так в Україні зменшується кількість податків: з 22 до 9. Деякі податки не скасовані повністю, а лише трансформовані за принципом „два в одному”, саме така трансформація відбулася з фіксованим сільськогосподарським податком, котрий відтепер став четвертою групою єдиного податку. В той же час, вагомим змін зазнала база оподаткування – нормативна грошова оцінка сільськогосподарських угідь. Починаючи з 2015 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. Кумулятивне значення коефіцієнта індексації нормативної грошової оцінки земель з 1995 р. станом на 1 січня 2015 р. становило 3,997.

Разом із значним зростанням бази оподаткування були переглянуті та збільшені розміри ставок єдиного податку для аграріїв, котрі вирости втричі. Важливим є те, що у цьому році змінено порядок сплати єдиного податку четвертої групи. Так, сплата єдиного податку четвертої групи здійснюється щоквартально у тих же відсотках.

Законодавчі нововведення на початок 2016 р. знову змінили окремі положення в механізмі справляння єдиного податку сільськогосподарськими товаровиробниками. По-перше, знову зросли ставки податку. Відтепер їх розмір збільшено в 1,8 рази. По-друге, знову проіндексованого нормативну грошову

оцінку сільськогосподарських угідь, що є базою для обчислення податку з використанням коефіцієнта 120 %.

В 2017 році ставки єдиного податку знову зросли. Відтепер платники податку користуються наступними ставками: рілля, сіножаті і пасовища – 0,95 %; багаторічні насадження – 0,57 %; землі водного фонду – 2,43 %; рілля, сіножаті і пасовища, які спеціалізуються на виробництві (виращуванні) та переробці продукції рослинництва на закритому ґрунті – 6,33 %. З метою економічного обґрунтування наслідків введення індексації нормативної грошової оцінки сільськогосподарських угідь, було проаналізовано зміни абсолютного розміру показників грошової оцінки угідь Україні (табл. 2.7).

Таблиця 2.7

Середньообласна нормативна грошова оцінка сільськогосподарських угідь в Україні

Види угідь	Грошова оцінка середньообласна станом на 1.07.95 р., грн	Коефіцієнт індексації станом на 1.01.15 р.	Грошова оцінка середньообласна станом на 1.01.15 р., грн ¹	Коефіцієнт індексації станом на 1.01.16 р.	Грошова оцінка середньообласна станом на 1.01.16 р., грн ²
Рілля та перелоги	4121	3,997	28543,76	1,200	34251,60
Природні сіножаті	1567	3,997	5955,23	1,200	7146,28
Природні пасовища	1099	3,997	4532,37	1,200	5438,84
Багаторічні насадження	12460	3,997	42416,84	1,200	50576,21

¹За даними Держземагентства, ²розраховано автором

Відповідно отриманих даних найбільшого збільшення зазнали рілля та перелоги, нормативна грошова оцінка яких збільшилась в 2015 р. порівняно з 1995 р на 24422,8 грн за га., а у 2016 р. ще на 5707,84 грн тобто майже у 8,4 рази з моменту появи податку до нинішнього часу. Абсолютний розмір грошової оцінки за 1 га природних сіножатей, пасовищ та багаторічних насаджень збільшився відповідно менше, однак відносно його зростання теж було суттєвим – більше ніж в чотири п'ять раз.

При цьому слід зазначити, що починаючи з 2017 р. і до нинішнього часу

методичні прийоми до обчислення та ставки податку не змінювались, а ж до 2021 р., коли розширилось коло потенційних платників єдиного податку за даною групою. Відтепер до типових сільськогосподарських товаровиробників, в ролі яких виступали юридичні особи – сільськогосподарські підприємства, різні за масштабами діяльності і обсягами землекористування, додалися фізичні особи – підприємці, яка провадить діяльність виключно в межах фермерського господарства (ФГ).

