

Центральноукраїнський національний технічний університет  
Економічний факультет  
Кафедра «Аудит, облік та оподаткування»

«Допущено до захисту»  
зав. кафедрою аудиту, обліку та  
оподаткування  
к.е.н., доцент  
Олена МАГОПЕЦЬ  
«\_\_\_» \_\_\_\_\_ 2023 р.

**ВИПУСКНА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА**  
**за другим (магістерським) рівнем вищої освіти**  
**на тему:**  
**«Особливості оподаткування діяльності сільськогосподарських**  
**підприємств та їх вплив на розвиток аграрного сектора**  
**національної економіки»**

Виконав здобувач вищої освіти  
II курсу, групи ООП-21М(1,9)  
ОПП «Адміністрування податків  
та митних платежів»  
спеціальності 071 «Облік і  
оподаткування»  
Фефелов О. В.  
«\_\_\_» \_\_\_\_\_ 2023 р.

Керівник проекту  
к.е.н., доцент  
Олена МАГОПЕЦЬ  
«\_\_\_» \_\_\_\_\_ 2023 р.

Рецензент  
к.е.н., доцент, в.о. завідувачки  
кафедри менеджменту авіаційної  
діяльності Льотної академії  
Національного авіаційного  
університету  
Юлія БОНДАР

м. Кропивницький

**Центральноукраїнський національний технічний університет**  
Факультет економічний  
Кафедра аудиту, обліку та оподаткування  
Рівень вищої освіти другий (магістерський)  
Галузь знань 07 «Управління та адміністрування»  
Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»  
Освітньо-професійна (освітньо-наукова) програма  
Адміністрування податків та митних платежів

**ЗАТВЕРДЖУЮ**  
завідувач кафедри  
к.е.н., доцент  
Олена МАГОПЕЦЬ  
«28» квітня 2023 року

**ЗАВДАННЯ НА ВИПУСКНУ КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ  
ЗА ДРУГИМ (МАГІСТЕРСЬКИМ) РІВНЕМ ВИЩОЇ ОСВІТИ ЗДОБУВАЧА  
ВИЩОЇ ОСВІТИ**

Фефелов Олег Володимирович  
(прізвище, ім'я, по батькові)

1. Тема роботи (проекту)

Особливості оподаткування діяльності сільськогосподарських підприємств та їх вплив на розвиток аграрного сектора національної економіки

2. Керівник роботи (проекту)

Магопець Олена Анатоліївна, кандидат економічних наук, доцент

(прізвище, ім'я, по батькові, науковий ступінь, вчене звання)

3. Строк подання роботи до захисту 28 квітня 2023 р.

4. Мета та завдання випускної кваліфікаційної роботи

(проекту) Метою випускної роботи є висвітлення особливостей оподаткування сільськогосподарських підприємств, визначення проблемних питань та недоліків діючої системи оподаткування, розробка методичних рекомендацій з формування ефективної системи податкових платежів на основі врахування специфіки діяльності сільськогосподарських підприємств та дотримання паритету їх інтересів, як платників податків і держави.

5. Консультанти по роботі, із зазначенням розділів роботи

| Розділ | Консультант | Підпис, дата   |                  |
|--------|-------------|----------------|------------------|
|        |             | Завдання видав | Завдання прийняв |
|        |             |                |                  |
|        |             |                |                  |

## КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

| №з/п | Назва етапів випускної кваліфікаційної роботи                                                       | Строк виконання етапів роботи | Примітка |
|------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------|----------|
| 1.   | Узагальнення матеріалів переддипломної практики                                                     | 03.03.2023 р. – 13.03.2023 р. | Виконано |
| 2.   | Огляд літературних джерел, узагальнення нормативних та законодавчих документів                      | 15.03.2023 р. – 22.03.2023 р. | Виконано |
| 3.   | Написання основного змісту випускної кваліфікаційної роботи                                         | 23.03.2023 р. – 09.04.2023 р. | Виконано |
| 4.   | Оформлення випускної кваліфікаційної роботи                                                         | 09.04.2023 р. – 23.04.2023 р. | Виконано |
| 5.   | Отримання відгуку наукового керівника                                                               | 24.04.2023 р. – 25.04.2023 р. | Виконано |
| 6.   | Представлення випускної кваліфікаційної роботи на засіданні кафедри аудиту, обліку та оподаткування | 28.04.2023 р                  | Виконано |

Дата видачі завдання

« 27 » січня 2023 р.

Підпис керівника

\_\_\_\_\_  
(прізвище та ініціали)

Завдання прийнято до виконання

« 30 » січня 2023 р.

Підпис здобувача

\_\_\_\_\_  
(прізвище та ініціали)

## АНОТАЦІЯ

**Фефелов О.В. Особливості оподаткування діяльності сільськогосподарських підприємств та їх вплив на розвиток аграрного сектора національної економіки.** – Випускна кваліфікаційна робота за другим (магістерським) рівнем вищої освіти зі спеціальності 071 «Облік і оподаткування» освітньо-професійної програми «Адміністрування податків та митних платежів». – Центральноукраїнський національний технічний університет Міністерства освіти і науки України. – Кропивницький, 2023.

У першому розділі «Теоретико - методичні засади оподаткування діяльності сільськогосподарських підприємств в контексті реалізації державної політики підтримки і розвитку аграрного сектора економіки» досліджено механізм формування та реалізації державної політики регулювання і підтримки сільськогосподарських підприємств, висвітлено особливості оподаткування діяльності сільськогосподарських підприємств та їх місце в системі чинників державної політики регулювання і розвитку аграрного сектора національної економіки, вивчено діючий порядок справляння податків і зборів із сільськогосподарських підприємств в Україні.

В другому розділі «Особливості оподаткування діяльності сільськогосподарських підприємств та їх вплив на розвиток аграрного сектора національної економіки на матеріалах ФГ «Фефелов» надано організаційно-економічну характеристику досліджуваному господарству, охарактеризовано порядок застосування спрощеної системи оподаткування діяльності сільськогосподарських підприємств та здійснено оцінку його ефективності, розкрито порядок справляння інших податків і зборів із сільськогосподарських підприємств – платників єдиного податку 4-ї групи на матеріалах ФГ «Фефелов».

Третій розділ «Напрями удосконалення механізму оподаткування сільськогосподарських підприємств, спрямовані на забезпечення розвитку аграрного сектора національної економіки» містить рекомендації щодо пріоритетних напрямків удосконалення системи оподаткування діяльності сільськогосподарських підприємств, а також підходи щодо розробки методики аналізу і управління податковими платежами на сільськогосподарських підприємствах й порядок її застосування.

**Ключові слова:** аграрний сектор, сільськогосподарське підприємство, податки, оподаткування, єдиний податок четвертої групи, спрощена система оподаткування, податок на прибуток, податок на додану вартість, податок на ходи фізичних осіб.

## ANNOTATION

**Fefelov O.V. Peculiarities of taxation of agricultural enterprises and their impact on the development of the agrarian sector of the national economy.** - Graduation qualification work at the second (master's) level of higher education in specialty 071 "Accounting and taxation" of the educational and professional program "Administration of taxes and customs payments". - Central Ukrainian National Technical University of the Ministry of Education and Science of Ukraine. – Kropyvnytskyi, 2023.

In the first chapter "Theoretical and methodological principles of taxation of agricultural enterprises in the context of implementation of the state policy of support and development of the agrarian sector of the economy" the mechanism of formation and implementation of the state policy of regulation and support of agricultural enterprises is investigated, the peculiarities of taxation of agricultural enterprises and their place in the system of state factors are highlighted policy of regulation and development of the agrarian sector of the national economy, the current procedure for the administration of taxes and fees from agricultural enterprises in Ukraine was studied.

In the second chapter, "Peculiarities of taxation of agricultural enterprises and their impact on the development of the agricultural sector of the national economy, the organizational and economic characteristics of the farm under study were provided, the procedure for applying the simplified system of taxation of agricultural enterprises was characterized, and its effectiveness was evaluated, the procedure for dealing with other taxes and fees from agricultural enterprises - payers of the single tax of the 4th group on the materials of FG Fefelov.

The third section "Directions for improving the mechanism of taxation of agricultural enterprises aimed at ensuring the development of the agrarian sector of the national economy" contains recommendations on priority directions for improving the system of taxation of agricultural enterprises, as well as approaches to the development of a methodology for the analysis and management of tax payments at agricultural enterprises and the procedure for its application.

**Key words:** agricultural sector, agricultural enterprise, taxes, taxation, single tax of the fourth group, simplified taxation system, income tax, value added tax, tax on movements of individuals.

## ЗМІСТ

|                                                                                                                                                                                                     | стор.      |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|
| <b>ВСТУП</b>                                                                                                                                                                                        | <b>6</b>   |
| <b>РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО - МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ ОПОДАТКУВАННЯ ДІЯЛЬНОСТІ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ В КОНТЕКСТІ РЕАЛІЗАЦІЇ ДЕРЖАВНОЇ ПОЛІТИКИ ПІДТРИМКИ І РОЗВИТКУ АГРАРНОГО СЕКТОРА ЕКОНОМІКИ</b> | <b>12</b>  |
| 1.1. Механізм формування та реалізації державної політики регулювання і підтримки сільськогосподарських підприємств                                                                                 | 12         |
| 1.2. Оподаткування діяльності сільськогосподарських підприємств в системі чинників державної політики регулювання і розвитку аграрного сектора національної економіки                               | 27         |
| 1.3. Діючий порядок справляння податків і зборів із сільськогосподарських підприємств в Україні                                                                                                     | 36         |
| <b>Висновки до розділу 1</b>                                                                                                                                                                        | <b>58</b>  |
| <b>РОЗДІЛ 2. ОСОБЛИВОСТІ ОПОДАТКУВАННЯ ДІЯЛЬНОСТІ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ ТА ЇХ ВПЛИВ НА РОЗВИТОК АГРАРНОГО СЕКТОРА НАЦІОНАЛЬНОЇ ЕКОНОМІКИ НА МАТЕРІАЛАХ ФГ «ФЕФЕЛОВ»</b>                 | <b>61</b>  |
| 2.1. Організаційні та фінансово-економічні особливості діяльності ФГ «Фефелов»                                                                                                                      | 61         |
| 2.2. Порядок застосування спрощеної системи оподаткування діяльності сільськогосподарських підприємств та оцінка його ефективності на матеріалах ФГ «Фефелов»                                       | 76         |
| 2.3. Порядок справляння інших податків і зборів із сільськогосподарських підприємств – платників єдиного податку 4-ї групи на матеріалах ФГ «Фефелов»                                               | 88         |
| <b>Висновки до розділу 2</b>                                                                                                                                                                        | <b>101</b> |
| <b>РОЗДІЛ 3. НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ МЕХАНІЗМУ ОПОДАТКУВАННЯ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ, СПРЯМОВАНІ НА ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ РОЗВИТКУ АГРАРНОГО СЕКТОРА НАЦІОНАЛЬНОЇ ЕКОНОМІКИ</b>                      | <b>104</b> |
| 3.1. Підходи щодо удосконалення системи оподаткування діяльності сільськогосподарських підприємств                                                                                                  | 104        |
| 3.2. Методика аналізу і управління податковими платежами на сільськогосподарських підприємствах                                                                                                     | 115        |
| <b>Висновки до розділу 3</b>                                                                                                                                                                        | <b>122</b> |
| <b>ВИСНОВКИ</b>                                                                                                                                                                                     | <b>124</b> |
| <b>СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ</b>                                                                                                                                                                   | <b>128</b> |
| <b>ДОДАТКИ</b>                                                                                                                                                                                      | <b>139</b> |

## ВСТУП

**Актуальність теми.** Аграрний сектор є одним із базових в національній економіці України та стратегічно важливим для забезпечення національної безпеки. За таких умов державна політика регулювання і підтримки аграрного сектора є об'єктивною необхідністю ефективного функціонування сільськогосподарських підприємств у зв'язку з тим, що даний сектор економіки не завжди здатний самотужки побороти складну природно-кліматичну специфіку та негативні впливи фінансово-економічних факторів.

Державне регулювання аграрного сектора здійснюється шляхом економічного впливу держави на виробництво, переробку і реалізацію сільськогосподарської продукції, сировини і продовольства, а також на виробничо-технічне обслуговування і матеріально – технічне постачання. Для аграрного сектора особливо відчутним засобом державного регулювання є оподаткування, яке впродовж останніх років зазнавало суттєвих змін. Розглядаючи еволюцію розвитку системи оподаткування сільськогосподарських підприємств за часів незалежності України, в цілому слід визнати її позитивний вплив на розвиток аграрного сектора національної економіки. Про це свідчить зростання питомої ваги вкладу аграрного сектора у ВВП країни, показників формування державного бюджету, нарощування експортного потенціалу України в світових масштабах. Однак в сучасних умовах не всі сільськогосподарські підприємства мають можливість працювати прибутково, частина із них мала і має збиткові показники діяльності (близько 20% підприємств аграрної сфери впродовж останніх років працювали збитково). З огляду на це, все ще продовжуються пошуки такого податкового механізму, завдяки якому можна було б зменшити податковий тиск на виробників сільськогосподарської продукції та зацікавити їх у підвищенні ефективності господарювання й тим самим забезпечити розвиток аграрного сектора національної економіки.

У зв'язку із цим дослідження теоретичних та прикладних питань, пов'язаних із особливостями оподаткування діяльності сільськогосподарських підприємств та з'ясування їх впливу на розвиток аграрного сектора національної економіки набувають виключної актуальності.

Дослідженням особливостей оподаткування діяльності сільськогосподарських підприємств займалися чимало вітчизняних науковців, серед яких слід відзначити праці Андрущенка В.Л., Босенка А.В., Деми Д.І., Єфименко Т.І., Калюги Є.В., Ловінської Л.Г., Магопець О.А., Проніної, В.І., Соколовської А.М., Танклевської Н.С., Тулуша Д.Л., Ткаченко Н.М., Шалімової Н.С. та інших науковців. Проте, динамічні зміни податкового законодавства, пов'язані із оподаткуванням діяльності сільськогосподарських підприємств в контексті їх впливу на показники й тенденції розвитку аграрного сектора національної економіки потребують подальших досліджень. Саме цим зумовлено вибір теми випускної кваліфікаційної роботи, формулювання її мети та завдань.

**Мета дослідження.** Метою випускної роботи є висвітлення особливостей оподаткування сільськогосподарських підприємств, визначення проблемних питань та недоліків діючої системи оподаткування, розробка методичних рекомендацій з формування ефективної системи податкових платежів на основі врахування специфіки діяльності сільськогосподарських підприємств та дотримання паритету їх інтересів, як платників податків і держави.

Для досягнення визначеної мети в роботі були сформульовані та вирішені такі завдання:

- ▶ визначити основні напрями державної політики регулювання і підтримки аграрного сектора національної економіки та виявити особливості оподаткування діяльності сільськогосподарських підприємств;
- ▶ охарактеризувати загальні умови застосування єдиного податку 4-ї групи та визначити його сутність;
- ▶ дослідити механізм справляння інших податків і зборів, які сплачуються сільськогосподарськими підприємствами;

- ▶ проаналізувати сучасний стан оподаткування в сільському господарстві на матеріалах досліджуваного підприємства;
- ▶ визначити пріоритетні напрями удосконалення системи оподаткування діяльності сільськогосподарських підприємств, спрямовані на забезпечення їх розвитку;
- ▶ запропонувати методику розрахунку податкового навантаження з урахуванням специфіки аграрної сфери національної економіки;
- ▶ розробити методику аналізу і управління податковими платежами в сільському господарстві.

**Об'єкт дослідження.** Об'єктом даного дослідження є механізм оподаткування діяльності сільськогосподарських підприємств як чинник державної політики регулювання і розвитку аграрного сектора національної економіки.

**Предмет дослідження.** Предметом дослідження виступають теоретико-методологічні, організаційні та прикладні питання оподаткування діяльності сільськогосподарських підприємств та заходи, спрямовані на їх удосконалення.

**Інформаційне забезпечення проведених досліджень.** Інформаційними джерелами, які використовувалися під час виконання даної роботи були: законодавчі акти та офіційні нормативно-правові документи України; статистичні дані Державної служби статистики України та Державної податкової служби України; дані облікових реєстрів та звітність фермерського господарства та матеріалах якого проводилося дослідження; основні положення наукових публікацій вітчизняних і зарубіжних вчених-економістів з питань теорії, методології та організації оподаткування діяльності сільськогосподарських підприємств; довідкові видання; Інтернет-ресурси; результати власних спостережень та розрахунків автора.

**Методи дослідження.** При написанні даної роботи були використані наукові методи, які дали змогу дослідити особливості оподаткування діяльності сільськогосподарських підприємств та визначити їх вплив на розвиток аграрної сфери національної економіки. Зокрема, під час дослідження

використовувалися такі методи: діалектичний – задля вивчення теоретичних положень та нормативно-правового забезпечення оподаткування діяльності сільськогосподарських підприємств; історико-правовий – під час дослідження розвитку системи оподаткування сільськогосподарських підприємств; порівняльний – під час аналізу та порівняння загальної та спрощеної системи оподаткування сільськогосподарських підприємств та аналізу впливу змін у системі оподаткування на розвиток аграрного сектора; класифікації та групування – задля класифікації податків та зборів, які сплачуються сільськогосподарськими підприємствами; аналізу, системного та комплексного підходу – під час дослідження основних економічних показників діяльності фермерського господарства на матеріалах якого проводилося дослідження, а також визначення особливостей оподаткування його діяльності; моделювання – під час визначення підходів щодо удосконалення механізму оподаткування діяльності сільськогосподарських підприємств, спрямованих на забезпечення розвитку аграрної сфери.

**Теоретична та практична значимість отриманих результатів** полягає у наступному:

- запропоновано підходи щодо удосконалення механізму справляння єдиного податку 4-ї групи, які базуються на: розширенні контингенту його платників на основі зниження частки сільськогосподарського товаровиробництва з 75% до 50%; здійсненні оподаткування діяльності сільськогосподарських підприємств залежно від їхньої спеціалізації (рослинництво, тваринництво); запровадженні варіативних термінів сплати податку;

- обґрунтовано доцільність трансформації механізму справляння ПДВ відповідно до практики, діючої в країнах ЄС на основі нарахування ПДВ виходячи із загальної суми обороту за результатами року та застосовуючи дві ставки ПДВ по операціям з реалізації сільськогосподарської продукції: стандартну, яка повинна поширюватися на великі господарства, та знижену – для малих і середніх господарств.

- рекомендовано до застосування методику аналізу і управління податковими платежами, основною метою якої є одержання необхідної і достовірної інформації, у першу чергу державними органами, при розробці ними програм фінансової підтримки аграрного сектора економіки, а також для моделювання змін пов'язаних з реформуванням системи оподаткування сільськогосподарських товаровиробників.

**Прикладна значущість результатів випускної кваліфікаційної роботи** полягає у тому, що висновки та пропозиції, висвітлені у роботі забезпечать можливість підвищення ефективності механізму оподаткування діяльності сільськогосподарських підприємств, підвищать його стимулюючий ефект та сприятимуть нарощуванню потенціалу аграрного сектора національної економіки.

**Апробація результатів дослідження та їх публікація.** Основні положення й результати дослідження випускної роботи оприлюднені на LVI науковій конференції здобувачів вищої освіти ЦНТУ (12 травня 2022 р., м. Кропивницький), доповідь на тему: «Вплив digital-технологій на організацію обліку»; LIV науковій on-line конференції здобувачів вищої освіти ЦНТУ (20 квітня 2023 р., м. Кропивницький), доповідь на тему: «Вдосконалення механізму оподаткування сільськогосподарських товаровиробників»; VII Всеукраїнській науково-практичній інтернет-конференції «Облік, аудит, оподаткування та звітність у системі забезпечення економічної стійкості підприємств» (11-12 травня 2023 року, м. Дніпро), доповідь на тему: «Механізм мінімального податкового зобов'язання суб'єктів аграрного бізнесу: особливості застосування та ключові елементи» та опубліковані у збірнику матеріалів конференції «Облік, аудит, оподаткування та звітність у системі забезпечення економічної стійкості підприємств» (с. 133-136).

**Структура роботи.** Робота складається із анотації, вступу, трьох основних розділів, висновків до розділів, загальних висновків, списку використаних джерел та додатків.

У першому розділі «Теоретико - методичні засади оподаткування діяльності сільськогосподарських підприємств в контексті реалізації державної політики підтримки і розвитку аграрного сектора економіки» досліджено механізм формування та реалізації державної політики регулювання і підтримки сільськогосподарських підприємств, висвітлено особливості оподаткування діяльності сільськогосподарських підприємств та їх місце в системі чинників державної політики регулювання і розвитку аграрного сектора національної економіки, вивчено діючий порядок справляння податків і зборів із сільськогосподарських підприємств в Україні.

В другому розділі «Особливості оподаткування діяльності сільськогосподарських підприємств та їх вплив на розвиток аграрного сектора національної економіки на матеріалах ФГ «Фефелов» надано організаційно-економічну характеристику досліджуваному господарству, охарактеризовано порядок застосування спрощеної системи оподаткування діяльності сільськогосподарських підприємств та здійснено оцінку його ефективності, розкрито порядок справляння інших податків і зборів із сільськогосподарських підприємств – платників єдиного податку 4-ї групи на матеріалах ФГ «Фефелов».

Третій розділ «Напрями удосконалення механізму оподаткування сільськогосподарських підприємств, спрямовані на забезпечення розвитку аграрного сектора національної економіки» містить рекомендації щодо пріоритетних напрямків удосконалення системи оподаткування діяльності сільськогосподарських підприємств, а також підходи щодо розробки методики аналізу і управління податковими платежами на сільськогосподарських підприємствах й порядок її застосування.

**Обсяг роботи.** Робота викладена на 139 сторінках, містить 23 рисунки, 19 таблиць, додатки, список використаних джерел налічує 101 найменування та викладений на 11 сторінках.

# **РОЗДІЛ 1**

## **ТЕОРЕТИКО - МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ ОПОДАТКУВАННЯ ДІЯЛЬНОСТІ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ В КОНТЕКСТІ РЕАЛІЗАЦІЇ ДЕРЖАВНОЇ ПОЛІТИКИ ПІДТРИМКИ І РОЗВИТКУ АГРАРНОГО СЕКТОРА ЕКОНОМІКИ**

### **1.1. Механізм формування та реалізації державної політики регулювання і підтримки сільськогосподарських підприємств**

Помилково вважати, що всі функції, необхідні для динамічного розвитку економіки, забезпечення її стійкого функціонування та підтримання належного рівня життя суспільства, виконуються автоматично, базуючись на ринкових важелях. Жодна країна, яка функціонує на засадах реальної ринкової економіки не може забезпечити свій сталий розвиток без державного регулювання соціально-економічних процесів. При цьому державне регулювання охоплює досить широке коло фінансово-економічних та соціальних питань, які знаходяться під безпосереднім впливом держави.

Залежно від термінів впливу розрізняють довгострокове й короткострокове державне регулювання. Довгострокове регулювання зумовлене необхідністю досягнення стратегічних цілей. Головне місце в системі довгострокового регулювання належить цілеспрямованому впливу держави на обсяги та структуру інвестицій, рівень заощаджень в економіці. Головним завданням довгострокового регулювання є здійснення структурних зрушень в економіці, забезпеченні розвитку наукоємних виробництв та розвитку стратегічно важливих для держави галузей економіки та сфер діяльності, підтримці фінансово «неспроможних» регіонів. В основу короткострокового регулювання закладено вплив держави на сукупний попит, що проявляється у величині споживчих та інвестиційних витрат. У межах короткострокового державного регулювання здійснюється антиінфляційне регулювання, яке реалізується базуючись на політиці доходів (забезпечується

контроль заробітної плати, цін, проводяться заходи щодо обмеження темпів зростання грошової маси).

Державне регулювання ґрунтується на здійсненні властивих державі економічних функцій, найбільш важливими з яких є:

- формування стабільної законодавчої бази та суспільної атмосфери, що сприяє ефективному функціонуванню економіки;
- забезпечення конкурентоспроможності економіки та захист національного виробництва;
- забезпечення процесів справедливого розподілу та перерозподілу національного доходу;
- оптимізація структурних складових національної економіки на основі перерозподілу ресурсів у відповідності з цілями, що визначені у довгостроковій стратегії розвитку;
- згладжування негативних впливів економічних циклів на національну економіку, стимулювання економічного росту.

За характером впливу на діяльність суб'єктів господарювання державне регулювання економіки здійснюється в двох формах: у формі прямого та непрямого (опосередкованого) регулювання.

Пряме регулювання передбачає безпосередній вплив держави на економічні процеси ґрунтуючись на використанні певних регуляторів. Таке регулювання здійснюється через пряме бюджетне фінансування та державне інвестування відповідних програм, а саме – фінансування розвитку суб'єктів господарювання державної власності, інфраструктурних об'єктів, сфери науки, культури, соціального захисту населення тощо, а також через регламентацію цін, тарифів, встановлення рівня мінімальної заробітної плати, пенсій, прожиткового мінімуму та інших інструментів ринкового механізму. Пряме регулювання також може здійснюватись через застосування адміністративних важелів, які регламентують конкретні завдання та передбачають певні обмеження господарської діяльності. Тобто, прямі методи ґрунтуються на владно-розпорядницьких відносинах.