Критеріями віднесення даних суб'єктів до числа платників єдиного податку є: а) здійснення виключно вирощування, відгодовування сільськогосподарської продукції, збирання, вилов, переробку такої власновирощеної або відгодованої продукції та її продаж; б) провадження господарської діяльності (крім постачання) за місцем податкової адреси; в) не використання праці найманих осіб; г) членами ФГ такої фізичної особи є лише члени її сім'ї; д) площа сільськогосподарських угідь та/або земель водного фонду у власності та/або користуванні членів ФГ становить не менше 2 га, але не більше 20 га.

Досліджуване ХХХ в 2016 році переходило на загальну систему оподаткування сплачуючи податок на прибуток та плату за землю, однак починаючи з 2017 року знову повернулося до спрощеної системи оподаткування, тобто на сплату єдиного податку (IV група).

Далі проаналізуємо процеси нарахування і сплати єдиного податку (IV група) в ХХХ за останні три роки виходячи з того що нарахування податку відбувається один раз на початку року (табл. 2.8).

Здійснені в табл. 2.8 розрахунки вказують та той факт, що в ХХХ сума нараховано єдиного податку (IV група) за досліджуваний період 2018 – 2020 рр. характеризувалась суттєвим зменшенням, як в абсолютному, так і відносному виразах – на 15886,80 грн та 13,8 % відповідно. Основним фактором, що обумовив такі зміни було зменшення площі, основного виду використовуваних підприємством виду сільськогосподарських угідь, ріллі на 17,3 %, що в цілому нівелювало незначне зростання її грошової оцінки та стабільність ставки податку, що наочно підтверджує рис. 2.1 (додаток К).

Таблиця 2.8

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

Показники		2018 р.	2019 р.	2020 р.	Відхилення (+, -) 2020 р. від 2018 р.	
					абсолютне	відносне, %
1		2	3	4	5	6
Рілля	площа, га	486,2682	369,5672	402,3587	-83,9095	-17,3
	грошова оцінка 1 га, грн*	25427,31	24687,43	26748,95	1321,64	5,2
	ставка податку, %	0,95	0,95	0,95	0	0,0
	сума податку, грн	117462,68	82767,57	102245,39	-15217,29	-13,0
Пасо- вища	площа, га	30,0000	-	11,5000	-18,5	-61,7
	грошова оцінка 1 га, грн	3926,36		4013,22	86,86	2,2
	ставка податку, %	0,95		0,95	0	0,0
	сума податку, грн	1119,01		438,44	-680,57	-60,8
Багато- річні насад- ження	площа, га	-	0,1500	0,1950	-	-
	грошова оцінка 1 га, грн		26880,07	27942,07	-	-
	ставка податку, %		0,57	0,57	-	-
	сума податку, грн		22,98	31,06	-	-
Частка в загальній сумі податку, %:						
- ріллі		99,06	99,97	99,54	+0,48	X
- пасовищ		0,94	0,00	0,43	-0,51	X
- багаторічних насаджень		0,00	0,03	0,03	+0,03	X

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

Окремо проведені дослідження доводять факт домінуючого впливу частки податку нарахованого по використовуваній ріллі в загальному обсязі єдиного податку (IV група), тоді коли вплив інших видів угідь був незначним і не стабільним (рис. 2.2, додаток Л).

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.

Механізм майнового оподаткування є важливою підсистемою податкових систем економік розвинених країнах. Починаючи з 2015 року майнове оподаткування в Україні представлено податком на майно, що включає до свого скла-

ду податок на нерухоме майно відмінне від земельної ділянки, транспортний податок та плату за землю.

Оскільки ХХХ за досліджуваний період 2018 – 2020 рр. сплачувало єдиний податок (IV група) (додаток М) то від сплати майнового податку у вигляді плати за землю воно мало звільнення, однак, при цьому, нараховувало орендну плату за земельні ділянки державної або комунальної власності, подаючи відповідну податкову звітність (додаток Н).

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

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

Оцінка поданих ХХХ до податкових органів Податкових декларації з плати за землю дає підстави проаналізувати динаміку зміни обсягів орендної плати нарахованої підприємством за останні три роки (табл. 2.9, додаток П).