Непряме державне регулювання економіки здійснюється на основі впливу держави на господарську діяльність шляхом внесення відповідних змін та коректив до умов функціонування ринкового механізму. Непряме регулювання здійснюється через використання певного комплексу правових та економічних інструментів. Використання цих інструментів не призводить до зміни ринкового механізму, а лише створює передумови для таких змін.

До методів непрямого регулювання економіки належить і політика в сфері оподаткування, оскільки вони передбачають створення економічної зацікавленості або незацікавленості у певних діях суб'єктів господарювання. Непрямі методи регулювання досить органічно впливають у функціонування ринкового механізму, тому в багатьох країнах світу вони мають досить широке використання.

Державне регулювання економіки ґрунтується на застосуванні широкої системи державних інструментів / регуляторів. З урахуванням їх сутнісних ознак та напрямів використання в межах економічної системи всі державні інструменти можна умовно класифікувати на такі три групи: адміністративні, правові та економічні.

До адміністративних інструментів відносяться певні владні розпорядження держави, які закріплені у законах, указах, постановах та розпорядженнях органів державної виконавчої влади, які дозволяють, забороняють чи обмежують або певним чином вносять певні норми відносно провадження окремих видів господарської діяльності. Наприклад, необхідність отримання ліцензій на провадження певних видів діяльності, встановлення квот, ембарго, встановлення певних обмежень щодо можливостей застосування спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності, затвердження стандартів якості продукції, екологічних норм тощо.

Правові інструменти державного регулювання включають законодавчі та підзаконні нормативно-правові акти на основі яких здійснюється регламентація основних норм і правил провадження економічної діяльності суб'єктів господарювання – юридичних та фізичних осіб. Такі акти визначають як загальні умови провадження економічної діяльності, так й наявні альтернативи та допустимі

винятки із загальних умов, встановлюють права та обов'язки юридичних і фізичних осіб та передбачають санкції за їх порушення. Найбільш значимий вплив на економіку, з числа правових інструментів, справляють закони, які регламентують права власності, здійснення підприємницької діяльності, створення та функціонування підприємств різних організаційно-правових форм господарювання, провадження інвестиційної та зовнішньоекономічної діяльності, банківську й страхову справу, справляння податків, встановлення та регулювання цін і тарифів, соціальний захист та соціальне забезпечення населення тощо. Правові інструменти визначають загальні межі втручання держави в економіку.

Важливе місце у державному регулюванні економіки займають економічні інструменти. Найбільш значимими із них є: макроекономічне планування, державний бюджет, податки, гроші, кредит, ціни, заробітна плата. Регулюючий вплив держави на економічну систему забезпечується, насамперед, через макроекономічне планування, останнє, в умовах ринку реалізується шляхом індикативного планування. Індикативний план є вихідним організаційно-економічним інструментом державного регулювання економіки. Така його роль зумовлена притаманними йому властивостям. По-перше, індикативний план визначає: цілі, пріоритети та основні параметри ймовірного розвитку національної економіки; по-друге, його показники враховують необхідні параметри досягнень узгодженого розвитку окремих сфер економічної діяльності та регіонів; по-третє, у ньому визначається доцільність та характер тих змін, які потребують впровадження до системи державних регуляторних механізмів з метою формування передумов, необхідних для досягнення цілей, визначених у плані.

Не директивний характер індикативного плану не означає, що його не потрібно виконувати. Але ця необхідність реалізується не в формі юридичного закону, а на основі створення відповідних передумов. Перша з них – цілеспрямований вплив держави на діяльність суб'єктів господарювання за допомогою системи економічних регуляторів. При цьому режим їх застосування може бути загальним або адресним. Загальний режим стосується тих підприємств, які не вступають з державою в прямі договірні відносини, адресний – стосується

підприємств, які беруть на себе відповідні зобов'язання перед державою на договірних засадах (держзамовлення чи держконтракт).

Друга передумова – розробка плану на засадах соціального партнерства. Це означає, що індикативний план не може виражати лише відокремлені наміри уряду. Він мусить мати ознаки загальнонаціонального договору, який здатний враховувати інтереси представників усіх верств суспільства на паритетних засадах. Паритетне врахування цих інтересів є важливою умовою, яка надає плану обов'язковий характер та забезпечує високий ступінь ймовірності його виконання.

Третя передумова – мобільний характер індикативного плану, яка впливає із його прогностного характеру. Враховуючи певну ймовірність досягнення запланованих параметрів розвитку економіки, план повинен оперативно реагувати на зміни, які дискретно відбуваються в плановоутворюючих факторах. Таке врахування може здійснюватися в різних формах: достроковій заміні одного плану іншим, новим; переміщення строкового горизонту плану на один рік вперед; коригування окремих показників плану тощо. Отже, мобільність плану означає, що він має сприйматися не як аксіома, а лише як наміри або рекомендації держави щодо досягнення в економіці певних позитивних змін.

Четверта передумова – індикативний план розробляється як підсистема в межах загальної системи державної економічної стратегії. Висхідним елементом такої системи мають бути пошукові прогнози, які здатні висвітлювати можливі горизонти економічного розвитку країни. Завершальним елементом цієї системи є програмування, за допомогою якого із всієї сукупності завдань, визначених у плані, виділяються найактуальніші, розв'язання яких вимагає комплексного підходу та мобілізації значних ресурсів.

Одним із важливих інструментів державного регулювання національної економіки та засобом реалізації завдань, визначених у індикативному плані, є державний бюджет. Державний бюджет слід розглядати з позиції дуального підходу, оскільки з однієї сторони він є індикатором економічного розвитку країни, з іншого виступає ефективним засобом державного впливу на економіку. У якості інструмента регулювання національної економіки державний бюджет

виконує різні функції. По-перше, він забезпечує акумуляцію та здійснює перерозподіл значної частки створеного в країні національного продукту. По-друге, вплив на економіку через державний бюджет здійснюється шляхом реалізації державної фінансової політики, тобто базуючись на оптимальному поєднанні державних доходів і витрат. При цьому фінансова політика може бути спрямована як на збалансування дохідної та видаткової частин бюджету, так і на створення профіциту (тобто перевищення доходів над витратами задля перешкоджання надвиробництву), так і на створення дефіциту (тобто перевищення витратної частини бюджету над дохідною задля стимулювання економічного зростання в країні).

Використання грошей в якості інструмента державного регулювання національної економіки здійснюється насамперед через проведення грошових реформ, які спрямовуються на зміну масштабів цін та заміну старих грошових знаків на нові. Вагомий вплив на економіку, й в першу чергу на зовнішньоекономічну діяльність, здійснює регулювання курсу національної валюти. Проводиться таке регулювання шляхом девальвації національної валюти (тобто зниження курсу національної валюти відносно курсу іноземних валют), або її ревальвації (підвищення курсу національної валюти відносно курсу іноземних валют) на основі встановлення відповідного режиму формування курсу національної валюти (фіксований, вільний, спеціальний, плаваючий). Проте найбільш значимий вплив на національну економіку здійснюється шляхом регулювання державою грошової маси, яка перебуває в обігу, оскільки її надлишок провокує інфляцію та спричиняє зниження життєвого рівня населення, а нестача – призводить до спаду економічної активності та зростання безробіття. Регулювання обсягів грошової маси здійснюється на основі використання механізмів банківських кредитів, політики «дорогих» або «дешевих» грошей та деякі інші заходи.

Ціни, в умовах ринкових відносин, регулюючий вплив на економіку справляють переважно через дію механізму їх вільного формування на ринку. Проте, в залежності від рівня розвитку ринкових відносин, особливостей функціонування економічної системи в кожній окремій країні, держава може в

певній мірі втручатися в процеси ціноутворення задля обмеження «руйнівних» властивостей ринкових цін або ж з метою вирішення певних економічних та соціальних проблем. Масштаби такого втручання залежить від розвитку конкурентного середовища, рівня монополізації виробництва, рівня інфляції, характеру соціальної та зовнішньоекономічної політики тощо.

Заробітна плата, як інструмент державного регулювання економіки застосовується в більшості економічно розвинених країн світу. В основі використання даного інструменту закладені відповідні законодавчі акти, якими регламентуються: розмір мінімальної заробітної плати; величина мінімального прожиткового мінімуму для різних верств населення; рівень соціальних гарантій; умови призначення виплат по безробіттю; розмір мінімальної пенсії та страховий стаж, необхідний для її одержання; тривалість робочого часу, тривалість оплачуваної відпустки тощо.

Слід зазначити, що використання державою відповідних економічних інструментів у регулюванні національної економіки може мати як позитивні, так і негативні наслідки. Кожен із зазначених вище інструментів державного регулювання може надавати позитивний результат при вирішенні однієї проблеми й одночасно породжувати інші проблеми або ще більше ускладнювати її вирішення. Наприклад, підвищення національним банком величини облікової ставки або норми обов'язкових резервів комерційних банків є істотним засобом подолання інфляції. Проте, з іншого боку, використання даного засобу може спричинити спад економічного зростання та призвести до зростання рівня безробіття. Ця змушує державу кожного разу визначити ймовірність виникнення ризиків порівнювати між собою позитивні ефекти з негативними та обирати найоптимальніші варіанти свого втручання в економіку.

Велику роль в регулюванні національної економіки виконують податки. Проте їх регулююча роль не зводиться виключно до виконання фіскальної функції. Податки мають великий потенціал для вирішення проблем, які пов'язані із необхідністю стимулювання, або навпаки, обмеження окремих сфер чи видів господарської діяльності.

В сучасних умовах функціонування аграрного сектора національної економіки державна політика його регулювання і підтримки є об'єктивною необхідністю ефективної діяльності сільськогосподарських підприємств у зв'язку з тим, що даний сектор економіки без належної підтримки не здатний перебороти самотійно не тільки непередбачувані негативні наслідки дії природно-кліматичних факторів, але й наслідки дії ринкових факторів.

Основними видами державної підтримки в сільському господарстві є: «розробка та реалізація різних програм розвитку сільського господарства; підтримка сільськогосподарських товаровиробників за рахунок дотацій, субсидій і субвенцій; надання виробникам кредитів і позик на пільгових умовах; страхування аграрної галузі; розвиток зернового потенціалу» [56].

У сучасних умовах розвитку ринкової економіки система державної підтримки сільськогосподарських підприємств повинна включати весь спектр заходів, доступних у реальній ситуації:

- 1) надання дотацій на виробництво окремих видів сільськогосподарської продукції, насамперед тваринницької;
- 2) гнучке регулювання імпорту й експорту продовольчих товарів на основі аналізу кон'юнктури ринку і прогнозу його розвитку;
- 3) масштабну реструктуризацію заборгованості сільськогосподарських товаровиробників, яка викликана дією макроекономічних чинників;
- 4) розвиток інфраструктури аграрного сектору, у першу чергу, зберігання продукції і транспорту;
- 5) удосконалення кооперації й інтеграційних процесів в аграрному секторі, активізацію інвестиційної діяльності.

Основні напрями й інструменти державної політики регулювання аграрного сектору на сучасному етапі можна представити на рис. 1.1.

Багатофункціональність аграрного сектору визначає необхідність застосування до нього не тільки обов'язкової державної підтримки, але і створення пільгового режиму оподаткування. Збереження та розвиток пільгового оподаткування в сільському господарстві на майбутнє в сполученні з іншими видами державної підтримки повинно сприяти пріоритетному розвитку цієї галузі,

забезпеченню підприємств аграрної сфери необхідними фінансовими ресурсами з метою сприяння розширеному відтворенню та зміцненню фермерських господарств. Проте, у даний час у сільському господарстві навіть відносно помірні податки не можуть здійснити стимулюючого впливу на економіку через низьку рентабельність виробництва і його збитковість.

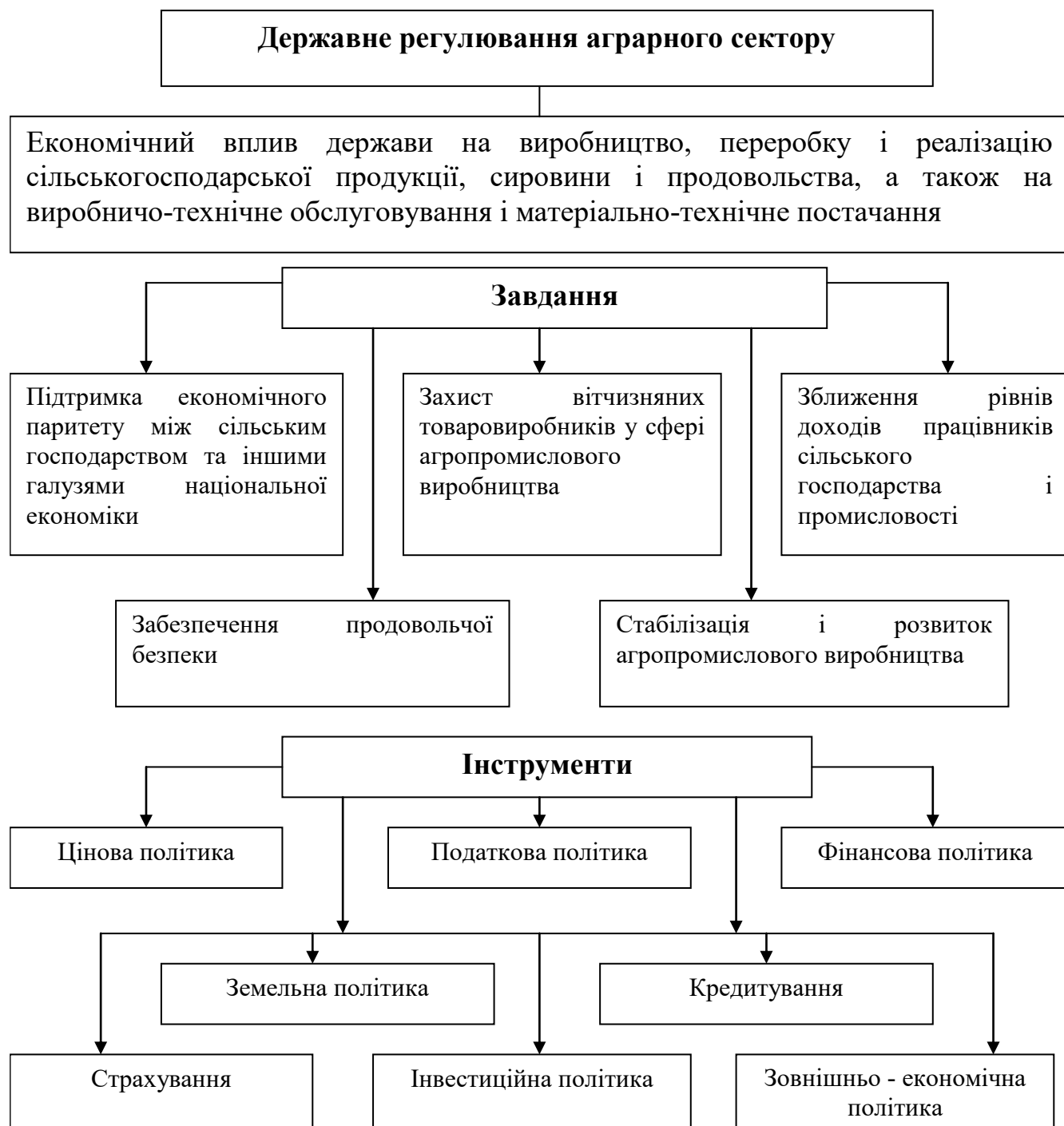


Рис. 1.1 Завдання та інструменти державного регулювання розвитку аграрного сектору національної економіки

Податки виступають одним з найважливіших елементів державного регулювання аграрного сектору, будучи одночасно складовою частиною фінансово-економічної системи впливу на розвиток галузі.

Розглядаючи оподаткування в якості складового інструменту системи державного регулювання, слід вказати на властиві йому особливості, а саме:

- наявність нерозривного взаємозв'язку податків з державою владою, оскільки для держави податки є основним джерелом доходів;
- примусовий, встановлений на загальнодержавному рівні характер справляння податків і зборів;
- прямий вплив податків на процеси, що відбуваються в економічній системі.

Вивчаючи порядок формування дохідної складової державного бюджету в Україні та інших країнах світу, не можна не акцентувати увагу на тому, що податкові надходження становлять близько 70 - 90 % усіх надходжень до дохідної частини бюджету. Отже, практика засвідчує той факт, що головним джерелом формування фінансових ресурсів держави виступають податки.

Досліджуючи сутність податків, слід вказати на те, що, з одного боку, податок – це філософська й економічна категорія, а з іншого – це форма правових взаємовідносин, що встановлюється та закріплюється на законодавчій основі в процесі наповнення дохідної частини державного бюджету. «Аналіз сутності податку як економічної категорії базується на дослідженні закономірностей розширеного відтворення, його окремих фаз, особливо розподілу та перерозподілу грошової форми вартості. У свою чергу дослідження податкових форм має виходити з положень теорії держави та права. Податок як конкретна форма примусового вилучення частини сукупного доходу суспільства до бюджету відображає всі позитивні та негативні риси даного економічного простору і даної системи державного устрою та державного управління. Залежно від стану податкових правовідносин у державі можна робити висновки про її прогресивний розвиток або регрес» [44].

Податки завжди були пов'язані з існуванням держави, незважаючи на те, що у сучасній формі їх сприйняття вони виникли значно пізніше, аніж з'явилися перші держави. Чинні у різних країнах світу податкові системи відрізняються одна від одної за своєю структурою, за видами податків та зборів, за розмірами ставок податків і зборів та за методикою їх справляння, обсягом та переліком фіскальних повноважень органів державної влади різних рівнів. І така ситуація є закономірною, оскільки податкова система кожної країни формується під впливом специфічних політичних, економічних та соціальних факторів.

В сучасному розумінні, сприйняття податків, як основного джерела доходів державного бюджету, налічує декілька століть. Перше визначення сутності поняття «податок» знаходимо у праці А. Смітта «Про багатство народів» (1770), в якій науковець охарактеризував податок як «тягар, що накладається державою у формі закону, який передбачає і його розмір, і порядок сплати» [83].

Досліджуючи визначення сутності податків в економічній літературі, слід вказати на те, що деякі автори, такі як В. П. Синчак [81], Н. С. Прокопенко [78] наголошують на примусовості та безеквівалентності стягнення податків, інші трактують сутність податків з позиції їх сприйняття як основного джерела забезпечення інтересів держави [45; 86; 91].

Сучасні відносини, які пов'язані із справлянням податків в Україні регламентуються Податковим кодексом України, згідно п. 6.1, статті 6 якого «податком є обов'язковий, безумовний платіж до відповідного бюджету або на єдиний рахунок, що справляється з платників податку відповідно до податкового кодексу» [60].

Отже, термін «податок» є складною та багатогранною категорією, яка уособлює в собі такі риси: обов'язковість платежу, перехід права власності при сплаті податку, індивідуальну безоплатність та регулярність його стягнення.

Податками виконується ряд функцій, які «впливають з їх економічної природи і які, у свою чергу, є визначальними при формуванні податкової системи країни» [13]. До функцій податків можна віднести наступні [13; 40; 84; 91]:

- фінансову – «є визначальною для податків і полягає в тому, що податки виконують своє головне призначення – наповнення доходної частини бюджету, доходів держави для задоволення потреб суспільства. Фінансова функція є важливою у характеристиці сутності податкової системи, вона визначає її суспільне призначення. З огляду на цю функцію держава повинна отримувати не просто достатній обсяг податків, але головне – надійних. Податкові надходження мають бути постійними і стабільними. Постійність означає, що податки мають надходити до бюджету не у вигляді разових платежів з невизначеними термінами, а регулярно та рівномірно впродовж бюджетного року в чітко встановлені строки. Оскільки призначення податків полягає у забезпеченні витрат держави, то терміни їх сплати мають бути узгоджені з термінами фінансування видатків бюджету. Стабільність надходжень визначається достатнім рівнем гарантій того, що доходи, передбачені Законом про Державний бюджет на поточний рік, будуть отримані у повному обсязі» [91];

- регулюючу – урівноважує фінансову сутність податків, «через неї здійснюється регулювання державою виробництва та споживання, у першу чергу шляхом справляння непрямих податків, які є податками на споживання» [91];

- розподільчу – «її завданням є наповнення доходної частини бюджетної системи країни з метою подальшого розподілу отриманих коштів для здійснення завдань і функцій держави та муніципальних органів влади» [91];

- стимулюючу – ця функція спрямована на забезпечення економічного розвитку певних сфер та видів діяльності у розвитку яких зацікавлена держава. «Шляхом запровадження пільг окремим категоріям платників податків або пільгових режимів на певних територіях держава стимулює розвиток певних галузей національної економіки або здійснює політику підтримки певних верств населення[91];

- контрольну – використання даної функції дає можливість державі «регламентувати фінансово-господарську діяльність підприємств та організацій, отримання доходів громадянами, використання ними свого майна та коштів, додержання фінансової дисципліни тощо» [91].

Слід вказати на те, що у більшості економічно розвинених країн світу податкова система, окрім фіскальної, досить активно виконує функцію стимулювання та використовується в якості інструмента економічної політики держави, за допомогою якого здійснюється поліпшення стану довкілля, природного середовища та використання природних ресурсів.

Податки можна класифікувати за різними ознаками: за методом встановлення (прямі і непрямі), залежно від способів встановлення податкових ставок (пропорційні, прогресивні й рівні), залежно від державного рівня встановлення, справляння і розподілу податків (загальнодержавні і місцеві), залежно від установленого порядку використання (загальні і спеціальні), за економічним змістом об'єкта оподаткування (податки на майно, на використання різних ресурсів, на доход (прибуток), на різні дії – юридичні та господарські акти, фінансові операції, реалізацію продукції, інші), за суб'єктами оподаткування (податки з юридичних осіб, з фізичних осіб та змішані ( з юридичних та з фізичних осіб).

Класифікацію податків можна представити за допомогою рис. 1.2/



Рис. 1.2. Класифікація податків

Податкове регулювання аграрного сектора охоплює не тільки окремі сільськогосподарські підприємства, але і всю галузь.

У залежності від розподілу фінансових коштів підприємств і формування державою своїх доходів у формі бюджету, а також у залежності від перерозподілу вже сконцентрованих коштів у бюджеті для цілеспрямованого впливу на економіку, податкове регулювання відбувається на двох рівнях (рис. 1.3):

- 1) мікрорівні, тобто на рівні суб'єктів господарювання;
- 2) макрорівні, коли держава цілеспрямовано фінансує з бюджету галузь, окремі регіони з метою збалансованого розвитку всього суспільства.

Податкове регулювання на мікрорівні здійснюється шляхом законодавчого встановлення різних податків, зборів, що вносяться в бюджет держави сільськогосподарськими підприємствами в обов'язковому порядку.

Механізм податкового регулювання на мікрорівні містить у собі заходи не тільки фінансового і регулюючого характеру, але і заходи, що стимулюють підприємницьку активність сільськогосподарських підприємств та заохочують їх діяльність в напрямку вирішення соціальних і екологічних проблем.

На макрорівні податкове регулювання економіки відбувається не шляхом прямого впливу, а через перерозподіл ВВП.

Податкове регулювання на макрорівні є найважливішим засобом антициклічного розвитку галузі і відбувається з врахуванням реально сформованої ситуації в соціальній і економічній сферах країни.

Податкове регулювання на рівні сільськогосподарських підприємств - це об'єктивний, закономірний процес, здійснюваний державою за допомогою податкової політики з метою забезпечення надходження податкових доходів у бюджет і одночасне збереження фінансової стійкості суб'єктів господарювання.

Здійснювані податкові перетворення в аграрній сфері не дають бажаного ефекту, тому що податки, які вводяться, не підкріплюються економіко-правовою аргументацією, відсутня гармонізація інтересів бюджету (держави) і платників податків.