Здійснені в табл. 2.9 розрахунки свідчать про той факт, що ХХХ за досліджуваний період нараховувало орендну плату за земельні ділянки, що відрізнялися, як площею, так і грошовою оцінкою. При цьому, слід відмітити нестабільну (зменшення за 2018 – 2019 рр. та збільшення за 2019 – 2020 рр.) динаміку її (орендної плати) розмірів.

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

Суми податку обчислюються платниками податку, зокрема ПрАТ „Вознесенськ обплемсервіс”, 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 визначати суму податку окремо за кожним видом забруднення та/або за кожним видом забруднюючої речовини. На підстав даних згаданих вище форм податкової звітності проаналізуємо процес нарахування даного податку в ХХХ за досліджуваний період (табл. 2.10).

Таблиця 2.10

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

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

Проведені в табл. 2.10 розрахунки вказують на не стабільну динаміку зміни сукупного розміру екологічного податку за досліджуваний період. Так, за 2018 – 2019 рр. у ХХХ загальна величина визначеного до сплати екологічного податку зменшилась на 2381,16 грн або 11,1 %. За наступні два роки загальна тенденція навпаки змінилась – сума нарахованого екологічного податку зросла на 5497,76 грн, або на 23,7 %.

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

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

2.2. Фінансовий механізм оподаткування доходів фізичних осіб отриманих від аграрних підприємствами

Індивідуальне прибуткове оподаткування громадян в Україні здійснюється у формі податку на доходи фізичних осіб. Положення розділу Податкового кодексу України ґрунтуються на основних напрямках реформування податку, спрямованих на: реалізацію принципів прибуткового оподаткування, характерних для соціальних держав; розширення бази оподаткування за рахунок справляння податку з усіх видів доходів, крім цільових, що виплачуються з державних цільових фондів або одержаних як компенсація й відшкодування певних витрат; удосконалення системи оподаткування пасивних доходів з метою стимулювання інвестиційної діяльності; реалізацію заявочного принципу реєстрації самозайнятих осіб у податкових органах.

Формування податкової системи України розпочалося на рубежі 1991-1992 рр. з прийняттям Закону Української РСР „Про систему оподаткування”

від 25.06. 1991 року в якості закону, що регулює національну систему оподаткування. Необхідно відмітити, що незважаючи на свою, доведену часом, недосконалість даний нормативний документ став відправною точкою на шляху формування власною системи оподаткування доходів фізичних осіб. Фактично даний Закон України засвідчував факт прийняття власної системи прибуткового оподаткування населення. Характерною рисою розвитку системи прибуткового оподаткування в Україні за період з 1991 року і до нинішнього часу була постійна зміна інтервалів та ставок прогресивного оподаткування (табл. 2.11).

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

Таблиця 2.11

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 місцем 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 р.	18 %, 5 %, 9 %, 0 %.

Саме даний факт обумовлює дослідження їх складу та структури за досліджуваний період, в досліджуваному ХХХ, (табл. 2.12, додаток Т), використовуючи при цьому інформацію з Податкового розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь фізичних осіб, і сум утриманого з них податку (додаток У), а починаючи з 2021 р. у Додатку 4 ДФ „Відомості про суми нарахованого доходу, утриманого та сплаченого податку на доходи фізичних осіб та військового збору” до Податкового розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податків – фізичних осіб, і сум утриманого з них податку, а також сум нарахованого єдиного внеску.

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

Наведений рисунок дає підстави відмітити виключне домінування саме оподатковуваних видів доходів – заробітної плати та виплат по оренді майнових і земельних паїв. Під час нарахування доходів у формі заробітної плати база оподаткування у досліджуваному періоді визначалася як нарахована заробітна плата, зменшена на суму податкової соціальної пільги при її наявності (табл. 2.13, додаток Ф).

Досліджена залежність розміру нарахованого податку від величини доходів та права на податкову соціальну пільгу, виключно, для фізичних осіб обумовлює необхідність дослідження динаміки нарахованих доходів та нарахованого податку на доходи працівників ХХХ саме у вигляді заробітної плати та виплат прирівняних до неї (табл. 2.14).