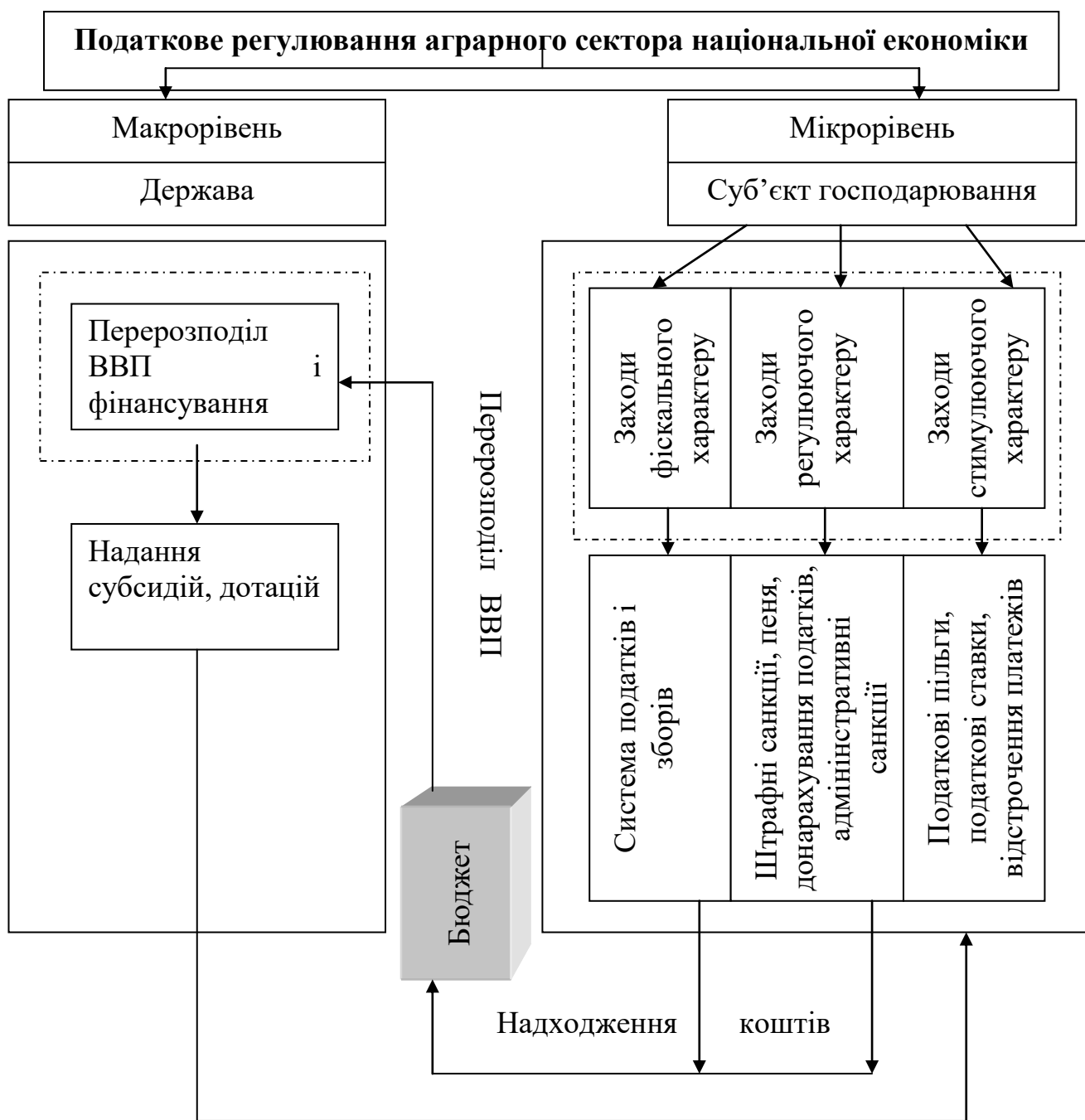


Рис. 1.3. Податкове регулювання аграрного сектора національної економіки на макро- і мікрорівнях

Система оподаткування сільськогосподарських товаровиробників не достатньо повно враховує специфіку галузі, фінансове становище платників податків. У зв'язку з цим, вважаємо що можуть бути виділені наступні напрямки її подальшого удосконалення:

- 1) забезпечення справедливості і раціональності податкової системи, що

забезпечує збалансованість загальнодержавних і приватних інтересів, що сприяє розвитку підприємництва і сільськогосподарського виробництва, активізації інвестиційної діяльності сільськогосподарських підприємств;

2) спрощення системи оподаткування для сільськогосподарських підприємств за рахунок застосування спеціального режиму оподаткування, а також за рахунок максимальної уніфікації діючих режимів обчислення і порядку сплати різних податків і зборів;

3) забезпечення стабільності податкової системи, визначеності в обсягах податкових платежів для платників податків, а також незмінності податкового законодавства для сільськогосподарських товаровиробників.

## **1.2. Оподаткування діяльності сільськогосподарських підприємств в системі чинників державної політики регулювання і розвитку аграрного сектора національної економіки**

Забезпечення ефективної діяльності аграрного сектору нашої країни є одним із ключових завдань функціонування національної економіки. Однак, у зв'язку із недосконалими відносинами в економічній системі та неналежним рівнем розвитку продуктивних сил в аграрному секторі досить важко забезпечити рентабельну діяльність сільськогосподарських підприємств. За таких умов одним із найбільш дієвих інструментів державної підтримки сільськогосподарських підприємств можуть бути податки. Однак кількість податків та їх розмір не мають зменшувати зацікавленість та ділову активність суб'єктів аграрного бізнесу, а навпаки, повинні здійснювати стимулюючий вплив на підвищення результативності їхньої діяльності.

Оподаткування сільськогосподарських підприємств відрізняється від оподаткування будь-яких підприємств інших сфер діяльності та має свою специфіку. Відповідно до чинного законодавства України, а саме Податкового

Кодексу України (далі - ПКУ) [60], вітчизняні сільськогосподарські підприємства мають право обирати одну з двох передбачених для оподаткування їхньої діяльності систем оподаткування:

- загальну систему оподаткування (базується на сплаті податку на прибуток);
- спрощену систему оподаткування (базується на сплаті єдиного податку четвертої групи).

На вибір тої чи іншої системи оподаткування сільськогосподарських підприємств впливають спеціалізація їхньої діяльності, організаційна структура виробництва, розмір підприємства, обсяги виробництва. Не слід применшувати вплив і таких факторів, як наявність земельних угідь, забезпеченість трудовими ресурсами, обсяг наявного капіталу підприємства.

Таким чином, вибір однієї з двох систем оподаткування, який здійснюється на основі податкового законодавства, повинен враховувати всі особливості його діяльності. Податковим законодавством задля забезпечення можливості здійснення вибору системи оподаткування для сільськогосподарських підприємств закладено обсяг реалізації сільськогосподарської продукції. Тобто, основним критерієм, на якому базується можливість вибору альтернативної системи оподаткування є питома вага доходу від реалізації сільськогосподарської продукції власного виробництва в загальному доході підприємства впродовж звітного року. Цей критерій у значній мірі залежить від особливостей провадження сільськогосподарського виробництва, оскільки це специфічна галузь національної економіки України із високим ступенем економічного ризику. Ризик проявляється в тому, що прогнозовані обсяги виробництва, рівень ціни, дохід від реалізації сільськогосподарської продукції можуть суттєво змінюватись під час провадження діяльності. Тобто, на відміну від інших сфер діяльності аграрний сектор має певні особливості, які істотно впливають на виробничі відносини та економічні показники діяльності сільськогосподарських підприємств, а їх результати безпосередньо залежать від цілого комплексу природних та економічних факторів, узагальнений перелік яких наведено на рисунку 1.4.

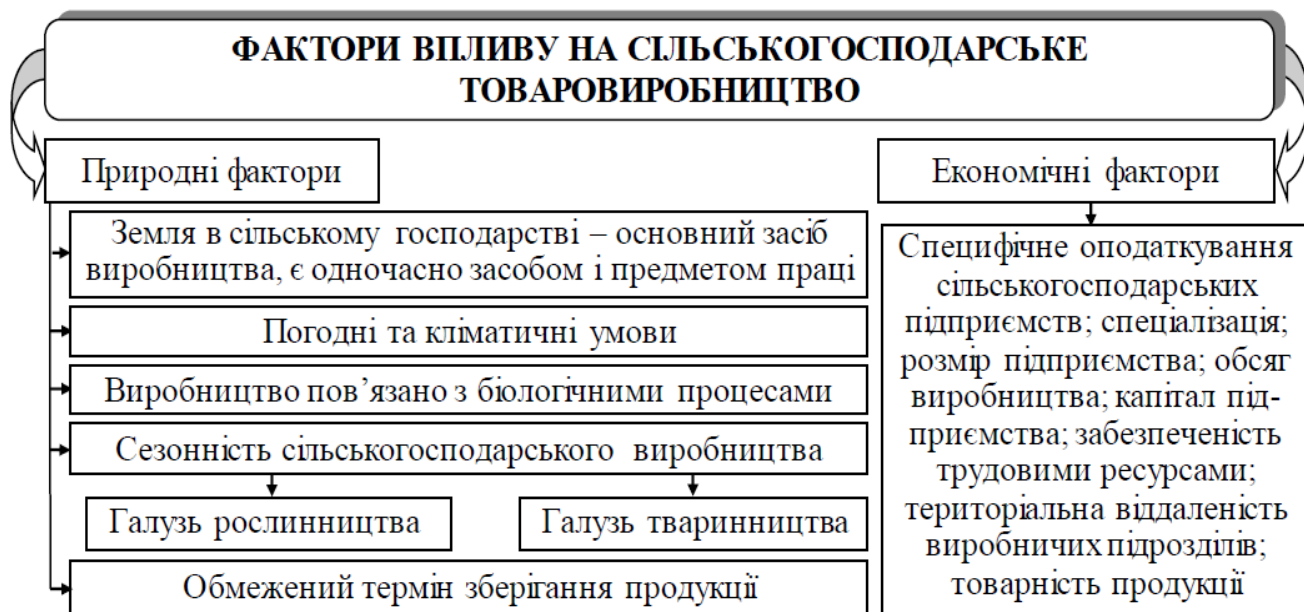


Рис. 1.4. Фактори, що впливають на результати діяльності аграрного сектора національної економіки (узагальнено на основі [14; 23])

Як видно із наведеного рисунка, найважливішим засобом виробництва в аграрній сфері являється земля. За словами Г. Г. Кірейцева: «Земля в сільському господарстві – основний засіб виробництва. На відміну від інших засобів вона незамінна, не має обґрунтованої грошової оцінки і за умов правильного її використання зберігає якісні властивості як унікальний засіб сільськогосподарського виробництва» [31]. Також досить явною є залежність економічних показників діяльності сільськогосподарських підприємств від якості земельних угідь. Оскільки навіть у межах окремих відносно невеликих територій завжди зустрічаються як більш родючі за своїм складом ґрунти, як і менш родючі, також земельні ділянки різняться за своїм рельєфом та місцезнаходженням.

Діяльність в аграрній сфері є залежною від кліматичних та погодних умов, оскільки більшість робіт проводяться в полях під відкритим небом. Особливістю сільськогосподарської діяльності є й те, що тут виробництво має прямий зв'язок з біологічними процесами, а це істотно обмежує виробничий процес у зв'язку із змінами та тривалістю певних періодів у межах відповідних пір року. Тобто

сезонність справляє досить важливий вплив на характер виробничих процесів. Особливо відчутним цей вплив є для галузі рослинництва, оскільки основні роботи проводяться в теплий період року (весна-літо), збір урожаю відбувається здебільшого восени в конкретні стислі проміжки часу, а взимку роботи не проводяться. В галузі тваринництва сезонність менш відчутна, проте, вже ж такий цей фактор також спричинює свій вплив. Кількість продукції, яка є результатом діяльності в галузі тваринництва в літній період часу є значно більшою, порівняно із зимовим періодом. Це відбувається через те, що влітку використовується значно більший та ширший за асортиментом раціон харчування, до якого входять різноманітні свіжі корми. Таким чином, сезонність суттєво впливає зміну цін на сільськогосподарську продукцію впродовж року, а також до призводить до нерівномірності процесів формування доходів. Здебільшого вони прив'язані до моменту реалізації сільськогосподарської продукції.

Особливістю сільськогосподарського виробництва є й те, що здебільшого його продукція не може зберігатися тривалий час без втрати своєї якості, а це істотно впливає на механізми ціноутворення та конкурентоспроможність.

Серед економічних факторів, насамперед слід визначити потребу сільськогосподарських підприємств у різноплановій державній підтримці у податковій сфері та передбачати надання певних пільг в оподаткуванні.

Отже, податкова система для сільськогосподарських підприємств повинна бути складовою загальної державної системи оподаткування, проте має враховувати специфіку дії визначених факторів на результати діяльності аграрного сектора та враховувати особливості формування фінансових відносин у галузі. Як слушно зазначає М. Я. Дем'яненко «принциповою умовою побудови податкової системи стосовно аграрного сектора АПК є максимальне врахування специфіки сільськогосподарського виробництва» [14].

Ю.О. Лупенко та Л.Д. Тулуш визначають оподаткування «важливою складовою системи фінансового регулювання розвитку агропромислового виробництва, одним із важелів впливу на вирішення проблем, пов'язаних із суспільною значущістю сільського господарства» [41].

Для розуміння місця і ролі оподаткування діяльності сільськогосподарських підприємств в системі чинників державної підтримки та розвитку аграрного сектора розглянемо історичний досвід розвитку оподаткування аграрного бізнесу.

Досліджуючи еволюцію розвитку механізму оподаткування сільськогосподарських підприємств України, нами було визначено три етапи найбільш значимих змін, які характеризують зміни у системі оподаткування (рис. 1.5).



Рис. 1.5. Етапи розвитку та трансформації механізму оподаткування сільськогосподарських підприємств в Україні

Фіскальна політика для сільськогосподарських підприємств, що характеризує перший етап розвитку системи оподаткування у 1991 – 1996 рр. характеризується незначним податковим навантаженням, що позитивно

позначилося на показниках ефективності діяльності сільськогосподарських підприємств та підтверджується відповідним значенням показників рентабельності операційної діяльності підприємств в цей період часу (рис. 1.6).

Впродовж 1997 – 1998 рр. реалізація чинної на той час податкової політики та застосування системи оподаткування для сільськогосподарських підприємств, яка не мала відмінностей від інших сфер діяльності, призвела до значного податкового навантаження на суб'єктів аграрного бізнесу що, у свою чергу неминуче призвело до зниження ефективності їх діяльності, а аграрну сферу поглинула економічна криза. Рівень рентабельності діяльності сільськогосподарських підприємств у цей період часу мав від'ємні значення (рис. 1.6).

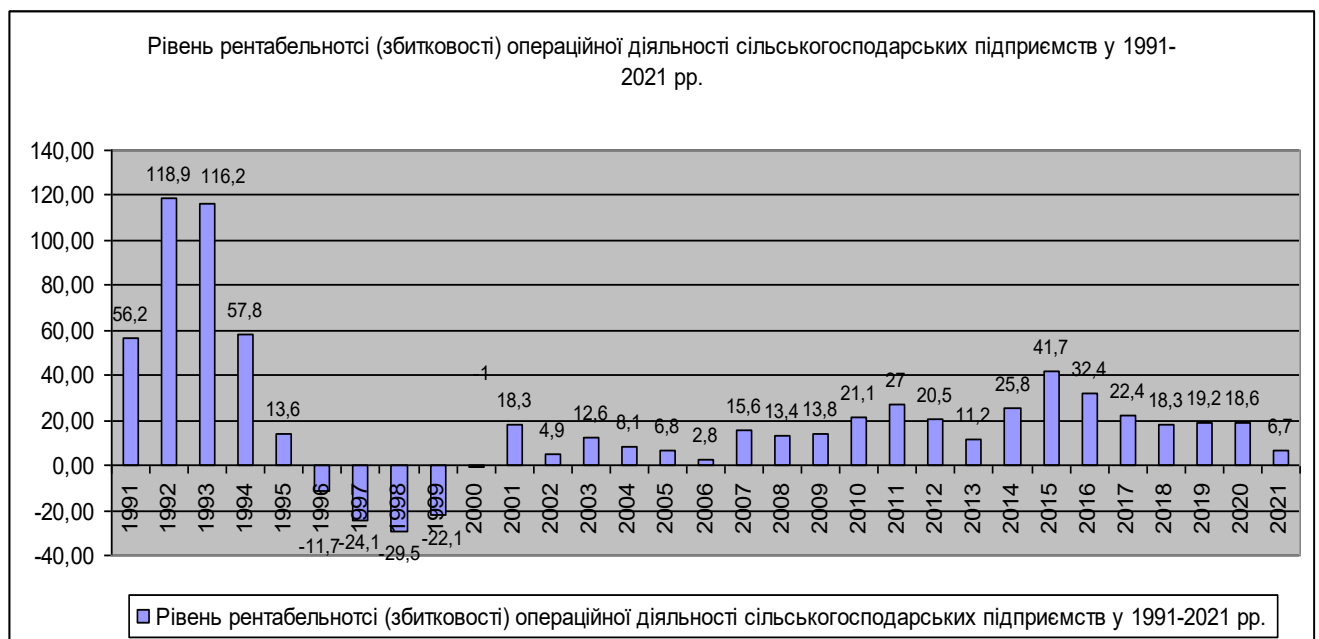


Рис. 1.6. Рівень рентабельності (збитковості) операційної діяльності сільськогосподарських підприємств у 1991-2020 р.

Держава мала здійснити невідкладні заходи, пов'язані із виводом із кризи аграрного сектора та розробити таку політику державного регулювання і розвитку сільськогосподарських підприємств, яка б включала дієві чинники підвищення ефективності їх діяльності та подальшого розвитку. Таким чинником фіскальної дії було введення фіксованого сільськогосподарського податку (ФСП) і спеціального

режиму оподаткування ПДВ, що започаткувало розвиток другого етапу трансформаційних змін податкової політики для сільськогосподарських підприємств. Така практика мала досить позитивні результати – впродовж 2001–2014 рр. значення показників рентабельності поступово зростає та досягає прийнятних значень (рис. 1.6).

Аналізуючи третій етап розвитку фіскальної практики для сільськогосподарських товаровиробників, який бере свій початок з 2015 р., слід зазначити, що підвищення ставок оподаткування та відміна спеціального режиму оподаткування ПДВ, починаючи з 2016 р., суттєвого впливу на значення рівня рентабельності діяльності сільськогосподарських підприємств не мала, хоча необхідно констатувати той факт, що починаючи із 2015 р., коли рівень рентабельності операційної діяльності сільськогосподарських підприємств складав 41,4%, його значення поступово з кожним роком знижувалося й досягло значення 18,6% - у 2020 р., та 6,7% - у 2021 р. (рис. 1.6). Це дає можливість зробити висновок про більш-менш комфортний режим оподаткування для сільськогосподарських підприємств, хоча, враховуючи тенденцію спадаючих показників рентабельності потребує перегляду та удосконалення.

В цілому, узагальнюючи підходи щодо формування складових механізму оподаткування діяльності сільськогосподарських товаровиробників, можемо констатувати, що він базується на визначальних принципах оподаткування та функціях податків, включає альтернативні режими оподаткування та методи, важелі, інструменти і стимули, які закладено в основу оподаткування сільськогосподарських підприємств й застосування яких спрямовано на досягнення визначених державною політикою цілей у аграрному секторі національної економіки (рис. 1.7).



Рис. 1.7. Складові механізму оподаткування діяльності сільськогосподарських підприємств

Нині більшість сільськогосподарських підприємств з метою оподаткування своєї діяльності застосовують спрощену систему оподаткування, як базується на сплаті єдиного податку 4-ї групи.

Запровадження та застосування спрощеної системи оподаткування для суб'єктів аграрного бізнесу внесло в діяльність платників податків декілька суттєвих моментів:

1. Значно знизилась кількість податків, які сплачуються до бюджету. Платники єдиного податку 4-ї групи звільняються від сплати деяких загальнодержавних податків і зборів та місцевих податків, так як сплачується в рахунок єдиного податку.

2. Спрощена процедура розрахунку. Сума податку може бути розрахована прямим множенням площі сільськогосподарських угідь на ставку податку, що значно спрощує процедуру ведення податкового обліку і складання податкової звітності.

3. Знижено податковий тиск. Суми податку, які підлягають сплаті в бюджет на пряму не залежать від фінансово – економічних показників діяльності сільськогосподарських підприємств.

Проте, можна визначити і низку недоліків, які характерні для спрощеної системи оподаткування сільськогосподарських підприємств: «не виконується регулююча функція податку внаслідок відсутності диференціації в оподаткуванні; методика розрахунку єдиного податку 4 групи базується на застарілій базі нормативної грошової оцінки земельних угідь, що проявляється у відсутності мотивації до збереження та покращення якості ґрунтів; не враховуються фінансові результати діяльності платника податку, податок сплачується у фіксованій сумі за будь-яких обставин» [13].

Таким чином, чинна податкова система України, що діє для сільськогосподарських підприємств не в повній мірі враховує інтереси всіх сторін. Складно не погодитися із думкою Г. Черевко та А. Колодій про те, що «розвиток агрохолдингів і масштабів їх господарювання на селі внаслідок об'єктивно вищої конкурентоспроможності «вибиває» з економічної сфери інші форми економічної активності на селі, особливо зі сфери сільськогосподарського виробництва» [94]. Тому можна висловити припущення, що великі сільськогосподарські підприємства застосовуючи спрощену систему

оподаткування на цілком законних підставах наращують прибутки (оскільки не прибуток є об'єктом оподаткування) та використовують їх у власних інтересах. Натомість, малі та мікропідприємства аграрного сектора, які є базовими з точки зору становлення й розвитку галузі, в умовах чинної уніфікованої податкової політики, яку продукує держава, об'єктивно не мають шансів на підвищення своєї конкурентоспроможності на ринку.

В таких умовах великі та середні сільськогосподарські підприємства вдало користуються пільговим режимом оподаткування й мають можливість додаткового нагромадження коштів через дію послабленого податкового навантаження, наращуючи тим самим свої колосальні прибутки. Як результат, маємо ситуацію, за якої значну частку доходів у вигляді податкових платежів недоотримує бюджетна система України, а малі та мікропідприємства аграрного сектора змушені «виживати» в складному для них конкурентному середовищі. В підтвердження наших припущень, досить слушною є думка Л.Д. Тулуша, який зазначає наступне «запровадження спеціальних податкових режимів відіграло позитивну роль у розвитку аграрного сектора: за рахунок фіскального стимулювання відбувся бурхливий розвиток агротехнологій, суттєво зросли обсяги валової продукції сільського господарства та рентабельність сільгоспдіяльності. Однак ідеологія спеціальних режимів оподаткування сільгоспвиробників у тому вигляді, в якому вони запроваджувалися наприкінці 1990-х рр. в умовах принципово іншого аграрного устрою, вже себе вичерпала [89].

### **1.3. Діючий порядок справляння податків і зборів із сільськогосподарських підприємств в Україні**

Наразі податковим законодавством України, як вже було зазначено вище, для підприємств, які здійснюють свою діяльність у аграрній сфері, передбачено дві системи оподаткування, які сільськогосподарське підприємство обирає на

власний розсуд, із дотриманням вимог, установлених ПКУ (рис. 1.8): загальна система оподаткування (із сплатою всіх передбачених законодавством податків – найхарактернішим є податок на прибуток, ПДВ) і спеціальний податковий режим у вигляді єдиного податку 4-ї групи (замінює певну сукупність податків). Таким чином, сільськогосподарські підприємства, які відповідно до законодавства є платниками податків, мають дотримуватись умов податкового законодавства, тобто ПКУ, та обирати найоптимальнішу для них систему оподаткування.

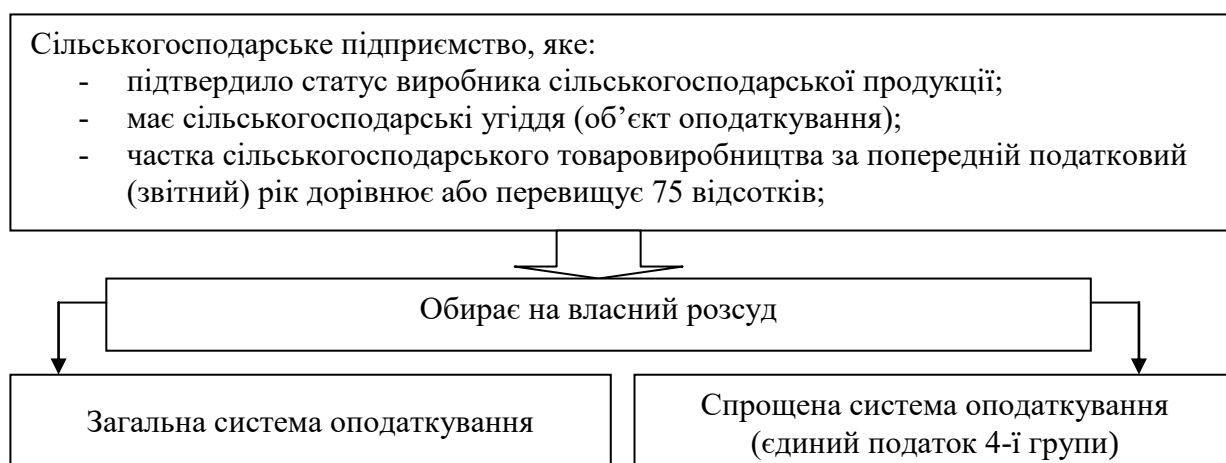


Рис. 1.8. Порядок визначення системи оподаткування сільськогосподарськими підприємствами

Сільськогосподарські підприємства, які обрали для оподаткування своєї діяльності загальну систему оподаткування, повинні сплачувати податки та збори, наведені у табл. 1.1.

Таблиця 1.1.

Характеристика загальної системи оподаткування для сільськогосподарських підприємств

| Загальна система оподаткування <sup>□</sup>                                                     |                                                                                                  |                                                                                                                                                                                                                                 |                                                                                                                                                          |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Податок на прибуток <sup>□</sup>                                                                | Податок на додану вартість <sup>□</sup>                                                          | Податок на майно (земельний податок) <sup>□</sup>                                                                                                                                                                               | Рентна плата спеціальне використання води <sup>□</sup>                                                                                                   |
| Оподаткування здійснюється на загальних умовах із застосуванням ставки податку 18% <sup>□</sup> | Оподаткування здійснюється на загальних умовах із застосуванням ставок 20%, 14%, 7% <sup>□</sup> | Оподаткування здійснюється на основі нормативної грошової оцінки землі, яка підлягає щорічній індексації. Ставки податку встановлюються не менше ніж 0,3% і не більше ніж 1% від нормативної грошової оцінки землі <sup>□</sup> | Оподаткування здійснюється на загальних умовах. Об'єктом оподаткування є фактичний обсяг води, який використаний водокористувачем. Ставки плати залежать |

Отже, при виборі загальної системи оподаткування, сільськогосподарське підприємство сплачує всі передбачені законодавством податки і збори, по яким у нього виникають об'єкти оподаткування. Розглянемо їх більш детально.

1. Податок на прибуток підприємств, якщо вони не є платниками єдиного податку четвертої групи.

Об'єктом оподаткування податком на прибуток підприємств для сільськогосподарських підприємств є «прибуток із джерелом походження з України та за її межами, який визначається шляхом коригування (збільшення або зменшення) фінансового результату до оподаткування (прибутку або збитку)» [60].

Для виробників сільськогосподарської продукції передбачено встановлення особливого податкового періоду, а саме: «річний податковий (звітний) період, який починається з 1 липня минулого звітного року й закінчується 30 червня поточного звітного року» [60].

Платники податку на прибуток, з числа сільськогосподарських підприємств, які обрали річний податковий (звітний) період, «фінансовий результат до оподаткування за податковий (звітний) період обчислюють шляхом зменшення фінансового результату до оподаткування за минулий звітний рік на фінансовий результат до оподаткування за перше півріччя такого року та збільшення на фінансовий результат до оподаткування за перше півріччя поточного звітного року, що визначені відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності» [60].

Основна ставка податку на прибуток для сільськогосподарських підприємств становить 18 %.

2. Податок на додану вартість. Об'єктом оподаткування даним податком для сільськогосподарських підприємств є операції з постачання сільськогосподарських товарів, місце постачання яких розташоване на митній території України.

Датою виникнення податкових зобов'язань з постачання сільськогосподарських товарів/послуг вважають дату, «яка припадає на податковий період, протягом якого відбувається будь-яка з подій, що сталася раніше: а) дата зарахування коштів від покупця/замовника на банківський рахунок сільськогосподарських підприємств як оплата товарів/послуг, що підлягають постачанню, а в разі постачання товарів/послуг за готівку – дата оприбуткування коштів у касі платника податку, а в разі відсутності такої – дата інкасації готівки в банківській установі, що обслуговує платника податку; б) дата відвантаження сільськогосподарських товарів, а в разі експорту товарів – дата оформлення митної декларації, що засвідчує факт перетинання митного кордону України, оформлена відповідно до вимог митного законодавства, а для послуг – дата оформлення документа, що засвідчує факт постачання послуг платником податку» [60].

Ставки податку встановлюються, відповідно до п. 193.1 ПКУ «від бази оподаткування в розмірі 20 відсотків (базова ставка); 0 відсотків; 7 відсотків; 14 відсотків – операціях з постачання на митній території України та ввезення на митну територію України сільськогосподарської продукції. Звітним (податковим) періодом для сільськогосподарських підприємств є один календарний місяць. Податкову декларацію подають сільськогосподарські підприємства за базовий звітний (податковий) період, що дорівнює календарному місяцю, протягом 20 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) місяця» [60].

Сума податкового зобов'язання, що визначена сільськогосподарським підприємством у поданій ним податковій декларації, підлягає сплаті «протягом 10 календарних днів, що настають за останнім днем відповідного граничного строку, передбаченого для подання податкової декларації» [60].

3. Податок на доходи фізичних осіб (ПДФО). Об'єктом оподаткування для сільськогосподарських підприємств є «загальний місячний (річний) оподатковуваний дохід і доходи з джерела їх походження в Україні, які остаточно оподатковують під час їх нарахування (виплати, надання). Базою оподаткування є

загальний оподатковуваний дохід, тобто будь-який дохід, який підлягає оподаткуванню, нарахований (виплачений, наданий) на користь платника податку протягом звітного податкового періоду» [60].

Ставка ПДФО становить «18 % бази оподаткування щодо доходів, нарахованих (виплачених, наданих) зокрема, але не виключно у формі: заробітної плати, інших заохочувальних і компенсаційних виплат або інших виплат і винагород, які нараховують (виплачують, надають) працівнику у зв'язку з трудовими відносинами та за цивільно-правовими договорами. Сільськогосподарське підприємство – податковий агент, який нараховує (виплачує, надає) оподатковуваний дохід на користь працівника, зобов'язаний утримувати податок із суми такого доходу за його рахунок. Податок сплачує (перераховує) сільськогосподарське підприємство до бюджету під час виплати оподаткованого доходу єдиним платіжним документом. Особою, відповідальною за нарахування, утримання та сплату (перерахування) до бюджету податку з доходів у вигляді заробітної плати, є сільськогосподарське підприємство, яке виплачує такі доходи на користь працівників» [60].

4. Екологічний податок. Сільськогосподарські підприємства є платниками екологічного податку, якщо «під час провадження діяльності на території України й у межах її континентального шельфу та виключної (морської) економічної зони здійснюються: викиди забруднюючих речовин в атмосферне повітря стаціонарними джерелами забруднення; скиди забруднюючих речовин безпосередньо у водні об'єкти; розміщення відходів (крім розміщення окремих видів (класів) відходів як вторинної сировини, що розміщуються на власних територіях (об'єктах) суб'єктів господарювання)» [60]. Таким чином, «об'єктом і базою оподаткування екологічним податком є: обсяги та види забруднюючих речовин, які викидаються в атмосферне повітря стаціонарними джерелами; обсяги та види забруднюючих речовин, які скидаються безпосередньо у водні об'єкти; обсяги та види (класи) розміщених відходів, крім обсягів і видів (класів) відходів як вторинної сировини, що розміщуються на власних територіях (об'єктах) суб'єктів господарювання» [60]. Ставки екологічного податку визначаються

сільськогосподарськими підприємствами залежно від найменування забруднюючих речовин, кількості їх викидів та встановленого класу небезпечності. Суми податку сільськогосподарські підприємства обчислюють за податковий (звітний) квартал. Сільськогосподарські підприємства складають податкові декларації з екологічного податку та «подають їх протягом 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем податкового (звітного) кварталу, до контролюючих органів і сплачують екологічний податок протягом 10 календарних днів, що настають за останнім днем граничного строку подання податкової декларації, за викиди в атмосферне повітря забруднюючих речовин стаціонарними джерелами забруднення, скиди забруднюючих речовин у водні об'єкти, розміщення протягом звітного кварталу відходів у спеціально відведених для цього місцях чи на об'єктах – за місцем розміщення стаціонарних джерел, спеціально відведених для цього місць чи об'єктів» [60].

5. Податок на майно. Цей податок включає в себе податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки та плату за землю.

Об'єктом оподаткування податком на нерухоме майно для сільськогосподарських підприємств є об'єкт нежитлової нерухомості, зокрема його частка. Сільськогосподарські підприємства звільняються від сплати податку на нерухоме майно, тільки за те майно, яке вони прямо використовують у господарській діяльності з виробництва сільськогосподарської продукції, у випадку, якщо таке майно не використовують за призначенням, то податок на нерухоме майно сплачують на загальних підставах.

Для об'єктів нежитлової нерухомості, що знаходяться у власності сільськогосподарських підприємств, ставки податку встановлюють за рішенням тих органів місцевого самоврядування, де розташовані такі об'єкти. Ставка встановлюється «за 1 квадратний метр бази оподаткування в розмірі до 1,5 % розміру мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня звітного року» [60]. Такі підприємства самостійно визначають суму податку на майно станом на 1 січня звітного року шляхом подання до 20 лютого цього самого року

до органу державної фіскальної служби, де знаходиться це майно, податкової декларації в якій рівними частками поквартально розбивають суму податку.

Сільськогосподарські підприємства сплачують податок на нерухоме майно до місцевих бюджетів тих органів місцевого самоврядування, де розташоване нерухоме майно.

Сплату податку на нерухоме майно здійснюють сільськогосподарські підприємства поквартально до 30 числа місяця, що настає за звітним кварталом, шляхом сплати авансових внесків.

У разі, якщо сільськогосподарські підприємства не є платниками єдиного податку четвертої групи, зазначена категорія сплачує також і земельний податок.

Для них об'єктами оподаткування такого податку є «земельні ділянки, частки (паї), що належать їм на праві власності чи користування. Базою оподаткування для платників земельного податку є нормативна грошова оцінка їхніх земельних ділянок, а також і площа тих земельних ділянок, нормативна грошова оцінка яких не проведена» [60]. «Для сільськогосподарських угідь ставка земельного податку встановлюється в розмірі не менше ніж 0,3 % та не більше ніж 1 % від проведеної нормативної грошової оцінки таких ділянок» [60].

Звітним (податковим) періодом для сільськогосподарських підприємств у сплаті земельного податку визначено календарний рік.

Відомості з державного земельного кадастру щодо земельної ділянки є підставою для нарахування цього податку. Обчислення суми земельного податку проводять сільськогосподарські підприємства станом на 1 січня й відображають у річній податковій декларації, яку подають до 20 лютого поточного року до органу державної фіскальної служби за місцем розташування земельної ділянки.

Сплачують земельний податок до місцевого бюджету за місцем розташування земельної ділянки рівними частками щомісяця протягом року, за який подається податкова декларація.

До зборів, які підлягають сплаті сільськогосподарськими підприємствами, відносяться військовий збір, єдиний соціальний внесок та рентні платежі.

1. Військовий збір. Об'єктом оподаткування для військового збору є «загальний місячний (річний) оподатковуваний дохід і доходи з джерела їх походження в Україні, які остаточно оподатковуються під час їх нарахування (виплати, надання)» [60]. Ставка військового збору становить 1,5 % від об'єкта оподаткування. Сільськогосподарські підприємства нараховують і сплачують військовий збір до бюджету в момент виплати заробітної плати працівникам, які перебувають із такими підприємствами в трудових відносинах.

2. Єдиний соціальний внесок (ЄСВ). Це обов'язковий консолідований внесок, який сплачується роботодавцями за своїх працівників під час нарахування заробітної плати, винагород за цивільно-правовими договорами та деяких інших виплат працівникам, передбачених чинним законодавством. Ставка ЄСВ становить 22% від нарахованої заробітної плати, винагород за цивільно-правовими договорами тощо. Сплата ЄСВ здійснюється шляхом перерахування безготівкових коштів з банківського рахунка страхувальника на рахунки органів ДПС, відкриті в органах Казначейства. Сплачується ЄСВ щомісяця під час кожної виплати авансу, заробітної плати у терміни з 1 по 28 число місяця, наступного за звітним.

3. Рентні платежі. Такі платежі включають: рентну плату за користування надрами для видобування корисних копалин; рентну плату за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин; рентну плату за спеціальне використання води, крім сільськогосподарських підприємств, які є платниками єдиного податку четвертої групи й звільняються від сплати цього платежу. Для зазначеної категорії підприємств об'єктом оподаткування є «обсяг видобутих корисних копалин; обсяг підземного простору надр для вирощування сільськогосподарської продукції; обсяг видобутої підземної води. Сплата сільськогосподарськими підприємствами рентної плати здійснюється щоквартально на підставі податкових декларацій» [60].

Згідно Податкового Кодексу України [60] спрощена система оподаткування для сільськогосподарських підприємств базується на сплаті єдиного податку за системою, передбаченою для 4-ї групи платників даного податку.

Платники єдиного податку 4-ї групи звільняються від сплати таких податків і зборів: «податку на прибуток підприємств; податку на майно (в частині земельного податку), крім земельного податку за земельні ділянки, що не використовуються для ведення сільськогосподарського товаровиробництва; рентної плати за спеціальне використання води» [60].

Податок на додану вартість, податок на доходи фізичних осіб, єдиний соціальний внесок та військовий збір платники єдиного податку 4-ї групи сплачують на загальних умовах. Загальна характеристика єдиного податку 4-ї групи наведена у таблиці 1.2.

Таблиця 1.2.

Загальна характеристика спрощеної системи оподаткування, передбаченої для сільськогосподарських підприємств

| Вид спецрежиму           | Сутність                                                                                                                                                                                                                                                                                                               | Хто підпадає під дію режиму                                                                                                                     | Переваги                                                                                                                                                                     | Недоліки                                                                                                                                                              |
|--------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Єдиний податок 4-ї групи | Оподаткування здійснюється на основі нормативної грошової оцінки 1 гектара сільськогосподарських угідь (ріллі, сіножатей, пасовищ і багаторічних насаджень) з урахуванням коефіцієнта індексації, визначеного станом на 1 січня базового податкового (звітного) року, а не на основі фінансових результатів діяльності | Підприємства, у яких частка сільськогосподарського товаровиробництва за попередній податковий (звітний) рік дорівнює або перевищує 75 відсотків | Простий механізм оподаткування та адміністрування<br>Зниження податкового навантаження<br>Стимулюючий вплив через відсутність оподаткування реального фінансового результату | Підтвердження права оренди земельних ділянок<br>Більші можливості для розвитку для суб'єктів великого та середнього бізнесу<br>Нерівномірність податкового середовища |

Запровадження спрощеної системи оподаткування дозволило підвищити прозорість і достовірність оподаткування, суттєво знизило податкове навантаження, стабілізувало базу оподаткування, частково оптимізувало строки сплати податку. Проте, поряд із перевагами, існують й недоліки справляння єдиного податку 4-ї групи (рис. 1.9).

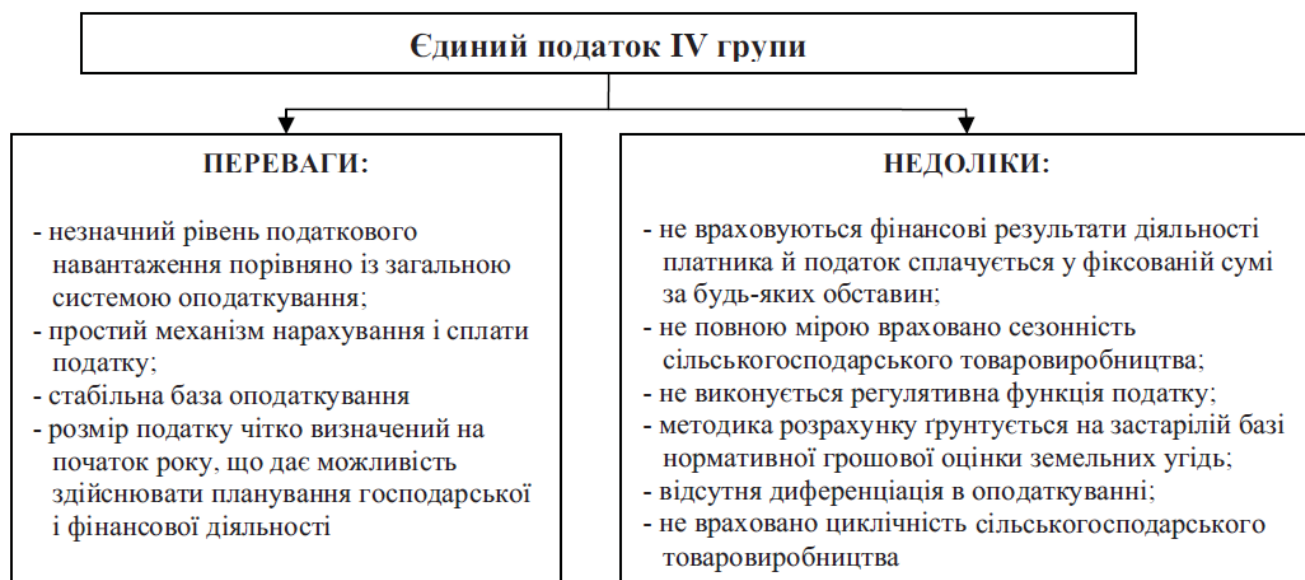


Рис. 1.9. Переваги і недоліки застосування єдиного податку 4-ї групи

Платниками єдиного податку 4-ї групи можуть бути «сільськогосподарські підприємства різних організаційно-правових форм, передбачених законами України, селянські та інші господарства, які займаються виробництвом (вирощуванням), переробкою та збутом сільськогосподарської продукції, а також рибницькі, рибальські та риболовецькі господарства, які займаються розведенням, вирощуванням та виловом риби у внутрішніх водоймах (озерах, ставках та водосховищах), у яких сума, одержана від реалізації сільськогосподарської продукції власного виробництва та продуктів її переробки за попередній звітний (податковий) рік, перевищує 75 відсотків загальної суми доходу» [60].

Відповідно до п. 291.5 Податкового кодексу, платниками єдиного податку 4-ї групи не можуть бути суб'єкти господарювання - юридичні особи, які здійснюють:

- «діяльність пов'язану із організацією, проведенням азартних ігор, лотерей (крім розповсюдження лотерей), парі (букмекерське парі, парі тоталізатора)» [60];
- «обмін іноземної валюти» [60];
- «виробництво, експорт, імпорт, продаж підакцизних товарів (крім роздрібного продажу паливно-мастильних матеріалів в ємностях до 20 літрів та

діяльності фізичних осіб, пов'язаної з роздрібним продажем пива, сидру, пері (без додання спирту) та столових вин)» [60];

- «видобуток, виробництво, реалізацію дорогоцінних металів і дорогоцінного каміння, у тому числі органогенного утворення (крім виробництва, постачання, продажу (реалізації) ювелірних та побутових виробів з дорогоцінних металів, дорогоцінного каміння, дорогоцінного каміння органогенного утворення та напівдорогоцінного каміння)» [60];

- «видобуток, реалізацію корисних копалин, крім реалізації корисних копалин місцевого значення» [60];

- «діяльність у сфері фінансового посередництва, крім діяльності у сфері страхування, яка здійснюється страховими агентами, визначеними Законом України «Про страхування», сюрвейєрами, аварійними комісарами та аджастерами» [60];

- «діяльність з управління підприємствами» [60];

- «діяльність з надання послуг пошти (крім кур'єрської діяльності), діяльність з надання послуг фіксованого телефонного зв'язку з правом технічного обслуговування та експлуатації телекомунікаційних мереж і надання в користування каналів електрозв'язку (місцевого, міжміського, міжнародного), діяльність з надання послуг фіксованого телефонного зв'язку з використанням безпроводового доступу до телекомунікаційної мережі з правом технічного обслуговування і надання в користування каналів електрозв'язку (місцевого, міжміського, міжнародного), діяльність з надання послуг рухомого (мобільного) телефонного зв'язку з правом технічного обслуговування та експлуатації телекомунікаційних мереж і надання в користування каналів електрозв'язку, діяльність з надання послуг з технічного обслуговування та експлуатації телекомунікаційних мереж, мереж ефірного теле- і радіомовлення, проводового радіомовлення та телемереж» [60];

- «діяльність з продажу предметів мистецтва та антикваріату, діяльність з організації торгів (аукціонів) виробами мистецтва, предметами колекціонування або антикваріату» [60];

- «діяльність з організації, проведення гастрольних заходів» [60];

Крім того ПКУ встановлює заборону на право скористатися спрощеною системою оподаткування 4-ї групи для ;

- «фізичних осіб - підприємців, які здійснюють технічні випробування та дослідження, діяльність у сфері аудиту» [60];

- «фізичні особи - підприємці, які надають в оренду земельні ділянки, загальна площа яких перевищує 0,2 гектара, житлові приміщення та/або їх частини, загальна площа яких перевищує 400 квадратних метрів, нежитлові приміщення (споруди, будівлі) та/або їх частини, загальна площа яких перевищує 900 квадратних метрів» [60];

- «страхові (перестрахові) брокери, банки, кредитні спілки, ломбарди, лізингові компанії, довірчі товариства, страхові компанії, установи накопичувального пенсійного забезпечення, інвестиційні фонди і компанії, інші фінансові установи, визначені законом; реєстратори цінних паперів» [60];

- «суб'єкти господарювання, у статутному капіталі яких сукупність часток, що належать юридичним особам, які не є платниками єдиного податку, дорівнює або перевищує 25 відсотків» [60];

- «представництва, філії, відділення та інші відокремлені підрозділи юридичної особи, яка не є платником єдиного податку» [60];

- «фізичні та юридичні особи – нерезиденти» [60];

- «платники податків, які на день подання заяви про реєстрацію платником єдиного податку мають податковий борг, крім безнадійного податкового боргу, що виник внаслідок дії обставин непереборної сили (форс-мажорних обставин)» [60];

Загальні підходи щодо застосування критеріїв віднесення сільськогосподарських підприємств до платників єдиного податку 4-ї групи наведено у таблиці 1.3.

Таблиця 1.3

Критерії віднесення сільськогосподарських підприємств до платників єдиного податку 4-ї групи

| Критерії                                                           | Юридичні особи                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     | Фізичні особи - фермери                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      |
|--------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|                                                                    | 4 група                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            | 4 група                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      |
| Граничний обсяг доходу, отриманий впродовж календарного року, грн. | Не обмежено                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        | Не обмежено                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  |
| Максимальна чисельність найманих працівників, осіб                 | Не обмежено                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        | Не використовують працю найманих осіб                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        |
| Види проваджуваної діяльності                                      | Частка сільськогосподарського товаровиробництва за попередній податковий (звітний) рік дорівнює або перевищує 75 відсотків                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         | 1. Здійснюють виключно вирощування, відгодовування сільськогосподарської продукції, збирання, вилов, переробку такої власновирощеної або відгодованої продукції та її продаж<br>2. Проводять господарську діяльність (крім постачання) за місцем податкової адреси<br>3. Членами фермерського господарства такої фізичної особи є лише члени її сім'ї<br>4. Площа сільськогосподарських угідь та/або земель водного фонду у власності та/або користуванні членів фермерського господарства становить не менше 0,5 гектара, але не більше 20 гектарів сукупно |
| Ставки податку                                                     | Розмір ставок податку залежить від категорії (типу) земельних угідь та місця їх розташування й встановлюється з 1 га сільськогосподарських угідь та/або земель водного фонду                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              |
| Строки подання звітності                                           | До 20 лютого року, наступного за звітним                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              |
| Визначені обмеження                                                | <p>1. Суб'єкти господарювання, у яких понад 50 відсотків доходу, отриманого від продажу сільськогосподарської продукції власного виробництва та продуктів її переробки, становить дохід від реалізації декоративних рослин (за винятком зрізаних квітів, вирощених на угіддях, які належать сільськогосподарському товаровиробнику на праві власності або надані йому в користування, та продуктів їх переробки), диких тварин і птахів, хутряних виробів і хутра (крім хутрової сировини)</p> <p>2. Суб'єкти господарювання, діяльність яких відноситься до класів 01.47 (розведення свійської птиці), 01.49 (в частині розведення та вирощування перепелів і страусів) та 10.12 (виробництво м'яса свійської птиці)</p> <p>3. Суб'єкти господарювання, що провадять діяльність з виробництва підакцизних товарів, крім виноматеріалів виноградних, вироблених на підприємствах первинного виноробства для підприємств вторинного виноробства, які використовують такі виноматеріали для виробництва готової продукції, виноматеріалів виноградних, вироблених на підприємствах первинного виноробства, які експортуються цими підприємствами, вин виноградних, вин плодово-ягідних та/або напоїв медових, вироблених та розлитих у споживчу тару малими виробництвами виноробної продукції з виноматеріалів виключно власного виробництва (не придбаних), отриманих шляхом переробки плодів, ягід, винограду, меду власного виробництва, а також крім електричної енергії, виробленої кваліфікованими когенераційними установками та/або з відновлюваних джерел енергії (за умови, що дохід від реалізації такої енергії не перевищує 25 відсотків доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) такого суб'єкта господарювання);</p> <p>4. Суб'єкт господарювання, який станом на 1 січня базового (звітного) року має податковий борг, за винятком безнадійного податкового боргу, який виник внаслідок дії обставин непереборної сили (форс-мажорних обставин)</p> |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              |

Джерело: складено автором на основі [60]

Як видно із інформації, наведеної у таблиці, до платників єдиного податку 4-ї групи відносяться й фізичні особи-підприємці, які провадять свою діяльність «виключно у межах фермерського господарства, зареєстрованого відповідно до Закону України «Про фермерське господарство» [60], та дотримуються виконання сукупності вимог, що встановлені пп. 4 п. 291.4 ст. 291 Податкового кодексу та про які вже загадувалося вище.

Таким чином «зареєстрованих в установленому порядку фізичних осіб – підприємців, які до закінчення місяця, у якому відбулася державна реєстрація, подали заяву про обрання спрощеної системи оподаткування та ставки єдиного податку, установлені для четвертої групи, вважають платниками єдиного податку з дня державної реєстрації» [60].

Базою оподаткування для сільськогосподарських товаровиробників – платників єдиного податку 4-ї групи є «нормативна грошова оцінка одного гектара сільськогосподарських угідь (ріллі, сіножатей, пасовищ і багаторічних насаджень), з урахуванням коефіцієнта індексації, визначеного за станом на 1 січня базового податкового (звітного) року» [60].

Слід визнати, що податкове навантаження на сільськогосподарські підприємства з часу введення в дію єдиного податку 4-ї групи й до сьогодні збільшилося практично більше ніж у 2 рази порівняно (табл. 1.4).

У 2016р. порівняно із 2015 р. зростання ставок для платників єдиного податку 4 групи склало від 77 % - для багаторічних насаджень, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях до 80-81% по всі інші категорії сільськогосподарських угідь. На даний час порівняно і 2016 р. зростання ставок складає 16-18%.

Таким чином, зростання ставок податку неминуче призводить до збільшення податкового навантаження, а це, відповідно, змінює загальну суму витрат платника податків в сторону їх збільшення. Внаслідок цього сільськогосподарські підприємства з низькою ефективністю виробництва практично не мають шансів на подальше існування.