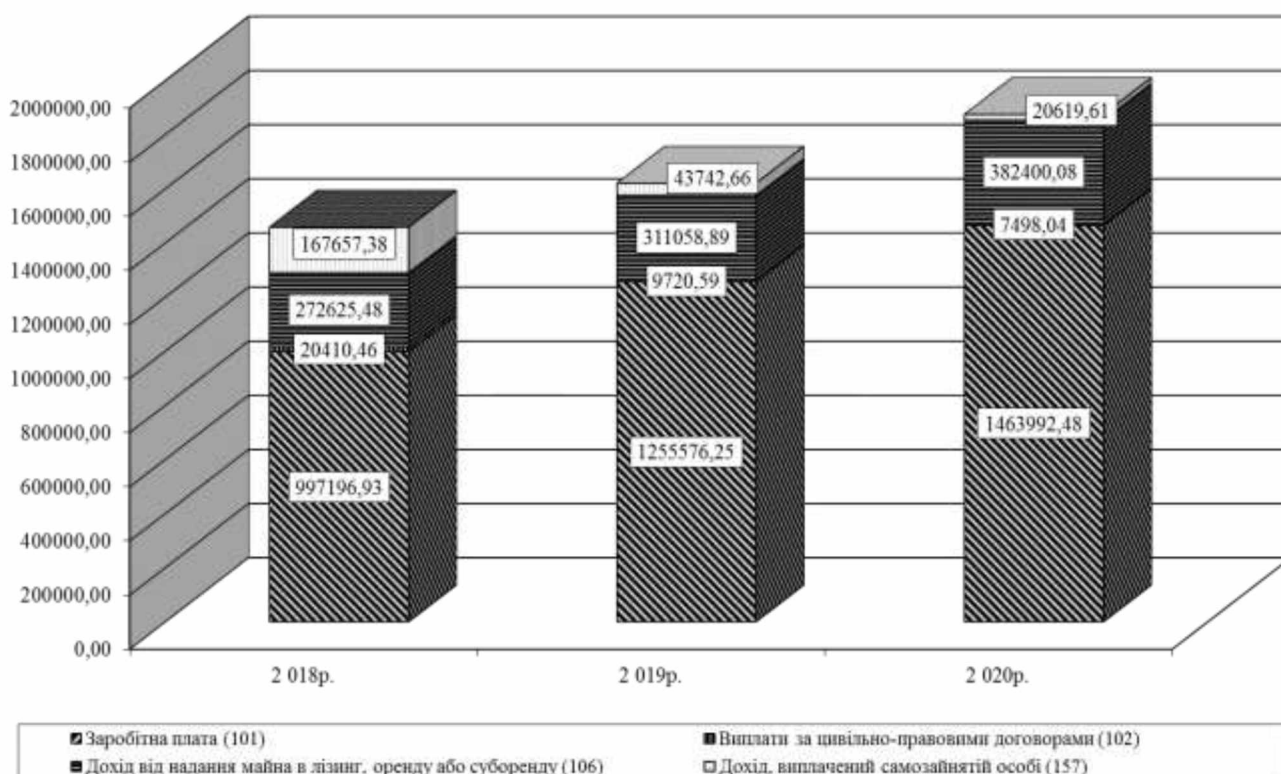


Рис. 2.5. Склад та динаміка окремих видів нарахованих доходів у
XXX, 2018 – 2020 р.

Таблиця 2.14

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

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

*обчислена за середньою арифметичною простою

Розрахунки, здійснені в табл. 2.14 свідчать, що за період 2018 – 2020 рр. чисельність працюючих у ХХХ зросла на 3 особи, або 18,8 %, при одночасному прирості середньомісячного розміру заробітної плати на 23,6 % та на 1 особу чисельності працівників підприємства, які скористалися податковими соціальними пільгами. Такі зміни обумовлюють суттєве зростання надходжень до бюджету від ХХХ у формі сплати податку на доходів фізичних осіб з 173512,26 у 2018 р. грн до 250342,71 грн у 2020 р., або на 44,3 %, що графічно підтверджує рис. 2.6 (додаток Х).

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

РОЗДІЛ 3

ШЛЯХИ УДОСКОНАЛЕННЯ СИСТЕМИ ПРЯМОГО ОПОДАТКУ- ВАННЯ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ТОВАРОВИРОБНИКІВ

3.1. Розвиток податкове планування та управління механізмами прямого оподаткування фізичних та юридичних осіб

Податкове планування – це складний організаційно-фінансово-економічний механізм, складовими елементами якого є не тільки економічне обґрунтування та фінансове оформлення документації, але і використання існуючого законодавства з метою планування податкових платежів в рамках здійснення підприємницької діяльності без порушення законодавства.

Податкове планування можна поділити на два етапи (стадії). Перший етап пов'язаний з реалізацією бажання займатися підприємницькою діяльністю. Він полягає у виборі виду діяльності, організаційно-правової форми та місця здійснення підприємницької діяльності, оцінки пільг, що надаються платникам податків. Другий етап податкового планування здійснюється вже безпосередньо в процесі діяльності, коли можливе виділення наступних елементів: вибір режиму оподаткування; виду, умов цивільно-правового договору для оформлення господарських відносин; використання податкових пільг; формування облікової політики (вибір варіантів амортизаційної політики, оцінка матеріально-виробничих запасів при прийнятті до обліку, при відпуску у виробництво та іншому вибутті, метод обліку витрат на виробництво та обчислення фактичної собівартості, порядок створення виробничих резервів); використання прогалин і суперечностей в законодавстві та ін.

Податкове планування починається з визначення податкового поля. Податкове поле – це перелік податків, які суб'єкт підприємницької діяльності повинен перерахувати до бюджету, їх прогнольні обсяги та строки виплат. Прогнозні обсяги податкових платежів розраховуються на основі результатів аналізу фактичних податкових платежів за попередні періоди. Глибина (три-валість) попе-

реднього періоду залежить від строку, протягом якого не було істотних змін податкового законодавства. Податкове поле зазвичай доповню-ється переліком пільг з виплати податків, які планується використати. Грамотне застосування максимального спектра пільг, передбачених чинним податковим законодавством – один з найефективніших елементів податкового планування. Результативність та ефективність податкового планування на рівні суб'єкта підприємницької діяльності залежать від його правового, інформаційного, нормативного, технічного, кадрового та методичного забезпечення.

Інформаційне забезпечення податкового планування – це сукупність інформаційних ресурсів (дані системи бухгалтерського обліку та статистичні дані) і способів їх організації, необхідних і придатних для реалізації податкового планування. Грамотне податкове планування неможливе без знання міжнародного і внутрішньодержавного податкового законодавства.

Відповідно до загальнонаукових тлумачень сутності податкового планування на підприємстві, організування податкового планування на підприємстві можна трактувати як здійснення заходів, спрямованих на мінімізацію чи оптимізацію податкових платежів суб'єкта господарювання та на зниження податкового навантаження на підприємство з урахуванням та пошуком необхідних можливостей для забезпечення підготовки і реалізації концепції податкового планування суб'єкта господарювання.

Крім того, варто зазначити, що організування податкового планування на підприємстві полягає у тому, що його здійснюють послідовно, відповідно до певних етапів, тобто податкове планування є процесом.

Етапи податкового планування наведено з урахуванням етапів функціонування підприємства. Зокрема, на етапі створення суб'єкта господарювання основними етапами податкового планування є: вибір сфери діяльності; формулювання мети створення суб'єкта господарювання; детальне вивчення податкового законодавства та способів мінімізації податкового навантаження суб'єкта господарювання; вибір оптимальної з точки зору мінімізації податкових та інших платежів організаційно-правової форми реєстрації суб'єкта господарю-

вання; вибір місця реєстрації суб'єкта підприємництва, його відокремлених підрозділів з урахуванням можливості використання регіональних податкових пільг.

На етапі здійснення господарської діяльності основними етапами податкового планування є: формування підрозділу, що реалізовуватиме податкове планування на підприємстві; визначення того, до якої категорії уваги з боку контролюючих органів належить суб'єкт господарювання; виявлення можливостей зниження податкового тиску на суб'єкт підприємництва відповідно до принципів податкового планування із використанням його методів та інструментів; планування податкових платежів підприємства та складання податкового календаря; виявлення шляхів оптимального використання прибутку й активів суб'єкта господарювання з урахуванням мінімізації податків, які необхідно при цьому сплачувати.