## Ставки єдиного податку для сільськогосподарських товаровиробників

| Види сільськогосподарських угідь                                                                                                                                                                      | Розміри ставок, у % бази оподаткування |         |                 |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------|---------|-----------------|
|                                                                                                                                                                                                       | 2015 р.                                | 2016 р. | 2017 – 2023 рр. |
| рілля, сіножаті і пасовища (крім ріллі, сіножатей і пасовищ, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях, а також сільськогосподарських угідь, що перебувають в умовах закритого ґрунту) | 0,45                                   | 0,81    | 0,95            |
| рілля, сіножаті і пасовища, розташовані у гірських зонах та на поліських територіях                                                                                                                   | 0,27                                   | 0,49    | 0,57            |
| багаторічні насадження (крім багаторічних насаджень, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях)                                                                                        | 0,27                                   | 0,49    | 0,57            |
| багаторічні насадження, розташовані у гірських зонах та на поліських територіях                                                                                                                       | 0,09                                   | 0,16    | 0,19            |
| землі водного фонду                                                                                                                                                                                   | 1,35                                   | 1,35    | 2,43            |
| сільськогосподарські угіддя, що перебувають в умовах закритого ґрунту                                                                                                                                 | 3,0                                    | 5,4     | 6,33            |

Джерело: складено автором на основі [60]

Розрахунок суми єдиного податку 4-ї групи здійснюється платниками податку за формулою:

$$\begin{aligned}
 & P_{\text{ріл}} \times \frac{\Gamma_{\text{ріл}} \times C_{\text{под для ріл}}}{100} + P_{\text{сін}} \times \frac{\Gamma_{\text{сін}} \times C_{\text{под для сін}}}{100} + P_{\text{нас}} \times \frac{\Gamma_{\text{нас}} \times C_{\text{под для нас}}}{100} + \\
 & + P_{\text{б/нас}} \times \frac{\Gamma_{\text{б/нас}} \times C_{\text{под для б/нас}}}{100} + P_{\text{зем. в / фон}} \times \frac{\Gamma_{\text{ріл}} \times C_{\text{под для зем в / фон}}}{100} = E_{\text{податку}}
 \end{aligned} \quad (1.1)$$

де  $P_{\text{ріл}}$  – площа ріллі;

$P_{\text{сін}}$  – площа сіножатей;

$P_{\text{нас}}$  – площа пасовищ;

$P_{\text{б/нас}}$  – площа багаторічних насаджень;

$P_{\text{зем. в / фон}}$  – площа земель водного фонду, які використовуються рибницькими, рибальськими та риболовецькими господарствами для розведення, вирощування та вилову риби у внутрішніх водоймах (озерах, ставках та водосховищах), що перебувають у власності платника податку або надані йому у користування, у тому числі на умовах оренди;

$\Gamma_{\text{ріл}}$  – нормативна грошова оцінка 1 гектара ріллі;

$\Gamma_{\text{сін}}$  – нормативна грошова оцінка 1 гектара сіножатей;

$G_{пас.}$  – нормативна грошова оцінка 1 гектара пасовищ;

$G_{б/пас.}$  – нормативна грошова оцінка 1 гектара багаторічних насаджень;

$C_{под. для ріл.}$  – ставка податку у відсотках до нормативної грошової оцінки 1 га ріллі;

$C_{под. для сін.}$  – ставка податку у відсотках до нормативної грошової 1 га сіножатей;

$C_{под. для пас.}$  – ставка податку у відсотках до нормативної грошової 1 га пасовищ;

$C_{под. для б/пас.}$  – ставка податку у відсотках до нормативної грошової 1 га багаторічних насаджень;

$C_{под. для зем. в/фон.}$  – ставка податку у відсотках до нормативної грошової одиниці площі ріллі для земель водного фонду, які використовуються рибницькими, рибальськими та риболовецькими господарствами для розведення, вирощування та вилову риби у внутрішніх водоймах (озерах, ставках та водосховищах);

$E_{податку}$  – загальна сума єдиного податку.

Єдиний податок сплачується щоквартально протягом 30 календарних днів, що настають за останнім календарним днем податкового (звітного) кварталу, у таких розмірах:

у I кварталі — 10 відсотків;

у II кварталі — 10 відсотків;

у III кварталі — 50 відсотків;

у IV кварталі — 30 відсотків.

Тобто сума податку, яка підлягає до сплати кожного кварталу визначається у такий спосіб:

$$\text{у I кварталі} \quad \frac{E_{податку} \times 10}{100}; \quad (1.2.)$$

$$\text{у II кварталі} \quad \frac{E_{податку} \times 10}{100}; \quad (1.3.)$$

$$\text{у III кварталі} \quad \frac{E_{податку} \times 50}{100}; \quad (1.4.)$$

$$\text{у IV кварталі} \quad \frac{E_{\text{податку}} \times 30}{100} . \quad (1.5.)$$

Платники податку перераховують у визначений строк загальну суму коштів на відповідний рахунок місцевого бюджету за місцем розташування земельної ділянки.

Отже, податковим кодексом враховано сезонність сільськогосподарського виробництва, тобто податкове навантаження зі сплати єдиного податку 4-ї групи припадає на III квартал звітного (податкового) року, оскільки саме у цей період здійснюється реалізації виробленої продукції та очікується отримання основної суми надходжень від реалізації. Таке розмежування строків сплати податку було передбачено задля того, щоб забезпечити більш-менш рівномірне надходження податкових платежів до бюджету. Однак, це не завжди «на руку» платникам податку, оскільки вони вимушені передчасно здійснювати реалізацію ранніх зернових культур не завжди за вигідними для них цінами.

Слід зазначити, що при застосуванні спрощеної системи оподаткування в більш вигідному становищі опиняються прибуткові підприємства, а для збиткових або нестабільно працюючих, все ж таки, доцільно розглядати можливість використання загальної системи оподаткування.

Відповідно до Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень» від 30.11.2021 № 1914-IX [69], для суб'єктів аграрного бізнесу було запроваджено мінімальне податкове зобов'язання (далі – МПЗ).

Відповідно до підпункту 14.1.114<sup>2</sup> Податкового кодексу України «мінімальне податкове зобов'язання – це мінімальна величина податкового зобов'язання із сплати податків, зборів, платежів, контроль за справлянням яких покладено на контролюючі органи, пов'язаних з виробництвом та реалізацією власної сільськогосподарської продукції та/або з власністю та/або користуванням (орендою, суборендою, емфітевзисом, постійним користуванням) земельними ділянками, віднесеними до сільськогосподарських угідь, розрахована відповідно до ПКУ. Сума мінімальних податкових зобов'язань, визначених щодо кожної із земельних ділянок, право користування якими належить одній юридичній або

фізичній особі, у тому числі фізичній особі – підприємцю, є загальним мінімальним податковим зобов'язанням» [60]. Виходячи із даного визначення очевидно, що сплата МПЗ є обов'язковою як для юридичних, так і для фізичних осіб, які є суб'єктами аграрного бізнесу та провадять діяльність на власних або тимчасово використовуваних землях сільськогосподарського призначення.

Необхідність введення МПЗ була зумовлена потребою виведення земель сільськогосподарського призначення з тіньового обробітку задля зменшення втрат місцевих бюджетів через ухилення суб'єктів аграрного бізнесу від оподаткування на основі детінізації аграрної діяльності. Таким чином, кошти, які будуть сплачені у межах МПЗ, надходитимуть до місцевих бюджетів за місцем розташування земельної ділянки.

При цьому сума всіх сплачених суб'єктом аграрного бізнесу податків не може бути менше ніж МПЗ. Проте, до бюджету перераховуватиметься не вся сума МПЗ, а зменшена на величину сплачених податків, зборів, платежів та витрати, пов'язані із орендою земельних ділянок. Тому, у випадку, якщо обчислена контролюючим органом сума МПЗ більша за суму всіх сплачених платником податків, до бюджету сплачується позитивна різниця між МПЗ та величиною сплачених податків. Якщо сума МПЗ менша за суму всіх сплачених податків, платник податків до бюджету додатково нічого не сплачує.

МПЗ обчислюється контролюючим органом базуючись на «даних Державного реєстру речових прав на нерухоме майно, Державного земельного кадастру та/або на підставі оригіналів чи належним чином засвідчених копій відповідних документів платника податків, що підтверджують право власності чи/або користування земельною ділянкою сільськогосподарського призначення» [60] (підпункт 170.14.3 ПКУ).

ПКУ визначено два варіанти розрахунку МПЗ: для земельних ділянок, нормативна грошова оцінка (далі – НГО) яких проведена та для земельних ділянок НГО яких не проведена.

Відповідно до 38<sup>1</sup>.1.1, розрахунок МПЗ у разі проведення НГО земельних ділянок здійснюється за формулою:

$$\text{МПЗ} = \text{НГО}_\text{д} \times K \times M/12, \text{ де}$$

НГО<sub>д</sub> – нормативна грошова оцінка відповідної земельної ділянки з урахуванням коефіцієнта індексації, визначеного відповідно до порядку, встановленого ПКУ для справляння плати за землю;

K – коефіцієнт, який становить 0,05;

M – кількість календарних місяців, протягом яких земельна ділянка перебуває у власності, оренді, користуванні на інших умовах (в тому числі на умовах емпітевзису) платника податків [60].

Розрахунок МПЗ у разі якщо НГО земельних ділянок не проведена здійснюється за формулою (відповідно 38<sup>1.1.2</sup> ПКУ):

$$\text{МПЗ} = \text{НГО} \times S \times K \times M/12, \text{ де}$$

НГО – нормативна грошова оцінка 1 гектара ріллі по області з урахуванням коефіцієнта індексації, визначеного відповідно до порядку, встановленого ПКУ для справляння плати за землю;

S – площа земельної ділянки, у гектарах;

K – коефіцієнт, що становить 0,05;

M – кількість календарних місяців, протягом яких земельна ділянка перебуває у власності, оренді, користуванні на інших умовах (в тому числі на умовах емпітевзису) платника податків [60].

Першим роком, у якому, відповідно до ПКУ (п. 64 – 66 підрозділу 10 розділу XX «Перехідні положення» ПКУ), визначається МПЗ є 2022 р., а сплата його має здійснюватися у 2023 році, після здачі усіх річних декларацій та вирахування відповідної різниці. Проте, ПКУ передбачає певні особливості розрахунку МПЗ за 2022 та 2023 звітні роки, які визначені у п. 67 підрозділу 10 розділу XX «Перехідні положення» ПКУ [60]. Так, для розрахунку МПЗ за 2022 та 2023 податкові (звітні) роки коефіцієнт «K», визначений у підпунктах 38<sup>1.1.1</sup> і 38<sup>1.1.2</sup> ПКУ, застосовується із значенням 0,04, або 4% нормативно грошової оцінки.

Для фізичних осіб підприємців четвертої групи, що провадять свою діяльність виключно в межах зареєстрованого фермерського господарства, коефіцієнт МПЗ у 2022-2023 рр. становить 0,02, а з 2024 року становитиме 0,025.

Особливості застосування механізму МПЗ та його ключові елементи наведено у таблиці 1.5.

Таблиця 1.5.

### Ключові елементи механізму МПЗ

| Елементи МПЗ                                                             | Характеристика                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        |
|--------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Платники МПЗ                                                             | Резиденти, які володіють та/або користуються (орендують (суборендують), на умовах емфітевзису, постійно користуються) земельними ділянками, віднесеними до сільськогосподарських угідь, які розташовані за межами населених пунктів, а також у їхніх межах, якщо розмір ділянки становить 0,5 га та більше                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            |
| Період, впродовж якого визначається МПЗ                                  | Період володіння (користування) земельною ділянкою, який припадає на відповідний податковий (звітний) рік                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             |
| Звільняються від сплати МПЗ                                              | Власники або користувачі: земельних ділянок, що використовуються дачними та садовими кооперативами; земель запасу; невитребуваних земельних часток (паїв); земельних ділянок, які розміщені у Чорнобильській зоні; земельних ділянок, віднесених до сільськогосподарських угідь, які належать фізичним особам на праві власності та/або на праві користування та станом на 1 січня 2022 року знаходилися у межах населених пунктів                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |
| Податки, збори, платежі та витрати, які включаються у рахунок сплати МПЗ | Податок на прибуток або Єдиний податок<br>ПДФО та військовий збір з доходів фізичних осіб, які перебувають з платником податку у трудових або цивільно-правових відносинах (крім доходів, сплачених за придбання товарів у фізичних осіб)<br>ПДФО та військовий збір з доходів за договорами оренди, суборенди, емфітевзису земельних ділянок с/г призначення<br>ПДФО і військовий збір з доходів від продажу власної сільгосппродукції (для фізичних осіб)<br>Рентна плата за спеціальне використання води<br>Земельний податок за земельні ділянки, віднесені до с/г угідь<br>20% витрат на сплату орендної плати за землі віднесені до с/г угідь, орендодавцями яких є юридичні особи, та/або які перебувають у державній чи комунальній власності |
| Звітність за МПЗ                                                         | Подається як додаток з розрахунком загального МПЗ за рік у складі податкової декларації за рік                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        |
| Відповідальність                                                         | Окремо не встановлено. У разі несплати або несвоєчасної сплати МПЗ будуть застосовуватись штрафні санкції, передбачені ст. 123 та ст. 124 Податкового кодексу України                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 |

Джерело: складено автором на основі [60]

В період 2022-2023 рр. тимчасово передбачено звільнення від сплати МПЗ за земельні ділянки, які розташовані на територіях: де ведуться (велися) бойові дії; які тимчасово окуповані збройними формуваннями російської федерації; які засмічені вибухонебезпечними предметами; на яких наявні фортифікаційні споруди [15; 57].

Впровадження МПЗ має забезпечити легалізацію усіх сільськогосподарських угідь, які до 2022 р перебували у «сірій оренді» та надасть можливість отримання органами місцевого самоврядування додаткових доходів до місцевих бюджетів.

Відповідно до ст. 298.8.1 ПКУ сільськогосподарські товаровиробники з метою переходу на спрощену систему оподаткування або задля щорічного підтвердження статусу платника єдиного податку 4-ї групи подають до 20 лютого поточного року:

- «загальну податкову декларацію з податку на поточний рік щодо всієї площі земельних ділянок, з яких справляється податок (сільськогосподарських угідь (ріллі, сіножатей, пасовищ, багаторічних насаджень), та/або земель водного фонду внутрішніх водойм (озер, ставків та водосховищ), - контролюючому органу за своїм місцезнаходженням (місцем перебування на податковому обліку)» [60];

- «звітну податкову декларацію з податку на поточний рік окремо щодо кожної земельної ділянки - контролюючому органу за місцем розташування такої земельної ділянки (юридичні особи)» [60];

До податкової декларації платника єдиного податку четвертої групи додаються такі додатки:

- Додаток 1. Відомості про наявність земельних ділянок. «У відомостях зазначаються дані про кожний документ, що встановлює право власності та/або користування земельними ділянками, у тому числі про кожний договір оренди земельної частки (паю)» [58];

- Додаток 2. Відомості про суми нарахованого доходу застрахованих осіб та суми нарахованого єдиного внеску. Цей додаток «подається та заповнюється виключно фізичними особами - підприємцями - платниками єдиного податку четвертої групи, які створили фермерське господарство, зареєстроване відповідно до Закону України «Про фермерське господарство», та які є платниками єдиного внеску відповідно до пункту 4 частини першої статті 4 Закону України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування». Додаток 2 не подається та не заповнюється зазначеними платниками, за умови дотримання ними вимог, визначених частинами четвертою та шостою статті 4

Закону України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування», що дають право на звільнення таких осіб від сплати за себе єдиного внеску. Такі особи можуть подавати Додаток 2 виключно за умови їх добровільної участі у системі загальнообов'язкового державного соціального страхування» [58];

- Додаток 3. Розрахунок загального мінімального податкового зобов'язання за податковий (звітний) рік. «Подають платники єдиного податку - власники, орендарі, користувачі на інших умовах (в тому числі на умовах емфітевзису) земельних ділянок, віднесених до сільськогосподарських угідь, а також голови сімейних фермерських господарств, у тому числі щодо земельних ділянок, що належать членам такого сімейного фермерського господарства та використовуються таким сімейним фермерським господарством, зобов'язані подавати додаток з розрахунком загального мінімального податкового зобов'язання у складі податкової декларації за податковий (звітний) рік (пункт 2971.1 статті 2971 глави 1 розділу XIV Податкового кодексу України)» [58];

- Розрахунок частки сільськогосподарського товаровиробництва. Цей додаток є «невід'ємною частиною податкової декларації, надається відповідно до підпункту 298.8.1 пункту 298.8 статті 298 глави 1 розділу XIV Податкового кодексу України. Форма розрахунку частки сільськогосподарського товаровиробництва за відповідний рік, затверджена наказом Міністерства аграрної політики та продовольства України від 26 грудня 2011 року № 772» [58].

Фізичні особи - підприємці, якими було подано заяву «про обрання ними спрощеної системи оподаткування та ставки єдиного податку, встановленої для четвертої групи, вперше подають податкову звітність протягом 20 календарних днів з дня подання такої заяви» [60].

У певних випадках, законодавство передбачає необхідність подання уточненої декларації (пп. 295.9.4 та 295.9.5 ПКУ): «а) у разі припинення платника єдиного податку шляхом злиття, приєднання, перетворення, поділу; б) у разі зміни площі сільськогосподарських угідь та/або земель водного фонду у зв'язку з набуттям (втратою) на неї права власності або користування» [60].

Відповідно до пп. 298.8.4 ПКУ визначена умова, згідно з якою, якщо у звітному році частка сільськогосподарського товаровиробництва у платника єдиного податку 4-ї групи становить менш як 75%, такий платник податку у наступному податковому році буде сплачувати податки на загальних підставах, тобто це означає обов'язковий його перехід на загальну систему оподаткування.

Проте, слід зазначити, що ця вимога не діє, якщо зменшення частки сільськогосподарського товаровиробництва не залежало від самого платника єдиного податку четвертої групи і пов'язано було із виникненням обставин непереборної сили.

У випадку, коли під час здійснення податкових перевірок з'ясується, що «сільськогосподарський товаровиробник неправомірно застосовував спрощену систему оподаткування, зокрема, не відповідав вимогам пп. 4 п. 291.4 ПКУ або виявлено порушення будь-якої умови з п. 291.5-1 ПКУ, за весь цей період контролюючим органом нараховуються всі податки, передбачені загальною системою оподаткування, які платник єдиного податку не сплачував, штрафні санкції за несплату цих податків, а також пеня. З наступного місяця після встановлення факту порушення, сільськогосподарське підприємство зобов'язане перейти на загальну систему оподаткування» [60]. Повернутися до платників єдиного податку 4-ї групи таке підприємство зможе у загальному порядку, визначеному ПКУ.

## **Висновки до розділу 1**

Дослідження теоретико-методичних засад оподаткування діяльності сільськогосподарських підприємств в контексті реалізації державної політики підтримки і розвитку аграрного сектора національної економіки дозволяє зробити наступні висновки:

1. В сучасних умовах національної економіки, державна політика регулювання і підтримки ефективної діяльності сільськогосподарських підприємств є об'єктивною необхідністю, у зв'язку з тим, що даний сектор економіки не здатний перебороти складну природнокліматичну специфіку та негативні впливи фінансово-економічних факторів. Державне регулювання аграрного сектора здійснюється шляхом економічного впливу держави на виробництво, переробку і реалізацію сільськогосподарської продукції, сировини і продовольства, а також на виробничо-технічне обслуговування і матеріально – технічне постачання. Основними завданнями державної політики підтримки і розвитку аграрного сектора є: підтримка економічного паритету між сільським господарством та іншими галузями національної економіки; захист вітчизняних товаровиробників у сфері агропромислового виробництва; зближення рівнів доходу працівників сільського господарства і промисловості; забезпечення продовольчої безпеки; стабілізація і розвиток агропромислового виробництва. Інструментами державного регулювання аграрного сектора виступають: цінова політика, податкова політика, фінансова політика, земельна політика, інвестиційна політика, зовнішньоекономічна політика, страхування та кредитування.

2. Багатофункціональність аграрного сектора національної економіки визначає необхідність застосування до нього не тільки обов'язкової державної підтримки, але і створення альтернативних режимів оподаткування. Податкове регулювання діяльності аграрного сектора охоплює не тільки окремі підприємства, але і всю галузь та відбувається на двох рівнях макрорівні та , макрорівні. Податкове регулювання на мікрорівні здійснюється шляхом законодавчого встановлення різних податків, зборів, що вносяться в бюджет держави в обов'язковому порядку. На макрорівні податкове регулювання економіки відбувається через відповідний перерозподіл ВВП.

3. Важливим інструментом податкового регулювання аграрного сектора є можливість обрання сільськогосподарськими товаровиробниками двох систем оподаткування: загальної та спрощеної, – яка діє у вигляді єдиного податку

четвертої групи. При обранні загальної системи оподаткування сільськогосподарські підприємства сплачують: податок на прибуток, податок на додану вартість, податок на доходи фізичних осіб, екологічний податок, податок на майно, військовий збір, рентні платежі. Спрощена система оподаткування базується на тому, що єдиний податок 4-ї групи не змінюється протягом визначеного терміну і справляється з одиниці земельної площі. Платники єдиного податку 4-ї групи звільняються від сплати податку на прибуток; податку на майно в частині земельного податку; рентної плати за спеціальне використання води.

**РОЗДІЛ 2**  
**ОСОБЛИВОСТІ ОПОДАТКУВАННЯ ДІЯЛЬНОСТІ**  
**СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ ТА ЇХ ВПЛИВ НА**  
**РОЗВИТОК АГРАРНОГО СЕКТОРА НАЦІОНАЛЬНОЇ ЕКОНОМІКИ НА**  
**МАТЕРІАЛАХ ФГ «ФЕФЕЛОВ»**

**2.1. Організаційні та фінансово-економічні особливості діяльності ФГ «Фефелов»**

Фермерське господарство «Фефелов», має індивідуальний податковий номер 31717178 було зареєстровано 04 грудня 2001 року розпорядженням голови ново української районної державної адміністрації № 899-р та здійснює свою діяльність на підстав Статуту (Додаток А), Закону України «Про фермерське господарство», Цивільного та Господарського кодексів України.

Членами фермерського господарства є : голова фермерського господарства Фефелов Володимир Миколайович та Фефелова Оксана Володимирівна.

Фермерське господарство «Фефелов» (скорочена назва ФГ «Фефелов») є юридичною особою, створене та діє відповідно до чинного законодавства України й знаходиться за адресою: 27126, Україна, Кіровоградська область, ново український район, село Воронівка.

Фермерське господарство «Фефелов» маж самостійний баланс, розрахунковий і валютний рахунки в установах банків, печатку зі своїм найменуванням, штампи, фірмові бланки, знак для товарів та послуг, інші реквізити, необхідні для провадження його діяльності.

Відповідно до статуту, як юридична особа ФГ «Фефелов» має право:

- укладати будь-які не заборонені законодавством угоди, придбавати, відчужувати, здавати в оренду, або брати в оренду рухоме й нерухоме майно, включаючи права на оренду та на придбання ділянок землі;

- набувати майнових та немайнових прав і забезпечувати захист своїх прав та інтересів;

- відкривати рахунки в Україні та за кордоном у валюті України та іноземній валюті;

- господарство самостійно визначає напрями своєї діяльності та обирає партнерів;

- господарство має право здійснювати будь-яку підприємницьку діяльність, яка не суперечить чинному законодавству і відповідає цілям передбаченим статутом;

- господарство може створювати в Україні і за її межами філії, представництва та інші відокремлені підрозділи, які діють на підставі затверджених положень про них та виданих доручень;

- господарство може виступати засновником або співзасновником інших підприємств, вступати в об'єднання підприємств;

- господарство має право займатися зовнішньоекономічною діяльністю в порядку передбаченому статутом, діючи законодавством України та міжнародними актами;

- господарство має право на комерційну таємницю, на визначення змісту і обсягу відомостей що становлять його комерційну таємницю, на правовий захист своєї комерційної таємниці;

- господарство самостійно несе майнову відповідальність по своїм зобов'язанням всім належним йому на правах власності або закріпленого за ним майном.

Метою діяльності господарства є виробництво, переробка та реалізація товарної сільськогосподарської продукції, задоволення потреб населення у сільськогосподарській продукції та продуктах її переробки, належне та ефективне використання земель та інших природних ресурсів, надання сервісних послуг, отримання прибутку від господарської діяльності в інтересах господарства.

Предметом діяльності господарства є:

- обробіток власних і орендованих земель;

- вирощування зернових та технічних культур;
- вирощування однорічних та дворічних сільськогосподарських культур;
- вирощування багаторічних культур;
- переробка сільськогосподарських культур;
- овочівництво, декоративне садівництво, та вирощування продукції розсадників;
- виробництво, переробка та реалізація сільськогосподарської продукції;
- ведення тваринництва;
- комерційна, торговельна, торгівельно-закупівельна, постачальницько-збутова та посередницька діяльність усіх видів;
- оптова і роздрібна торгівля продовольчими та непродовольчими товарами власного і не власного виробництва;
- комісійна торгівля, у тому числі через мережу магазинів, торгівельних точок, складів, баз тощо.