На етапі припинення діяльності суб'єкта господарювання основними етапами податкового планування є: виявлення альтернативних варіантів припинення діяльності суб'єкта господарювання; реалізація обраного варіанту припинення діяльності суб'єкта підприємництва з як найменшим рівнем оподаткування.

На сьогодні, в нашій країні 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 податко

вої 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.

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

Розглянувши етапи податкового планування можна виділити два його види:

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

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

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



Рис. 3.1. Етапи процесу податкового планування

XXX відноситься до тих господарюючих суб'єктів які не використовують податкове планування взагалі. Нами розроблено податковий календар на 2021 рік, який відповідає фінансовому планові XXX на 2021 рік. Податковий календар розраховується на основі поточного податкового прогнозування із врахуванням особливостей механізму стягнення та нарахування окремого податку.

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

Таблиця 3.1

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

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

* станом на початок наступного року

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

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

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

Нарощення темпів розвитку підприємства відіб'ється на платі єдиного податку, оскільки передбачається збільшення площ земельних угідь і постійними змінами законодавчих умов нарахування. Тобто слід одночасно прогнозувати

ти крім зростання площ використовуваних сільськогосподарських угідь також приріст грошової оцінки, в першу чергу, ріллі.

В свою чергу, зростання розмірів податкового зобов'язання з ПДВ, поряд із щорічним зростання цін і масштабів здійснення досліджуваним підприємством операцій купівлі-продажу слід прогнозувати досить в значному обсязі зважаючи на відміну спеціального режиму оподаткування ПДВ для діяльності в сфері сільського господарства. За таких умов планується збільшення надходжень від сплати єдиного податку (IV група) на 12 %, а також збільшення сум податкових зобов'язань з ПДВ на 15,5 %, що підтверджує табл. 3.1.

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

Таблиця 3.2

Податковий платіжний календар ХХХ на 2021 рік, грн

Показник	Вид податкового платежу	
	Податок на додану вартість	Єдиний податок
1	2	3
Прогнозована річна сума податку	161585	115041
в т. ч. I квартал	18795	11504
- січень	-	X
- лютий	9500	X
- березень	9295	X
в т. ч. II квартал	27070	11504
- квітень	6000	X
- травень	10540	X
- червень	10530	X
в т. ч. III квартал	71629	57520
- липень	21380	X
- серпень	23129	X
- вересень	27120	X
в т. ч. IV квартал	44091	34512
- жовтень	19875	X
- листопад	15112	X
- грудень	9104	X

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

3.2. Перспективи оптимізації діючої практики та прагматики оподаткування аграрних товаровиробників

Відправною точкою реформування податкової системи України є визнання того факту, що в основному вона вже склалася, і попри всі свої недоліки не повинна розглядатися як така, що має підлягати докорінному реформуванню. Це означає перш за все необхідність відображення на законодавчому рівні вимоги забезпечення незмінності складу її ядра. Це дало б можливість переключити увагу на пошуки шляхів удосконалення чинної податкової системи. Щодо другорядних у фіскальному відношенні податків, то склад їх може переглядатися на основі порівняння їхньої ефективності (зіставлення надходжень від цих податків з витратами на їх стягнення).

Однією з найбільших вад української податкової системи є чинна система податкових пільг та іншого роду преференцій, яка, по-перше, зумовлює нерівномірний розподіл податкового тягара, отже, несправедливий характер оподаткування, по-друге, обмежує можливості зниження податкових ставок для всіх суб'єктів господарювання, її радикальний перегляд є одним із основних завдань податкового оновлення. Водночас, приступаючи до перегляду податкових пільг, необхідно враховувати те, що жодній країні ще не вдалося створити абсолютно нейтральної податкової системи, яка б скасовувала всі види пільг. Останні практично неможливо скасувати тому, що вони є одним із інструментів державного регулювання економіки.

Як свідчить світова практика оподаткування, в податковому регулюванні

іноземних країн одним із пріоритетних напрямків виступає застосування комплексу податкових засобів стимулювання інвестицій. При цьому найбільш розгалуженою є система інструментів, що застосовується в прямому оподаткуванні.

Сільськогосподарська галузь є вкрай важливою для країни, а тому її розвитку та підтримці вітчизняного аграрного виробництва держава завжди приділяє особливу увагу. В той же час, після прийняття Податкового кодексу України виняткового значення набули проблеми оподаткування сільськогосподарських товаровиробників, оскільки специфіка аграрної галузі, яка має сезонний характер, вимагає особливих підходів до оподаткування сільськогосподарських товаровиробників.

В сучасних умовах господарювання податки є суттєвим фактором впливу на фінансово-господарську діяльність підприємств. Тому забезпечити нормальне функціонування підприємницьких структур у нестабільному соціально-економічному середовищі та якісне управління фінансовими ресурсами керівники та бухгалтери можуть лише при наявності розробленої ними концепції управління оподаткування підприємства.

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

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

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

На другому етапі досліджуються зовнішні чинники, які впливають на податкові платежі підприємства. Насамперед це стосується законодавчої бази держави, її стабільності. Важливе значення мають і напрями економічної політики держави. Наприклад, орієнтація на зовнішнє інвестування або на розвиток власної виробничої бази на підставі розвитку науково-технічного прогресу (тобто пільги при оподаткуванні іноземних інвестицій або розвиток власної науково-технічної бази). Особливого значення набувають зміни кон'юнктури ринку, в тому числі й фінансової, зміни у світовому економічному середовищі, системі оподаткування в інших країнах.

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

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

ремих видах податків, визначаються можливості їх зменшення при зміні напрямів діяльності.

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

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

- узгодження стратегії податкових платежів із загальною економічною стратегією підприємства, стратегією його розвитку. При розрахунку за цим напрямом визначається також ступінь відповідності розроблених прогнозів розвитку економічного стану держави та фактичним змінам;

- відповідність прогнозованого розвитку навколишнього екологічного середовища фактичним змінам;

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

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

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

Основними напрямками реформування податкової системи в Україні є:

- зниження загального рівня податкового навантаження;
- забезпечення і реалізація інвестиційної та соціальної спрямованості податкової системи;

– поліпшення адміністрування податків та податкової дисципліни.

Головним стимулом для активізації розвитку підприємництва у сільській місцевості та поштовхом для інвестиційного процесу може бути реальне зниження податкового тиску.

З теоретичної точки зору під базою оподаткування розуміють законодавчо закріплену частину доходів або майна платників податків (за вирахуванням пільг), яка враховується при розрахунку суми податку.

Для аграрного сектора основною базою для оподаткування мають стати земля і прибуток. Це підтверджується світовим досвідом: близько 80 % усіх надходжень від прямих податків сільськогосподарських товаровиробників забезпечують два податки: земельний і прибутковий (на доходи фізичних і юридичних осіб). Крім того, у більшості країн світу прибутковий податок диференційовано. Сільськогосподарські товаровиробники користуються й такими пільгами, як нижчі ставки податку; запровадження неоподаткованого мінімуму; повне звільнення від сплати податків, якщо рівень доходів є нижчим за мінімальний оподаткований рівень.

У процесі встановлення та сплати податків має забезпечуватись збалансованість загальнодержавних та місцевих інтересів, що є необхідним для виконання законодавчо визначених функцій як державою в цілому, так і кожною адміністративно-територіальною одиницею.

Зниження рівня оподаткування та зростання ліквідності підприємств за рахунок надання податкових преференцій, не вирішуватиме проблеми підвищення конкурентоспроможності продукції на внутрішньому і зовнішньому ринках, що є визначальним чинником розвитку на довгострокову перспективу. Забезпечення стратегічної ефективності податкових реформ потребує зосередження уваги на регуляторній функції податків, запровадження стимулів інвестиційної та інноваційної діяльності підприємств.