ФГ «Фефелов» має майно відокремлене від майна членів. Майно створюється шляхом внеску кожного із членів господарства. До складу майна фермерського господарства можуть входити будинки, споруди, обладнання, товарно - матеріальні цінності, цінні папери, готова продукція, що вироблена господарством під час провадження господарської діяльності, доходи, одержані в результаті господарської діяльності, інше майно, набуте на підставах, які не суперечать закону, права на користування земельними ділянками, водними та іншими природними ресурсами, а також інші майнові права (у тому числі на інтелектуальну власність) та грошові кошти, які передаються членами фермерського господарства до його складеного капіталу.

Фермерське господарство має право здійснювати відчуження та набуття майна на підставі цивільно-правових угод.

Землі фермерського господарства можуть складатися із:

- земельної ділянки, що належить на праві власності фермерському господарству, як юридичній особі;

- земельних ділянок, що належать громадянам – членам фермерського господарства на праві приватної власності;

- земельної ділянки, що використовується фермерським господарством на умовах оренди

Право володіння та користування земельними ділянками, які знаходяться у власності членів фермерського господарства, здійснює фермерське господарство.

Річний прибуток, що залишився після сплати податків і зборів та інших обов'язкових платежів до державного бюджету, оплати праці працівників та інших належних відрахувань та сплат може підлягати розподілу між членами господарства в повному обсязі або взагалі не підлягати розподілу. Чистий прибуток, одержаний після зазначених розрахунків залишається у повному розпорядженні членів господарства, які визначають напрями його використання.

Частина прибутку спрямовується на виплату дивідендів членам фермерського господарства у розмірі обумовленому зборами та розподіляються пропорційно належним їм часткам у складеному капіталі.

Порядок відшкодування збитків за рахунок чистого прибутку визначається відповідно до чинного законодавства.

Членами фермерського господарства можуть бути подружжя, їх батьки, діти, які досягли 14-річного віку, інші члени сім'ї, родичі, які об'єдналися для спільного ведення фермерського господарства, визнають і дотримуються положень статуту фермерського господарства.

Члени фермерського господарства мають право:

- брати участь в управлінні діяльністю господарства;
- отримувати інформацію про діяльність фермерського господарства, в тому числі про його одходи та витрати, ознайомлюватися з документами бухгалтерської звітності та іншими документами;

- брати участь у розподілі прибутку, отриманого фермерським господарством;

- отримувати частину прибутку у порядку встановленому законодавством та статутом;

- отримувати винагороду за працю у грошових одиницях і/або у натуральній формі;
- мати щоденний та щотижневий відпочинок, трудові та соціальні відпустки, відповідно до законодавства про працю;
- продати чи іншим чином відступити свою частку, її частину у складеному капіталі фермерського господарства;
- набувати у членів фермерського господарства у переважному порядку перед іншими громадянами (не членами фермерського господарства) частки у складеному капіталі;
- вийти із складу членів фермерського господарства незалежно від згоди інших його членів у порядку, встановленому законодавством України;
- отримати у разі ліквідації фермерського господарства частину майна, що залишилася після розрахунків з кредиторами, або його вартість пропорційно своїй частці в складеному капіталі фермерського господарства.

Члени фермерського господарства і особи, які працюють у ньому за трудовим договором (контрактом) підлягають загальнообов'язковому державному соціальному страхуванню і пенсійному забезпеченню у порядку, встановленому законом.

Члени фермерського господарства зобов'язані:

- сформувати складений капітал фермерського господарства у порядку та строки, передбачені законодавством;
- не розголошувати інформацію, що становить комерційну таємницю;
- дотримуватись вимог статуту фермерського господарства і виконувати рішення його органів управління.

Зміна складу членів фермерського господарства може здійснюватися з таких підстав: прийняття нового члена фермерського господарства, у тому числі в результаті відступлення частки, її частини члена фермерського господарства в складеному капіталі або через вихід члена фермерського господарства із складу фермерського господарства.

Органами управління фермерського господарства є:

- Загальні збори членів фермерського господарства;
- Голова фермерського господарства.

Вищим органом управління фермерського господарства є Загальні збори членів фермерського господарства.

Виконавчим органом фермерського господарства є голова господарства.

До виключної компетенції загальних зборів членів фермерського господарства належать:

- внесення змін та/або доповнень до статуту;
- зміна розміру складеного капіталу;
- прийняття до складу членів фермерського господарства, виключення членів фермерського господарства із складу господарства;
- обрання на посаду голови фермерського господарства та звільнення його з цієї посади, призначення директора фермерського господарства та його звільнення з цієї посади, у випадках, передбачених законодавством;
- розподіл прибутку фермерського господарства;
- прийняття рішення про реорганізацію або ліквідацію фермерського господарства.

Рішення загальних зборів приймаються більшістю голосів. Кожен член фермерського господарства має один голос. При рівності голосів, приймається рішення за яке проголосував Голова фермерського господарства. Рішення загальних зборів фермерського господарства оформлюється протоколами, які підписуються присутніми на ньому членами фермерського господарства.

Голова фермерського господарства має право:

- здійснювати фінансово-господарську діяльність господарства;
- без доручення діяти від імені фермерського господарства, представляти його у всіх установах, підприємствах, організаціях і закладах України та за її межами;
- укладати та розривати трудові договори з найманими працівниками фермерського господарства;

- укладати від імені фермерського господарства цивільно-правові (господарські) угоди;
- видавати доручення, відкривати в установах банків розрахункові та інші рахунки;
- розпоряджатися коштами фермерського господарства;
- видавати накази, розпорядження, давати вказівки, обов'язки для виконання всіма працівниками фермерського господарства.

Голова фермерського господарства підзвітний Загальним зборам фермерського господарства.

Фермерське господарство функціонує на умовах самоокупності. Всі витрати покриваються господарством за рахунок власного доходу та інших джерел не заборонених законодавством. Господарство самостійно визначає напрями своєї діяльності, спеціалізацію, організовує виробництво сільськогосподарської товарної продукції, забезпечує її переробку та реалізацію, на власний розсуд і ризик обирає ділових партнерів з економічних зв'язків.

Фермерське господарство має право вступати у договірні відносини з будь-якими юридичними та фізичними особами, органами державної влади та місцевого самоврядування. Спори, які виникають під час виконання договірних відносин, вирішуються у законодавчому порядку.

Господарство веде оперативний і бухгалтерський облік результатів своєї діяльності відповідно до чинного законодавства, а також статистичну звітність і подає її в установленому порядку та обсязі органам Державної статистики.

За місцем знаходження фермерського господарства ведеться повна документація. Баланс, рахунок прибутків і збитків, складаються у національній валюті. Фінансові результати діяльності фермерського господарства визначаються на підставі річного бухгалтерського балансу.

Проаналізуємо основні показники діяльності господарства, використовуючи масив даних статистичної та фінансової звітності фермерського господарства (Додаток Б, В, Д), узагальнивши результати у таблиці (табл. 2.1).

Таблиця 2.1.

Аналіз основних показників діяльності фермерського господарства  
«Фефелов»

| Основні показники діяльності                     | Звітний період |         |         | Абсолютне відхилення, тис. грн. |               | Відносне відхилення, % |               |
|--------------------------------------------------|----------------|---------|---------|---------------------------------|---------------|------------------------|---------------|
|                                                  | 2020 р.        | 2021 р. | 2022 р. | 2022/<br>2021                   | 2022/<br>2020 | 2022/<br>2021          | 2022/<br>2020 |
| Площа сільськогосподарських угідь, га            | 354,40         | 352,18  | 434,84  | 82,66                           | 80,44         | 23,47                  | 22,70         |
| Дохід від реалізації продукції, тис. грн.        | 2109,00        | 8164,10 | 7750,10 | -414,00                         | 5641,10       | -5,07                  | 267,48        |
| Собівартість реалізованої продукції, тис. грн.   | 2073,00        | 4873,90 | 4143,40 | -730,50                         | 2070,40       | -14,99                 | 99,87         |
| Фінансовий результат до оподаткування, тис. грн. | 37,70          | 3478,30 | 1958,40 | -1519,90                        | 1920,70       | -43,70                 | 5094,69       |
| Чистий прибуток підприємства, тис. грн.          | 37,70          | 3478,30 | 1958,40 | -1519,90                        | 1920,70       | -43,70                 | 5094,69       |

Як свідчать дані таблиці 2.1., до сільськогосподарських угідь, які використовуються підприємством для здійснення своєї виробничої діяльності відносяться виключно рілля. За досліджуваний період площа сільськогосподарських угідь, збільшилась у 2022 р. порівняно із 2021 на 82,66 га, або на 23,47%, що сталося в результаті збільшення ріллі, взятої в оренду. Відповідно зросла і кількість виготовленої продукції підприємством.

При цьому дохід від реалізації сільськогосподарської продукції в 2022 році порівняно з 2021 р. знизився на 414,00 тис. грн., або на 5,07%, що пов'язано насамперед з певними труднощами роботи у зв'язку із введенням воєнного стану в Україні та проблемами, пов'язаними із реалізацією сільськогосподарської продукції за прийнятними для підприємства цінами. Проте, у 2022 р. та 2021 р. дохід від реалізації сільськогосподарської продукції суттєво перевищував досягнуті показники діяльності у 2020 р.

Досліджуючи показники собівартості реалізованої продукції, слід сказати, що кращими були показники собівартості, з точки зору порівняння отриманих

доходів і витрат у 2022 р. Так, в 2022 р. собівартість реалізованої продукції знизилася порівняно із показниками 2021 р. на 730,50 тис. грн., або на 14,09 %, в той час як величина отриманого доходу від реалізації знизилася лише на 5,07%.

Враховуючи, що досліджуване господарство для оподаткування своєї діяльності обрало спрощену систему оподаткування та набуло статус платника єдиного податку 4-ї групи, показники фінансових результатів до оподаткування та чистого прибутку підприємства є рівними. Впродовж досліджуваного періоду відбулося суттєве зростання зазначених показників. У 2022 р. порівняно із 2020 р. чистий прибуток підприємства зріс на 1920,70 тис. грн., або в п'ять разів. Однак, у 2022 р. порівняно із 2021 роком, величина прибутку господарства знизилася на 1519,90 грн., або на 43,70%. Для більш наглядного представлення ключових показників діяльності досліджуваного господарства, динаміка зміни площі сільськогосподарських угідь, які використовуються під час виробництва сільськогосподарської товарної продукції та динаміка зміни чистого прибутку господарства зображені на рис. 2.1, та рис. 2.2.



Рис. 2.1. Динаміка зміни площі сільськогосподарських угідь ФГ «Фефелов» за 2020-2022 рр.

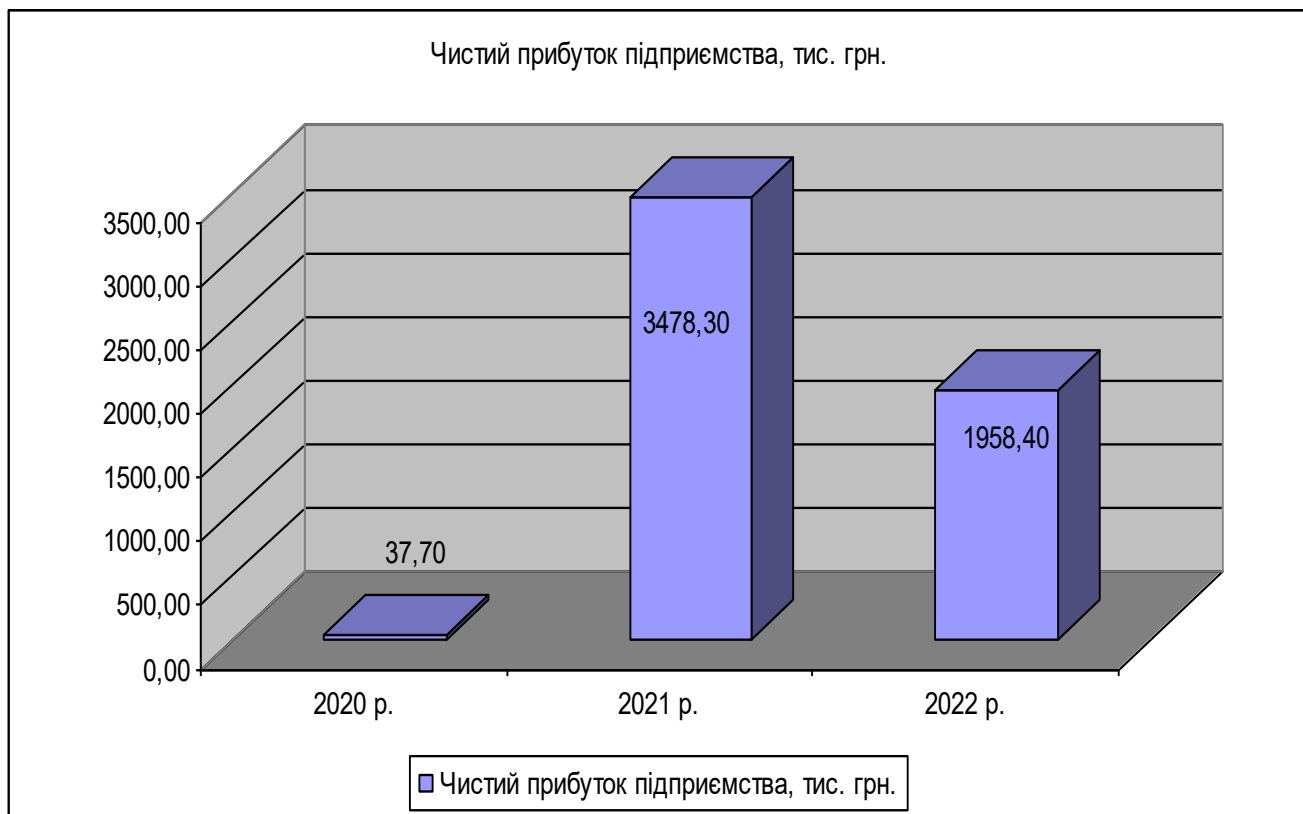


Рис. 2.2. Динаміка зміни чистого прибутку ФГ «Фефелов» за 2020-2022 рр.

Здійснюючи свою діяльність за правилами та законами ринкової економіки, кожен суб'єкт підприємницької діяльності повинен забезпечити такий стан своїх фінансових ресурсів, при якому він би мав можливість виконувати фінансові зобов'язання перед контрагентами, державою, найманими працівниками та власниками. Не є виключенням і фермерські господарства. Оцінку останнього можна здійснити лише провівши фінансовий аналіз на підставі облікових даних. Результати розрахунку фінансових коефіцієнтів наведемо в таблиці 2.2.

Фінансовий стан підприємства можна оцінити з декількох позицій: з точки зору майнового стану, з точки зору ліквідності та платоспроможності, фінансової стійкості, з точки зору ділової активності, а також визначення ключових показників діяльності, оцінка яких здійснюється на основі рентабельності.

Таблиця 2.2.

Аналіз фінансових показників діяльності ФГ «Фефелов» за 2020-2022 рр.

| Показники                                             | Значення показника |         |         |
|-------------------------------------------------------|--------------------|---------|---------|
|                                                       | 2020 р.            | 2021 р. | 2022 р. |
| 2                                                     | 3                  | 4       | 5       |
| Частка необоротних активів в активах                  | 66,75              | 59,13   | 60,98   |
| Частка основних засобів в активах                     | 66,75              | 59,13   | 60,98   |
| Коефіцієнт зносу основних засобів, %                  | 0,25               | 0,24    | 0,33    |
| Частка оборотних активів в активах                    | 33,25              | 40,87   | 39,02   |
| Коефіцієнт мобільності активів                        | 0,50               | 0,69    | 0,64    |
| Коефіцієнт оборотності активів                        | 0,26               | 0,75    | 0,61    |
| Коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості    | 20,92              | 8,61    | 20,03   |
| Строк погашення дебіторської заборгованості, днів     | 17,21              | 41,81   | 17,98   |
| Коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості   | 0                  | 0       | 3,09    |
| Строк погашення кредиторської заборгованості, днів    | 0                  | 0       | 116,45  |
| Коефіцієнт оборотності запасів                        | 0,81               | 1,67    | 1,10    |
| Період одного обороту запасів                         | 444,40             | 215,49  | 327,37  |
| Коефіцієнт оборотності власного капіталу              | 0,28               | 0,75    | 0,84    |
| Коефіцієнт поточної ліквідності                       | 3,93               | 0       | 1,44    |
| Коефіцієнт швидкої ліквідності                        | 0,19               | 0       | 0,35    |
| Коефіцієнт абсолютної ліквідності (платоспроможності) | 0,04               | 0       | 0,2341  |
| Коефіцієнт фінансової автономії                       | 0,92               | 1,00    | 0,73    |
| Коефіцієнт фінансової залежності                      | 1,09               | 1,00    | 1,37    |
| Коефіцієнт концентрації позикового капіталу           | 0,08               | 0,00    | 0,27    |
| Коефіцієнт фінансової стійкості                       | 10,82              | 0       | 2,69    |

При дослідженні майнового стану підприємства особлива увага приділялась вивченню стану, динаміки і структури основних засобів, так як саме вони є матеріальною основою будь-якого виробництва. За досліджуваний період частка основних засобів в активах підприємства значно не змінилась, коливаючись від 66,75% - в 2020 році до 59,13% - в 2021 та 60,98% - у 2022 рр.. Оцінюючи ці показники можна вказати на не належну забезпеченість досліджуваного підприємства основними засобами. Коефіцієнт зносу за досліджуваний період зріс з 0,25 процентних пункти в 2020 р. до 0,33 процентних пункти в 2022 р.

При розрахунку коефіцієнта мобільності активів було встановлено, що підприємство має потенційну можливість до перетворення активів у ліквідні кошти, так як значення вказаного коефіцієнта задовольняє його нормативне

значення (знаходиться в межах від 0,50 процентних пункти в 2020 р. до 0,69 процентних пунктів у 2021 р. та 0,64 процентних пункти – у 2022 році).

Досліджуючи тенденції зміни основних складових майна господарства та його власного капіталу слід вказати на наявність позитивної динаміки їх зростання (рис. 2.3).

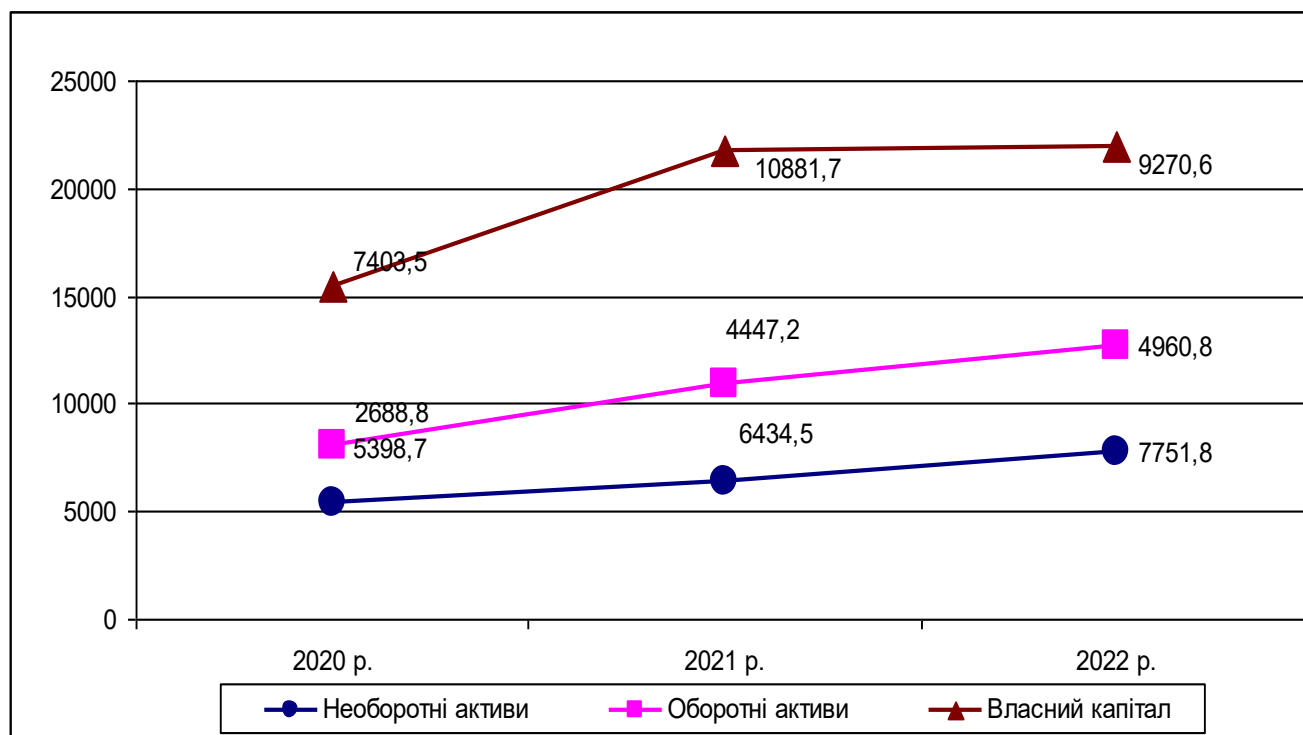


Рис. 2.3 Динаміка зміни величини активів та власного капіталу ФГ «Фефелов» за 2020-2022 рр.

З точки зору оцінювання короткострокової перспективи діяльності підприємства слід дослідити ліквідність підприємства, тобто визначити його здатність своєчасно та в повному обсязі здійснювати розрахунки за короткостроковими зобов'язаннями.

Коефіцієнт абсолютної ліквідності дозволяє визначити частку короткострокової заборгованості, яку суб'єкт підприємницької діяльності зможе сплатити в найбільш короткий термін. Згідно нормативних показників значення цього коефіцієнту не повинно бути менше 0,25, але не повинно перевищувати 0,5 (перевищення коефіцієнту значення 0,5 вказує на надмірний залишок коштів і їх неефективне використання). Як свідчать дані таблиці 2.2., коефіцієнт абсолютної

ліквідності у 2020р. становив 0,04, що є свідченням недостатності наявної готівки для погашення поточних зобов'язань. У 2021 р. значення коефіцієнта абсолютної ліквідності дорівнювало 0, оскільки у господарства була відсутня короткострокова заборгованість. У 2022 р. цей показник становив – 0,234 процентних пункти, що є свідченням покращення ситуації та абсолютної ліквідності. Таким чином розрахований показник абсолютної ліквідності впродовж дослідження зростав та досягнув нормативного рівня, що вказує на покращення ліквідності балансу та належну платоспроможність підприємства.

Коефіцієнт поточної ліквідності (покриття) характеризує рівень достатності оборотних коштів господарства для погашення наявної заборгованості й показує, величину обігових коштів, що припадає на одиницю поточних зобов'язань. Критичне значення даного показника дорівнює 1,0. Згідно балансу ФГ «Фефелов» цей коефіцієнт в 2020 році дорівнював 3,93 процентних пункти, тобто на 1 гривню зобов'язань припадає 3,93 грн. обігових коштів, що на 2,49 процентних пункти вище ніж у 2022 році. Попри зниження даного показника у 2022 р., цей коефіцієнт знаходиться на достатньому рівні, що свідчить про можливість господарства за рахунок власних оборотних засобів покрити наявні зобов'язання.

Значення коефіцієнта фінансової стійкості впродовж досліджуваного періоду перевищувало встановлене для нього нормативне значення (0,85 - 0,9). В 2020 р. його величина становила 10,82 процентних пункти, а в 2022 р. – 2,69 процентних пункти, що свідчить про достатність стабільних джерел фінансування господарства у їх загальній кількості для покриття зобов'язань.

Коефіцієнт концентрації позикового капіталу показує, скільки позикового капіталу припадає на одиницю сукупних джерел фінансування. Розрахунок значення даного показника у досліджуваного господарства свідчить про наявність незначної величини позикового капіталу, оскільки коефіцієнт концентрації позикового капіталу у 2020 р. становив 0,08 процентних пункти, а у 2022 р. – 0,27 процентних пункти.

Коефіцієнт автономії (фінансової незалежності) відображає питому вагу власних коштів в загальній сумі заборгованості підприємства. У ФГ «Фефелов»

даний коефіцієнт станом у 2020 р. дорівнює 0,92 процентних пункти, що нижче ніж в 2021 р. на 0,08 процентних пункти, та вище ніж в 2022 р. – на 0,19 процентних пункти. Значення даного показника впродовж усього періоду дослідження перевищувала нормативне значення даного коефіцієнта, що свідчить про те, що всі зобов'язання господарство може покрити за рахунок власних коштів.

Оцінити ступінь оборотності активів можна розрахувавши коефіцієнт їх оборотності. Значення даного коефіцієнту в 2020 році складало 0,26 процентних пункти, в 2021 р. – 0,75, в 2022 р. – 0,61 процентних пункти, що свідчить про поступове збільшення розміру виручки від реалізації, який припадає на одиницю коштів, інвестованих в активи.

Коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості показує, скільки разів за звітний період обертаються кошти, вкладені в ці розрахунки. За результатами проведених розрахунків кредиторська заборгованість на досліджуваному підприємстві у 2020 р. та 2021 р. була відсутня, а у 2022 році утворювалась 3,09 рази, а строк її погашення, відповідно становив 116,45 днів. Як бачимо, для господарства нетиповою є ситуація щодо наявності кредиторської заборгованості.

Коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості показує, скільки разів за звітний період обертаються кошти, вкладені в розрахунки і визначає ефективність кредитного контролю, оскільки надаючи продукцію іншим суб'єктам з відстрочкою платежу, господарство фактично їх кредитує. У ФГ «Фефелов» у 2020 році обсяги надходжень від реалізації містили в собі середній залишок боргових прав 20,92 рази, що значно більше ніж в 2021 р. В 2022 р., даний показник дорівнював 20,03. При цьому кількість днів необхідних для погашення дебіторської заборгованості в 2020 р. становила 17,21, в 2021 р. – 41,81 дні, а у 2022 р. 17,98 дні. Останнє вказує на те, що підприємство лише у 2021 р. більш повільно, порівняно з іншими досліджуваними періодами отримувало оплату за реалізовану сільськогосподарську продукцію.

Коефіцієнт оборотності власного капіталу показує скільки прибутку приносить одиниця власного капіталу. Величина даного показника у 2020 році

становила 0,28 процентних пункти, тобто на 1 гривню власного капіталу припадало 0,28 грн. прибутку, що на 0,47 грн. менше, ніж 2021 р., та на 0,56 грн. менше ніж у 2022 році.

На короткострокову і довгострокову платоспроможність підприємства впливає його спроможність отримувати прибуток. У зв'язку з цим доцільно розглянути ще один аспект діяльності підприємства – його рентабельність, яка є якісним показником ефективності роботи підприємства.

Про прибутковість діяльності підприємства свідчать коефіцієнти рентабельності активів, власного капіталу, виробничих фондів, продукції тощо (рис. 2.4). Зазначені коефіцієнти в 2020-2022 р.р. мали позитивне значення та демонструють динаміку щодо зростання, що свідчить про прибуткову діяльність підприємства.

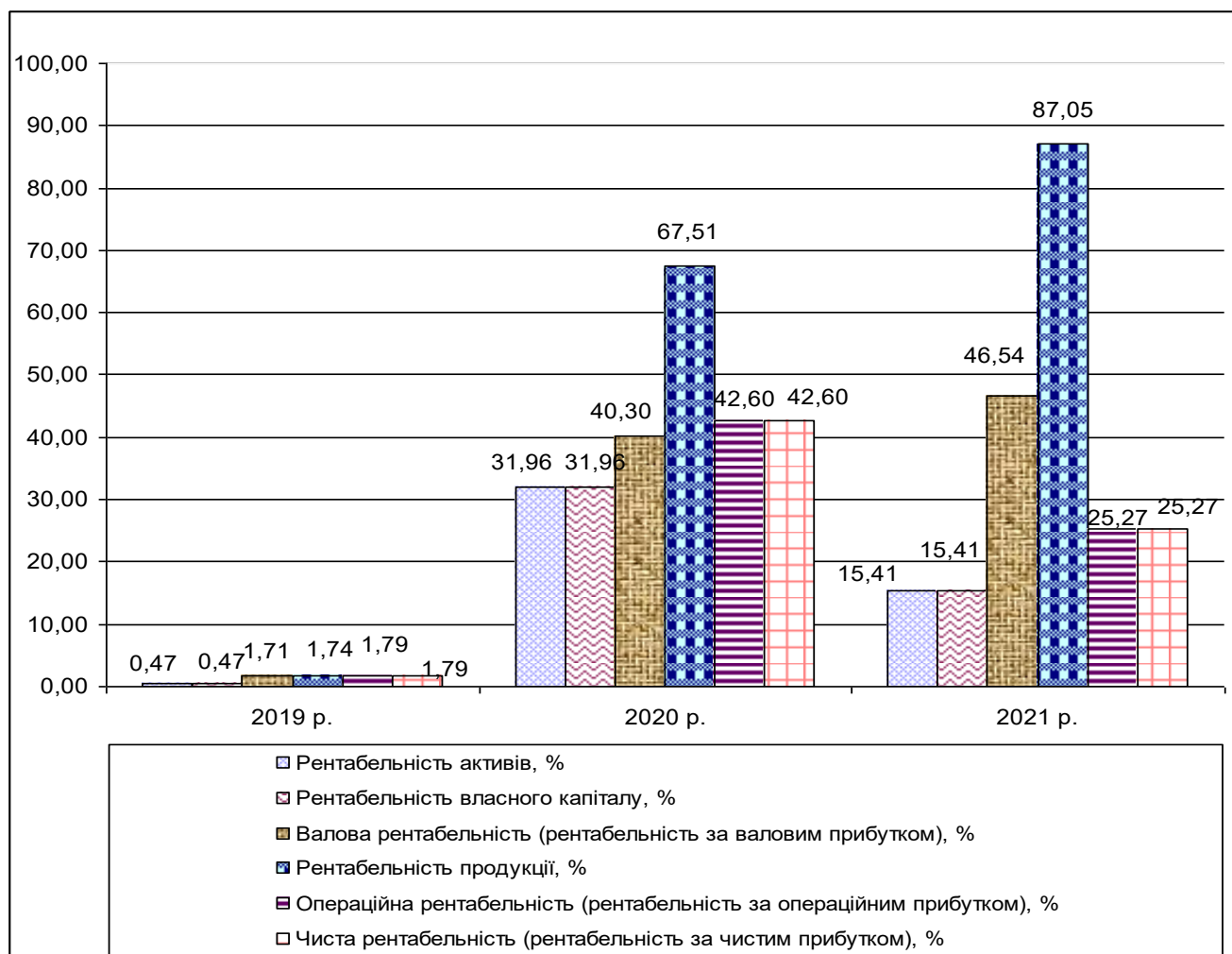


Рис. 2.4. Динаміка показників рентабельності ФГ «Фефелов» за 2020-2022 рр.

Таким чином, показники фінансового стану господарства, що були розраховані, свідчать про покращення фінансового стану ФГ «Фефелов» (на це вказує зростання коефіцієнтів мобільності, оборотності активів, показників ділової активності, рентабельності), що свідчить про ефективність проваджуваної політики управління та розвитку господарства.

## **2.2. Порядок застосування спрощеної системи оподаткування діяльності сільськогосподарських підприємств та оцінка його ефективності на матеріалах ФГ «Фефелов»**

Як зазначалось в попередніх розділах випускної роботи існують певні критерії щодо можливості набуття сільськогосподарськими підприємствами статусу платника єдиного податку 4-ї групи.

Для визначення відповідності критеріям платника єдиного податку 4-ї групи дослідимо відповідні показники діяльності ФГ «Фефелов».

Згідно Довідки № 12585 «Про включення до Єдиного державного реєстру підприємств та організацій України» ФГ «Фефелов» є юридичною особою, яка згідно зазначених у Довідці видів діяльності за КВЕД здійснює:

- вирощування зернових культур (крім рису), бобових культур і насіння олійних культур (код за КВЕД 01.11);
- оптову торгівлю зерном, необробленим тютюном, насінням і кормами для тварин (код за КВЕД 46.21);
- допоміжна діяльність у рослинництві (код за КВЕД 01.61).

Отже, стає очевидним, що підприємство здійснює виробництво продукції сільськогосподарського профілю, однак це ще не означає, що підприємство вправі застосовувати спрощену систему оподаткування у вигляді сплати єдиного податку 4-ї групи.

Наступним критерієм є визначення обсягів реалізації сільськогосподарської продукції власного виробництва та продукції її переробки за попередній звітний період. Згідно норм Податкового кодексу, обсяги такої продукції за попередній податковий рік повинні перевищувати 75% загальної суми доходу підприємства. Отже, для того щоб визначити, чи має право підприємство у 2023 році застосовувати спрощену систему оподаткування у вигляді єдиного податку 4-ї групи, потрібно дослідити структуру виручки від реалізації ФГ «Фефелов» за 2022 рік (табл. 2.3.).

Як видно з даних табл. 2.3., питома вага виручки від реалізації сільськогосподарської продукції ФГ «Фефелов» у загальному її обсязі складає 100%. До доходу від реалізації сільськогосподарської продукції власного виробництва на підприємстві включаються доходи, отримані від реалізації продукції рослинництва, що вироблена (вирощена) на угіддях, які належать сільськогосподарському товаровиробнику на праві власності або надані йому в користування, а також від реалізації продукції рослинництва на закритому ґрунті.

Таблиця 2 3.

Порядок визначення питомої ваги доходу (виручки) від реалізації сільськогосподарської продукції власного виробництва та продуктів переробки в загальному обсязі доходу ФГ «Фефелов» за 2022 рік, грн.

| з/п | Назва показників                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         | Доход (виручка) від реалізації |
|-----|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------|
| 1   | Сума доходу сільськогосподарського товаровиробника, отриманого від реалізації сільськогосподарської продукції власного виробництва, продуктів її переробки (крім підакцизних товарів, за винятком виноматеріалів виноградних (коди згідно з УКТ ЗЕД 2204 29 - - 2204 30), вироблених на підприємствах первинного виноробства для підприємств вторинного виноробства, які використовують такі виноматеріали для виробництва готової продукції, а також за винятком електричної енергії, виробленої кваліфікованими когенераційними установками та/або з відновлювальних джерел енергії (за умови, що дохід від реалізації такої енергії не перевищує 25 відсотків доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) такого суб'єкта господарювання) та від надання супутніх послуг | 7750112,81                     |

| з/п | Назва показників                                                                                                                                                                                                                                                     | Доход (виручка) від реалізації |
|-----|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------|
| 1.1 | Доходи, отримані від реалізації продукції рослинництва, що вироблена (вирощена) на угіддях, які належать сільськогосподарському товаровиробнику на праві власності або надані йому в користування, а також від реалізації продукції рослинництва на закритому ґрунті | 7750112,81                     |
| 1.2 | Доходи, отримані від реалізації продукції тваринництва і птахівництва                                                                                                                                                                                                | -                              |
| 1.3 | Доходи, отримані від реалізації продукції рибництва, виловленої (зібраної), розведеної, вирощеної у внутрішніх водоймах (озерах, ставках і водосховищах)                                                                                                             | -                              |
| 1.4 | Доходи, отримані від реалізації продуктів переробки продукції рослинництва та рибництва, що вироблені на власних підприємствах або на орендованих виробничих потужностях                                                                                             | -                              |
| 1.5 | Доходи, отримані від реалізації продуктів переробки продукції рослинництва на закритому ґрунті, що вироблені на власних підприємствах або орендованих виробничих потужностях                                                                                         | -                              |
| 1.6 | Доходи, отримані від реалізації продуктів переробки продукції тваринництва і птахівництва, що вироблені на власних підприємствах або орендованих виробничих потужностях                                                                                              | -                              |
| 1.7 | Доходи, отримані від реалізації сільськогосподарської продукції, що вироблена із сировини власного виробництва на давальницьких умовах, незалежно від територіального розміщення переробного підприємства                                                            | -                              |
| 1.8 | Доходи, отримані протягом останнього податкового (звітного) періоду від надання супутніх послуг*                                                                                                                                                                     | -                              |
| 2   | Загальна сума доходу сільськогосподарського товаровиробника                                                                                                                                                                                                          | 7750112,81                     |
| 3   | Величина, на яку зменшують загальну суму доходу сільськогосподарського товаровиробника                                                                                                                                                                               | 47000,00                       |
| 3.1 | Сума одержаних з державного бюджету коштів фінансової підтримки                                                                                                                                                                                                      | -                              |
| 3.2 | Сума доходу, отримана від продажу іноземної валюти, яка направлена на розвиток сільськогосподарського виробництва                                                                                                                                                    | -                              |
| 3.3 | Сума доходу від первісного визнання та від зміни вартості біологічних активів і сільськогосподарської продукції, які обліковуються за справедливою вартістю                                                                                                          | -                              |
| 3.4 | Сума доходу, отримана від реалізації основних засобів, які перебували на балансі підприємства більше 24 місяців до місяця, в якому здійснюється їх продаж                                                                                                            | 47000,00                       |
| 3.5 | Сума доходу від списаної кредиторської заборгованості, що виникла в ході операційного циклу по закінченні строку позовної давності                                                                                                                                   | -                              |
| 3.6 | Сума доходу від курсової різниці за зобов'язаннями по кредитах (позиках), відсотках в іноземній валюті                                                                                                                                                               | -                              |
| 3.7 | Сума доходу від курсових різниць за залишками грошових коштів на валютних рахунках, дебіторською заборгованістю за реалізовану сільськогосподарську продукцію власного виробництва та продуктів її переробки                                                         | -                              |
| 4   | Скоригований дохід сільськогосподарського товаровиробника                                                                                                                                                                                                            | 7750112,81                     |
| 5   | Частка сільськогосподарського товаровиробництва за попередній податковий (звітний) рік, %                                                                                                                                                                            | 100,00                         |

Порядок проведення розрахунку визначення питомої ваги доходу (виручки) від реалізації сільськогосподарської продукції власного виробництва та продуктів її переробки в загальному обсязі валового доходу підприємства регламентовані Наказом Міністерства аграрної політики та продовольства України від 26 грудня 2011 року № 772 зі змінами, внесеними наказом Мінагрополітики від 29 листопада 2022 р. № 955.

Отже, як свідчать дані наведені у табл. 2.3. ФГ «Фефелов» має право використовувати спрощену систему оподаткування у вигляді єдиного податку 4-ї групи.

Об'єктом оподаткування єдиним податком 4-ї групи в досліджуваному господарстві є площа сільськогосподарських угідь наданих йому у користування на умовах оренди з числа земельних паїв приватних власників. Дані щодо об'єктів оподаткування єдиним податком 4-ї групи ФГ «Фефелов» наведені в таблиці 2.4.

Як свідчать дані табл. 2.4., ФГ «Фефелов» орендує земельні ділянки в Новоукраїнському районі Кіровоградської області. Всі орендовані землі являється землями сільськогосподарського призначення та використовуються для виробництва товарної сільськогосподарської продукції. При цьому 434,84 га – земельні паї приватних власників. Землі сільськогосподарського призначення орендовані згідно з договорами оренди земельних ділянок та земельних паїв переважно на строк - 5 років.

Враховуючи, що в своїй діяльності ФГ «Фефелов» використовує сільськогосподарські угіддя у вигляді ріллі, то для таких категорій земель встановлена єдина ставка - 0,95% до нормативної грошової оцінки такої ріллі. Порядок проведення розрахунку єдиного податку 4-ї групи в досліджуваному господарстві представлено в таблиці 2.5

Таблиця 2.5

Розрахунок єдиного податку 4-ї групи ФГ «Фефелов» станом на 2022 рік (фрагмент).

| Категорія земельних ділянок | Площа, га | Нормативна грошова оцінка одиниці площі земельної ділянки | Ставка єдиного податку, % | Річна сума ЄП, грн.<br>(к. 2 × к. 3 × к. 4 / 100) |
|-----------------------------|-----------|-----------------------------------------------------------|---------------------------|---------------------------------------------------|
| 1                           | 2         | 3                                                         | 4                         | 5                                                 |
| Рілля, всього               | 7,0000    | 32741,34                                                  | 0,95                      | 2177,30                                           |
| Рілля, всього               | 6,0001    | 38402,62                                                  | 0,95                      | 2188,99                                           |

| Категорія<br>земельних ділянок | Площа, га     | Нормативна грошова<br>оцінка одиниці площі<br>земельної ділянки | Ставка<br>єдиного<br>податку, % | Річна сума ЄП,<br>грн.<br>(к. 2 × к. 3 × к. 4 /<br>100) |
|--------------------------------|---------------|-----------------------------------------------------------------|---------------------------------|---------------------------------------------------------|
| 1                              | 2             | 3                                                               | 4                               | 5                                                       |
| Рілля, всього                  | 7,1298        | 35254,87                                                        | 0,95                            | 2387,92                                                 |
| Рілля, всього                  | 6,8204        | 36866,80                                                        | 0,95                            | 2388,74                                                 |
| Рілля, всього                  | 7,1301        | 35254,87                                                        | 0,95                            | 2388,02                                                 |
| Рілля, всього                  | 5,0800        | 37839,13                                                        | 0,95                            | 1826,12                                                 |
| Рілля, всього                  | 1,2188        | 35254,87                                                        | 0,95                            | 408,20                                                  |
| Рілля, всього                  | 1,9998        | 30957,71                                                        | 0,95                            | 588,14                                                  |
| Рілля, всього                  | 2,0000        | 30882,00                                                        | 0,95                            | 586,76                                                  |
| Рілля, всього                  | 17,9996       | 38402,63                                                        | 0,95                            | 6566,70                                                 |
| Рілля, всього                  | 13,8296       | 36006,22                                                        | 0,95                            | 4730,54                                                 |
| Рілля, всього                  | 6,1599        | 37960,30                                                        | 0,95                            | 2221,40                                                 |
| Рілля, всього                  | 2,0002        | 35254,87                                                        | 0,95                            | 669,91                                                  |
| Рілля, всього                  | 7,0011        | 32736,66                                                        | 0,95                            | 2177,33                                                 |
| Рілля, всього                  | 7,0110        | 32736,66                                                        | 0,95                            | 2180,41                                                 |
| Рілля, всього                  | 7,0700        | 35348,21                                                        | 0,95                            | 2374,16                                                 |
| Рілля, всього                  | 6,0003        | 38402,62                                                        | 0,95                            | 2189,06                                                 |
| Рілля, всього                  | 7,1301        | 35254,87                                                        | 0,95                            | 2388,02                                                 |
| Рілля, всього                  | 2,3200        | 35917,42                                                        | 0,95                            | 791,62                                                  |
| Рілля, всього                  | 2,3736        | 35254,87                                                        | 0,95                            | 794,97                                                  |
| Рілля, всього                  | 6,7901        | 36462,72                                                        | 0,95                            | 2352,06                                                 |
| Рілля, всього                  | 2,3824        | 35254,87                                                        | 0,95                            | 797,92                                                  |
| Рілля, всього                  | 6,1200        | 38362,41                                                        | 0,95                            | 2230,39                                                 |
| Рілля, всього                  | 7,1299        | 35254,87                                                        | 0,95                            | 2387,96                                                 |
| Рілля, всього                  | 7,6000        | 33086,42                                                        | 0,95                            | 2388,84                                                 |
| Рілля, всього                  | 7,1294        | 35237,36                                                        | 0,95                            | 2386,60                                                 |
| Рілля, всього                  | 6,5400        | 39032,18                                                        | 0,95                            | 2425,07                                                 |
| Рілля, всього                  | 3,1943        | 39032,18                                                        | 0,95                            | 1184,46                                                 |
| Рілля, всього                  | 2,3800        | 35254,87                                                        | 0,95                            | 797,11                                                  |
| Рілля, всього                  | 11,9998       | 38402,42                                                        | 0,95                            | 4377,80                                                 |
| Рілля, всього                  | 12,0002       | 38402,62                                                        | 0,95                            | 4377,97                                                 |
| Рілля, всього                  | 6,4000        | 37188,30                                                        | 0,95                            | 2261,05                                                 |
| Рілля, всього                  | 6,6198        | 36098,30                                                        | 0,95                            | 2270,15                                                 |
| Рілля, всього                  | 6,8199        | 36249,79                                                        | 0,95                            | 2348,59                                                 |
| Рілля, всього                  | 7,1300        | 35254,87                                                        | 0,95                            | 2387,99                                                 |
| Рілля, всього                  | 5,9990        | 38408,39                                                        | 0,95                            | 2188,91                                                 |
| Рілля, всього                  | 6,0001        | 38402,62                                                        | 0,95                            | 2188,99                                                 |
| Рілля, всього                  | 7,1301        | 35254,87                                                        | 0,95                            | 2388,02                                                 |
| Рілля, всього                  | 4,7563        | 35254,87                                                        | 0,95                            | 1592,99                                                 |
| Рілля, всього                  | 2,3700        | 35321,27                                                        | 0,95                            | 795,26                                                  |
| Рілля, всього                  | 6,0001        | 38398,53                                                        | 0,95                            | 2188,75                                                 |
| Рілля, всього                  | 6,7900        | 36734,17                                                        | 0,95                            | 2369,54                                                 |
| Рілля, всього                  | 0,8099        | 37400,00                                                        | 0,95                            | 287,76                                                  |
| Рілля, всього                  | 8,6213        | 26584,47                                                        | 0,95                            | 2177,33                                                 |
| Рілля, всього                  | 3,7361        | 33608,57                                                        | 0,95                            | 1192,87                                                 |
| Рілля, всього                  | 7,1710        | 35385,09                                                        | 0,95                            | 2410,59                                                 |
| Рілля, всього                  | 6,5068        | 39032,18                                                        | 0,95                            | 2412,76                                                 |
| Рілля, всього                  | 6,5090        | 39032,18                                                        | 0,95                            | 2413,57                                                 |
| Рілля, всього                  | 7,3388        | 38402,62                                                        | 0,95                            | 2677,38                                                 |
| Рілля, всього                  | 26,9860       | 37878,03                                                        | 0,95                            | 9710,68                                                 |
| Рілля, всього                  | 0,1000        | 38400,26                                                        | 0,95                            | 36,48                                                   |
| Рілля, всього                  | 2,0000        | 34072,23                                                        | 0,95                            | 647,37                                                  |
| ...                            | ...           | ...                                                             | ...                             | ...                                                     |
| <i>Всього</i>                  | <i>434,84</i> | <i>x</i>                                                        | <i>0,95</i>                     | <i>148153,71</i>                                        |

Таблиця 2.4.

## Дані про використання земель ФГ «Фефелов»

| №з<br>/п | Місце<br>розміщення<br>земельної<br>ділянки | Када-<br>стровий<br>номер | Зем.<br>ділянка<br>в межах<br>н.п.<br>за<br>межами<br>н.п. | Площа<br>земель-ної<br>ділянки<br>(га) | Нормативна<br>грошова<br>оцінка<br>1 га/грн | Цільове<br>призначення<br>зелель | Категорія<br>земель | Вид<br>угідь      | Кіль-<br>кість<br>земел-<br>ьних<br>діля-<br>нок | Документ, що<br>посвідчує<br>право<br>користування<br>(договір<br>оренди) | Термін<br>користування |            |
|----------|---------------------------------------------|---------------------------|------------------------------------------------------------|----------------------------------------|---------------------------------------------|----------------------------------|---------------------|-------------------|--------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------|------------------------|------------|
|          |                                             |                           |                                                            |                                        |                                             |                                  |                     |                   |                                                  |                                                                           | Початок                | Закінчення |
| 1        | 2                                           | 3                         | 4                                                          | 5                                      | 7                                           | 8                                | 9                   | 10                | 11                                               | 12                                                                        | 13                     | 14         |
| 1        | Село Воронівка                              |                           | За<br>межами<br>н.п.                                       | 115,62                                 | 28694,79                                    | виросування<br>с/г продукції     | с/г<br>призначення  | рілля             | 32                                               | Договір оренди<br>(паї)                                                   | 2020                   | 2025       |
| 2        | Село Єгорівка                               |                           | За<br>межами<br>н.п.                                       | 19,25                                  | 32244,79                                    | виросування<br>с/г продукції     | с/г<br>призначення  | рілля             | 4                                                | Договір оренди<br>(паї)                                                   | 2020                   | 2025       |
| 3        | Село Арепівка                               |                           | За<br>межами<br>н.п.                                       | 45,44                                  | 34080,8                                     | виросування<br>с/г продукції     | с/г<br>призначення  | пасовища<br>рілля | 8                                                | Договір оренди<br>(паї)                                                   | 2020                   | 2025       |
| 4        | Село Улянівка                               |                           | За<br>межами<br>н.п.                                       | 96,12                                  | 36694,79                                    | виросування<br>с/г продукції     | с/г<br>призначення  | рілля             | 20                                               | Договір оренди<br>(паї)                                                   | 2020                   | 2025       |
| 5        | Село<br>Сотницька<br>Балка                  |                           | За<br>межами<br>н.п.                                       | 158,42                                 | 30214,79                                    | виросування<br>с/г продукції     | с/г<br>призначення  | рілля             | 39                                               | Договір оренди<br>(паї)                                                   | 2020                   | 2025       |
| Всього   |                                             | -                         | -                                                          | 434,84                                 | -                                           | -                                | -                   | -                 | 103                                              | -                                                                         | -                      | -          |

Вказані розрахунки здійснюються ФГ «Фефелов» безпосередньо у Податковій декларації платника єдиного податку четвертої групи (додаток Е), порядок складання якої затверджено Наказ Міністерства фінансів України від 19 червня 2015 року № 578.

Податкова декларація платника єдиного податку четвертої групи подається до органу державної податкової служби за місцем знаходження господарства (ДПІ в Новоукраїнському районі), до 20 лютого поточного року щодо всієї площі земельних ділянок, з якої справляється податок.

Разом з податковим розрахунком ФГ «Фефелов» подає Розрахунок частки сільськогосподарського товаровиробництва за формою, затвердженою Наказом Міністерства аграрної політики та продовольства України від 26 грудня 2011 року № 772, зі змінами внесеними наказом № 955. Дані, зазначені ФГ «Фефелов» у цьому розрахунку (Додаток Є), свідчать про те, що у році, який передував звітному, було дотримано обов'язкові обсяги реалізації сільськогосподарської продукції власного виробництва та продуктів її переробки (понад 75%), про що вже було зазначено вище. Тобто такий розрахунок є одним із доказів того, що підприємство має право сплачувати єдиний податок у поточному звітному році. Крім того, подається витяг з державного земельного кадастру про склад земель сільськогосподарських угідь та їх грошову оцінку. Зазначені документи, подаються до органів державної податкової служби за місцезнаходженням підприємства та за місцем розташування земельних ділянок. В підтвердження статусу платника єдиного податку 4-ї групи господарству ГУ ДПУ у Кіровоградській області видано відповідну довідку (додаток К).