Підсумовуючи викладене зауважимо, що спеціальний режим оподаткування аграрного бізнесу стимулює розвиток сільськогосподарських підприємств. Разом із тим критерії застосування й механізм реалізації режиму є вигід-

нішими й зручнішими для великого аграрного бізнесу та переробних підприємств. До недоліків спеціальних режимів належить і надлишкове адміністрування державою отримання сільськогосподарськими виробниками пільг від їх застосування.

ВИСНОВКИ

За результатами проведеного у кваліфікаційній роботі дослідження сформовано ряд висновків теоретичного та практичного характеру, на основі яких розроблено пропозиції по удосконаленню прямого оподаткування в умовах окремого аграрного підприємства. Найбільш суттєві з них зводяться до наступного:

1. Дослідження суті податку та економічної сутності оподаткування дало підстави зазначити, що податки мають двоїстий характер: з одного боку, вони виступають специфічною формою виробничих відносин, у чому складається їхнє суспільне утримання, а з іншого боку, є частиною вартості національного доходу в грошовій формі, що характеризує їхнє матеріальне утримання.

2. При визначенні сутності прямого оподаткування, та його значення в сучасних умовах, було зазначено, що кожний вид податків має свої специфічні риси і функціональне призначення, та займає окреме місце в податковій системі.

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

4. Досліджуване ХХХ з моменту свого створення і до 2015 р. використовувало спеціальний режим оподаткування сільськогосподарських товаровиробників, сплачуючи при цьому, фіксований сільськогосподарський податок. Одночасно з ним підприємство виступало платником податку на додану вартість, плати за землю, екологічного податку, а також податку на доходи фізичних осіб, який підприємство сплачує за рахунок доходів виплачуваних ним своїм найманим працівникам, виконуючи роль податкового агента. В 2016 році Дос-

ліджуване ХХХ перейшло на загальну систему оподаткування сплачуючи податок на прибуток та плату за землю, однак починаючи з 2017 року знову повернулося до спрощеної системи оподаткування, тобто на сплату єдиного податку (IV група).

5. Проведені розрахунки вказують та той факт, що в ПрАТ „Вознесенськ обплемсервіс” сума нараховано єдиного податку (IV група) за досліджуваний період 2018 – 2020 рр. характеризувалась суттєвим зменшенням, як в абсолютному, так і відносному виразах – на 15886,80 грн та 13,8 % відповідно.

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

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

8. Оцінка динаміки нарахування податку на доходи фізичних осіб на податку вказує на стабільне зростання обсягів доходів виплачених ХХХ на користь окремих фізичних осіб. При цьому, зауважимо, що за 2018 – 2020 рр. загальне зростання нарахованих доходів нарахованих податковим агентом (ХХХ) забезпечувалось одночасно приростом розмірів заробітної плати виплаченої працівникам підприємства доходів нарахованих власникам майнових та земельних паїв та самозайнятим особам. а за наступний 2017 рік – зростання більше ніж в два рази, або на 118,1 %.

9. Дослідження динаміки нарахованих доходів та нарахованого податку з доходів працівників у вигляді заробітної плати свідчать, що за період 2018 – 2020 рр. чисельність працюючих у ХХХ зросла на 3 особи, або 18,8 %, при од-

ночасному прирості середньомісячного розміру заробітної плати на 23,6 % та на 1 особу чисельності працівників підприємства, які скористалися податковими соціальними пільгами. Такі зміни обумовлюють суттєве зростання надходжень до бюджету від ХХХ у формі сплати податку на доходів фізичних осіб з 173512,26 у 2018 р. грн до 250342,71 грн у 2020 р., або на 44,3 %

10. На підставі зроблених висновків слід акцентувати увагу на ряді, на наш погляд, дієвих заходів по удосконаленню чинного фінансового механізму справляння податків на підприємстві, зокрема: запровадити податкове планування, складаючи при цьому податковий платіжний календар, що дасть можливість економити кошти та ретельно планувати свої витрати на сплату податків; продовжувати використання єдиного податку для сільськогосподарських товаровиробників лише на підставі аналітичного обґрунтування доцільності його справляння, як найоптимальнішого варіанту прямого оподаткування для досліджуваного підприємства тощо.