Належна до сплати щоквартально сума єдиного податку 4-ї групи, визначена у податковій декларації, вноситься протягом 30 календарних днів, що настають за останнім днем базового звітного (податкового) кварталу. Податок вноситься на відповідний рахунок місцевого бюджету за місцем розташування земельної ділянки.

Оскільки ФГ «Фефелов» як платник єдиного податку 4-ї групи, не є платником податку на прибуток, то сплачена сума єдиного податку 4-ї групи не може потрапити до витрат підприємства.

Динаміка зміни величини нарахованого і сплаченого єдиного податку впродовж 2020-2022 р. наведено на рис. 2.5.

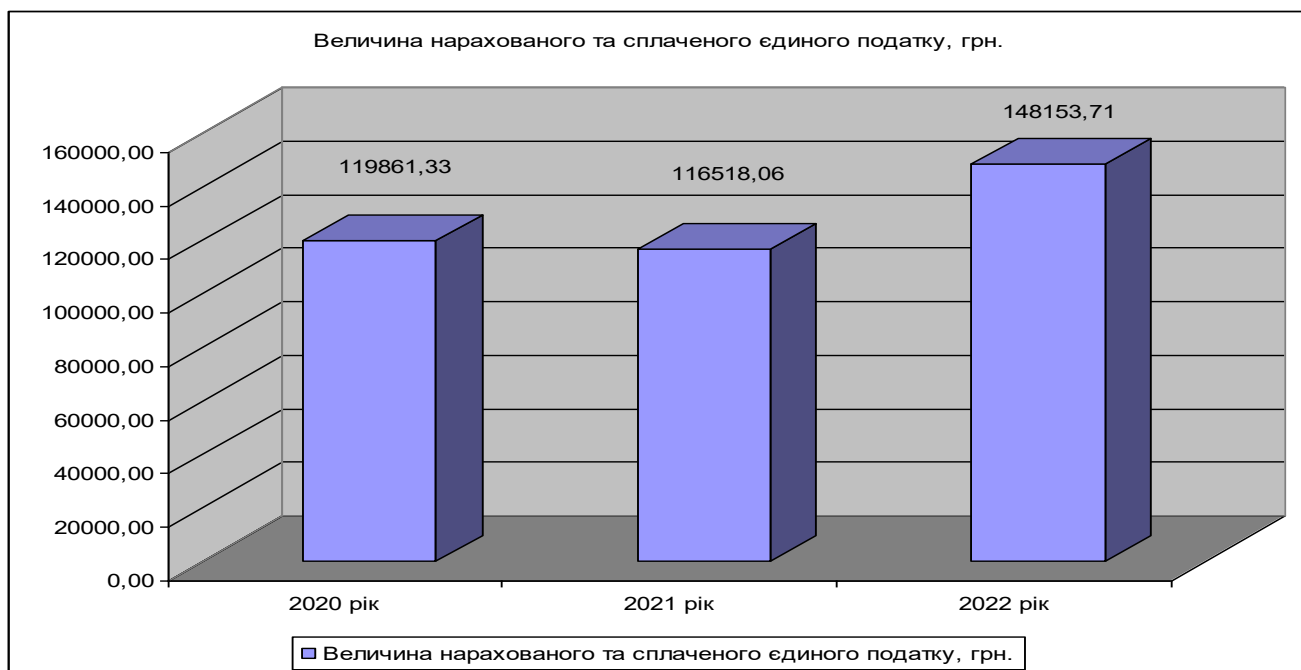


Рис. 2.5 Динаміка нарахованого та сплаченого єдиного податку 4-ї групи ФГ «Фефелов» у 2020-2022 рр.

Досліджуючи основні показники діяльності ФГ «Фефелов», як платника єдиного податку 4-ї групи, слід зазначити, що із зміною площі сільськогосподарських угідь, змінювалася і величина нарахованого та сплаченого єдиного податку, а також величина податкового навантаження на 1 га сільськогосподарських угідь (табл. 2.6).

Таблиця 2.6.

Основні показники діяльності ФГ «Фефелов», як платника єдиного податку 4-ї групи

| Показники                                    | 2020 рік | 2021 рік | 2022 рік | 2022 рік з урахуванням МПЗ |
|----------------------------------------------|----------|----------|----------|----------------------------|
| Площа сільськогосподарських угідь всього, га | 354,41   | 352,18   | 434,84   | 434,84                     |

| Показники                                                                                    | 2020 рік  | 2021 рік  | 2022 рік  | 2022 рік з<br>урахуванням<br>МПЗ |
|----------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|-----------|-----------|----------------------------------|
| Величина нарахованого та сплаченого єдиного податку, грн.                                    | 119861,33 | 116518,06 | 148153,71 | 653221,63                        |
| Чистий дохід (виручка) від реалізації сільськогосподарської продукції:<br>- всього, тис грн. | 2109,0    | 8164,1    | 7750,1    | 7750,1                           |
| - в розрахунку на 1 га сільськогосподарських угідь, грн.                                     | 5950,74   | 23181,61  | 17822,88  | 17822,88                         |
| Чистий прибуток:<br>- всього, тис грн.                                                       | 37,7      | 3478,8    | 1958,4    | 1958,4                           |
| - в розрахунку на 1 га сільськогосподарських угідь, грн.                                     | 106,37    | 9877,90   | 4503,73   | 4503,73                          |
| ЄП з 1 га сільськогосподарських угідь, грн.                                                  | 338,20    | 330,85    | 340,71    | 1502,21                          |
| Податкове навантаження на 1 га сільськогосподарських угідь, %                                | 5,68      | 1,43      | 1,91      | 8,43                             |

Зростання податкового навантаження на 1 га сільськогосподарських угідь впродовж досліджуваного періоду з 5,68 процентних пунктів у 2020 році до 8,43 процентних пункти у 2022 р., що проілюстровано на рис. 2.6., пов'язано, насамперед, із впровадженням для сільськогосподарських товаровиробників мінімального податкового зобов'язання.

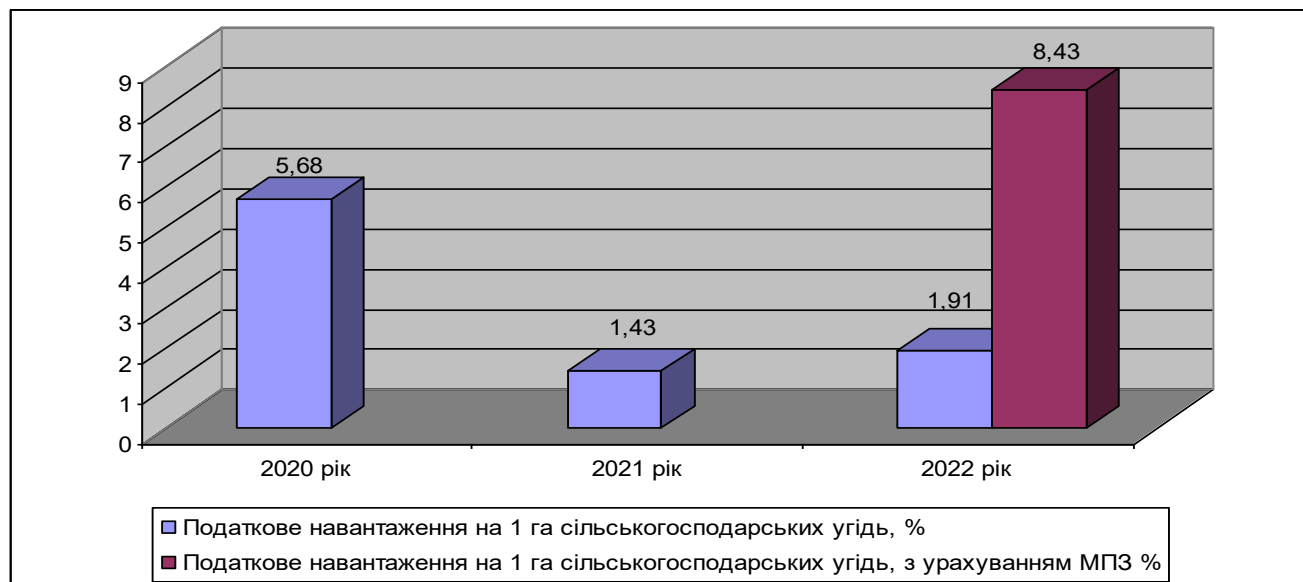


Рис. 2.6. Динаміка податкового навантаження ФГ «Фефелов» у 2020-2022 рр.

Так, починаючи із 2022 р для суб'єктів аграрного бізнесу було запроваджено мінімальне податкове зобов'язання, яке визначається щодо кожної із земельних

ділянок, право користування якими належить сільськогосподарському підприємству у розмірі 4% від нормативно-грошової оцінки землі. При цьому сума всіх сплачених суб'єктом аграрного бізнесу податків не може бути менше ніж нарахована величина мінімального податкового зобов'язання (МПЗ). За нашими підрахунками впровадження МПЗ призведе до того, що загальна сума податкових зобов'язань досліджуваного господарства зросте на 24,5%.

Співвідношення величини єдиного податку з 1 га сільськогосподарських угідь та МПЗ наведено на рис. 2.7.

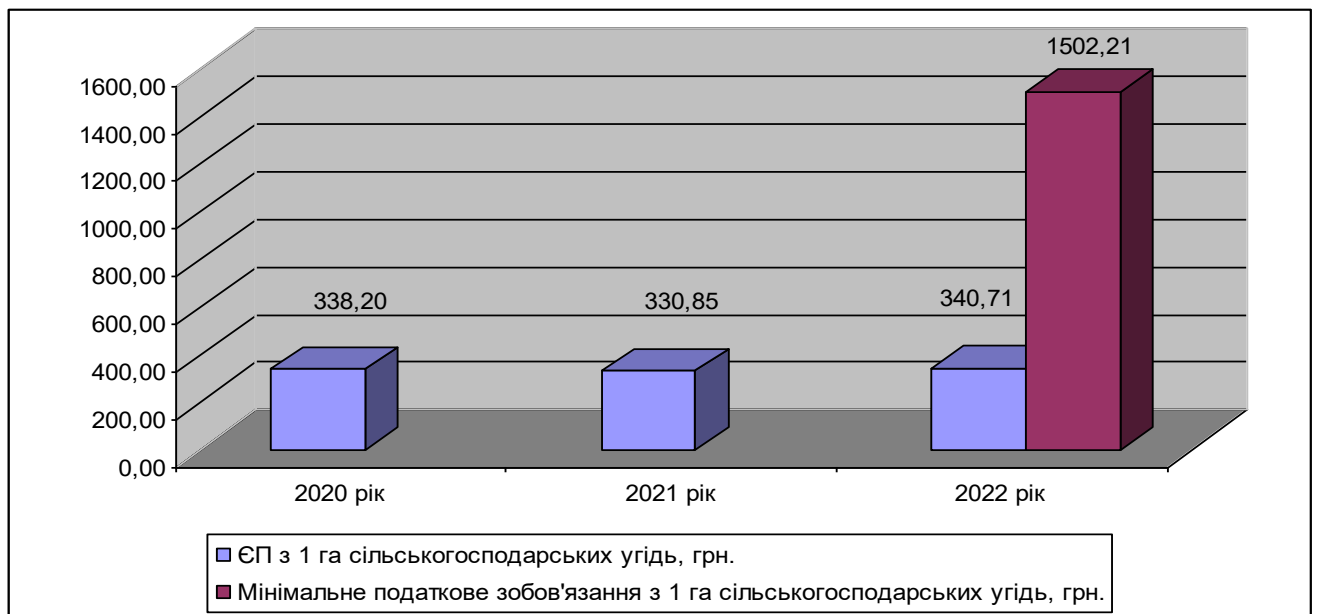


Рис. 2.7. Співвідношення величини єдиного податку з 1 га сільськогосподарських угідь та МПЗ у ФГ «Фефелов» за 2020-2022 рр.

Складання податкової декларації єдиного податку 4-ї групи починають із заповнення заголовної частини. Передусім зазначається, яка саме декларація подається. Враховуючи, що до податкового органу підприємством подається загальна декларація на всі площі земельних ділянок, які підлягають оподаткуванню, то позначка «Х» робиться у верхній частині розрахунку у клітинці «Загальна» за рядком 01.

Крім того, ФГ «Фефелов» у заголовній частині податкової декларації, зазначає таке: свої реквізити (повну назву, ідентифікаційний код за ЄДРПОУ, код виду економічної діяльності (КВЕД), код організаційно-правової форми

господарювання, код форми власності, своє місцезнаходження, поштовий індекс, міжміський код, телефон, а також електронну адресу та факс); до якої державної податкової інспекції подається розрахунок та код органу місцевого самоврядування за місцезнаходженням земельної ділянки за КОАТУУ. При складанні звітнього розрахунку щодо окремої ділянки вказуються реквізити документів, на підставі яких здійснюється користування земельною ділянкою та строк користування ділянкою (постійне, тимчасове).

Далі у податковій декларації ФГ «Фефелов» заповнює рядки 1 - 2.1 щодо окремих категорій земельних ділянок, а саме вказується їх площу (колонка 3), нормативна грошова оцінка (колонка 4), ставка єдиного податку 4-ї групи (колонка 5).

Категорії земельних ділянок у податковій декларації підприємством зазначено відповідно до податкового кодексу: рілля (рядок 1.1), сіножаті (рядок 1.2), багаторічні насадження (рядок 1.3), пасовища (рядок 1.4, землі водного фонду (рядок 2.1).

Оскільки ФГ «Фефелов» має земельні ділянки однієї категорії такі як рілля, але з різних джерел походження (знаходяться в різних населених пунктах та орендовані з різних джерел), то для кожної категорії таких земельних ділянок у податковій декларації передбачено відповідну кількість рядків, те ж саме відноситься до земельних ділянок які мають різну грошову оцінку. Так, для категорії «рілля» (рядок 1) передбачено рядки 1.1.1 - 1.1.73. При цьому у податковій декларації вказано, що за потреби кількість рядків щодо кожної категорії земельних ділянок (ряд. 1- 5) може бути збільшено або зменшено.

Вказуючи розмір площі окремих категорій земельних ділянок (колонка 3), підприємство виходить з того що за ПКУ об'єктом оподаткування є площі земельних ділянок наданих сільськогосподарському товаровиробнику у користування на умовах оренди за умови що такі земельні ділянки орендується у суб'єктів які не є платниками єдиного податку.

На земельні ділянки, які знаходяться у користуванні ФГ «Фефелов» на умовах оренди, на яких розташовано виробничі, господарські та інші будівлі, то

єдиний податок 4-ї групи щодо таких земельних ділянок підприємством не сплачується, оскільки у цьому випадку немає об'єкта оподаткування. Підприємство сплачує орендодавцю лише орендну плату.

Розмір нормативної грошової оцінки земельних ділянок (колонка 4) ФГ «Фефелов» вказує на підставі даних витягу з технічної документації, яку надає орган Держгеокадастру. Такі витяги надаються відповідно до ст. 20 Закону України «Про оцінку земель» від 11.12.2003 р. № 1378 – IV. При цьому, витяг з технічної документації про нормативну грошову оцінку окремих земельних ділянок та склад земель сільськогосподарських угідь ФГ «Фефелов», подає разом із податковою декларацією до органів державної податкової служби за своїм місцезнаходженням та за місцем розташування земельних ділянок, тобто до Новоукраїнської ДПП ГУ ДПС у Кіровоградській області.

Для того, щоб отримати цей витяг, ФГ «Фефелов» подавав відповідну заяву оператору органу Держгеокадастру. До заяви додавалась копія документа про оплату послуг з надання витягу з бази даних. Надання витягу з державного реєстру земель для підприємства коштувало 113 грн. 50 коп. за один примірник документа.

Ставки єдиного податку 4-ї групи (колонка 5) вказуються у відсотках до грошової оцінки 1 га сільськогосподарських угідь (для ріллі). У податковій декларації платника єдиного податку 4-ї групи ФГ «Фефелов» ставки податку визначені згідно Податкового кодексу.

Розрахувавши суму єдиного податку 4-ї групи щодо кожної земельної ділянки та їх категорій, вказується загальна сума нарахованого податку на звітний рік. Ця сума дорівнює сумі значень клітинок колонки 7-10 за рядками 1-2 і становить на досліджуваному підприємстві у 2022 році 148153,71 грн.

Податок сплачується господарством щоквартально протягом 30 календарних днів, наступних за останнім календарним днем базового звітного кварталу, у розмірі суми податку, визначеної на кожний квартал від річної суми податку у I кварталі – 10%; у II кварталі – 10%; у III кварталі - 50%; у IV кварталі – 30%.

Тобто річну суму єдиного податку 4-ї групи розділяють на квартальні суми а потім визначають суми податку, які підлягають сплаті.

Розміри в яких здійснювалась сплата єдиного податку 4-ї групи ФГ «Фефелов» у 2022 р. наведено у таблиці 2.7.

Таблиця 2.7

Розподіл загальної суми єдиного податку 4-ї групи звітнього року на щоквартальні платежі (звітний 2022 рік) ФГ «Фефелов»

| № з/п | Показник                                                  | Одиниця виміру | I квартал | II квартал | III квартал | IV квартал |
|-------|-----------------------------------------------------------|----------------|-----------|------------|-------------|------------|
| 1     | Загальна сума нарахованого податку на звітний рік, усього | грн.           | 148153,71 |            |             |            |
| 2     | Питома вага квартального платежу у загальній сумі         | %              | 10        | 10         | 50          | 30         |
| 3     | Сума податку, визначена на кожний квартал                 | грн.           | 14815,43  | 14815,43   | 74076,99    | 44445,86   |
| 4     | Сума податку, належна до сплати                           | грн.           | 14815,43  | 14815,43   | 74076,99    | 44445,86   |

При цьому, сума податку на останній квартал року визначається не як третина суми єдиного податку 4-ї групи, розрахованої для IV кварталу звітнього року, а як різниця між загальною сумою нарахованого єдиного податку 4-ї групи на звітний рік та сумою платежів за всі попередні місяці, тобто із січня по листопад включно.

### **2.3. Порядок справляння інших податків і зборів із сільськогосподарських підприємств – платників єдиного податку 4-ї групи на матеріалах ФГ «Фефелов»**

Крім єдиного податку 4-ї групи, значимими, як з точки зору податкового навантаження для досліджуваного господарства, так і з точки зору важливості

адміністрування, є податок на додану вартість, ПДФО, військовий збір та єдиний соціальний внесок. Розглянемо механізм їх нарахування та обліку у досліджуваному господарстві.

Згідно чинного законодавства ФГ «Фефелов» є платником податку на додану вартість (ПДВ). Це означає, що під час постачання продукції, товарів (робіт, послуг) своїм покупцям, ФГ «Фефелов» здійснює нарахування податкових зобов'язань з податку на додану вартість, застосовуючи як загальну ставку 20%, так і знижену ставку у розмірі 14 %, чинну для певних сільськогосподарських товарів. Під час придбання товарів (робіт, послуг) у постачальників, ФГ «Фефелов» сплачує їх вартість у сумі, до якої включена величина податку на додану вартість, який нараховано постачальником під час поставки досліджуваному господарству таких товарів (робіт, послуг). Задля уникнення подвійного оподаткування, податковим законодавством передбачено механізм зменшення податкових зобов'язань з ПДВ нарахованих на вартість реалізованої продукції, товарів (робіт, послуг) на величину податкового кредиту з ПДВ, включеного до вартості придбаних платником податку товарів (робіт, послуг). Базуючись на цьому, ФГ «Фефелов» зменшує загальну суму нарахованих податкових зобов'язань з ПДВ на величину податку на додану вартість, яка включена до вартості придбаних господарством товарів (робіт, послуг) та сплачена постачальникам. Тобто, при придбанні товарів (робіт, послуг) у постачальників, у ФГ «Фефелов» виникає право на податковий кредит з ПДВ, який зменшує суму податкових зобов'язань з ПДВ, що підлягають сплаті до бюджету.

Загальна величина податку на додану вартість, яка підлягає сплаті до бюджету визначається за формулою:

$$\text{ПДВ до сплати в бюджет} = \text{Податкові зобов'язання з ПДВ} - \text{Податковий кредит з ПДВ}$$

У випадку, якщо податкові зобов'язання з ПДВ перевищують величину податкового кредиту з ПДВ, то така різниця підлягає сплаті до бюджету.

Якщо податкові зобов'язання з ПДВ менше від величини податкового кредиту з ПДВ, то виникає від'ємне значення ПДВ. Сума такого від'ємного значення ПДВ переноситься в рахунок зменшення платежів з ПДВ у наступних податкових періодах або підлягає відшкодуванню з бюджету.

Враховуючи, що з 1 січня 2015 р. в Україні впроваджено систему електронного адміністрування ПДВ, весь процес нарахування та сплати ПДВ відбувається в цій електронній системі, яка включає: «ведення Єдиного електронного реєстру податкових накладних; відкриття електронних рахунків платникам у системі електронного адміністрування податку на додану вартість; подання податкової декларації з податку на додану вартість і податкових накладних тільки в електронній формі» [60].

Базові принципи функціонування системи електронного адміністрування податку на додану вартість визначені у ст. 200-1 розділу V Податкового кодексу України. Порядок функціонування системи електронного адміністрування ПДВ затверджений Постановою Кабінету Міністрів України «Деякі питання електронного адміністрування податку на додану вартість» від 16.10.2014 р. № 569 [60].

Система електронного адміністрування ПДВ організована Державною податковою службою України на центральному рівні, яка забезпечує автоматизований облік ПДВ в розрізі кожного платника податку, функціональні можливості якої наведено на рис. 2.8.

ФГ «Фефелов» реалізовуючи сільськогосподарську продукцію своїм покупцям, складає податкові накладні в електронній формі (додаток Л) на суму відвантаженої продукції відповідно до умов договору включаючи до її вартості податок на додану вартість та обов'язково реєструє ці податкові накладні у Єдиному реєстрі податкових накладних, використовуючи спеціалізоване програмне забезпечення «М.Е.Дос».

У випадках, коли податкова накладна була зареєстрована у Єдиному реєстрі податкових накладних, але відбулися зміни у обсягах продажів, наприклад, відбулося повернення продукції або змінилися ціни, то до податкової накладної у

електронній формі складається розрахунок коригування, який так само як і податкова накладна обов'язково реєструються у Єдиному реєстрі податкових накладних. Такі розрахунки коригування реєструють у Єдиному реєстрі податкових накладних як постачальники, так і покупці, залежно від виду здійснюваних операцій.

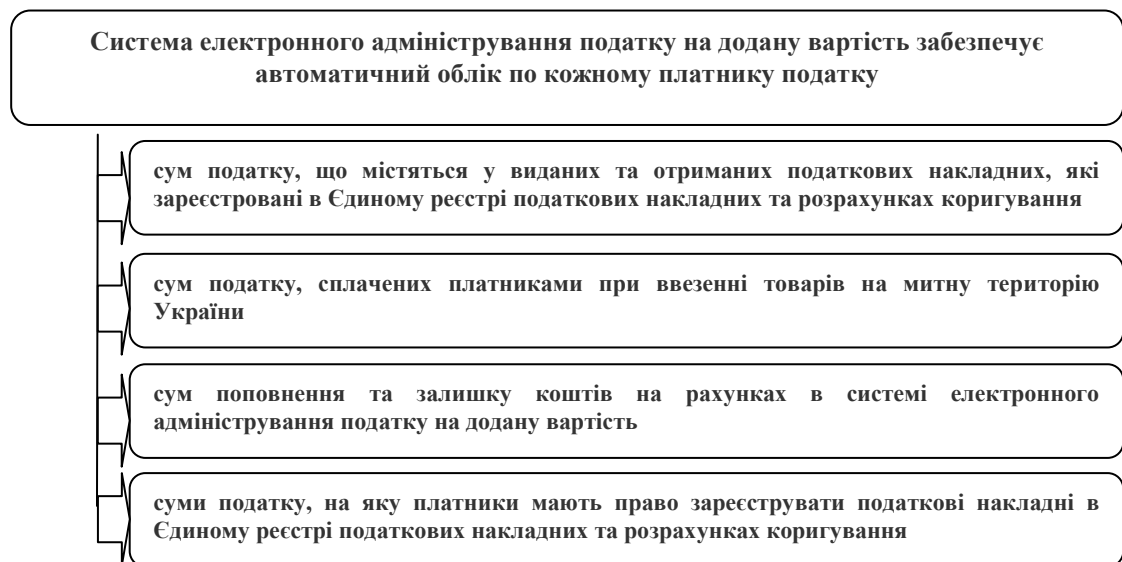


Рис. 2.8. Функціональні можливості системи електронного адміністрування ПДВ

Постачальниками розрахунки коригування реєструються у випадку, коли збільшується сума компенсації вартості товарів (послуг), однак результат коригування не приводить до зміни суми компенсації вартості товарів (послуг) («нульові» розрахунки коригування). Покупцями розрахунки коригування реєструються у випадку, коли зменшується сума компенсації вартості товарів (послуг). При цьому продавець повинен попередньо скласти розрахунок коригування та надіслати його покупцю. Податковим кодексом визначені строки реєстрації податкових накладних у Єдиному реєстрі податкових накладних, яких дотримується ФГ «Фефелов» під час їх складання (табл. 2.8).

Таблиця 2.8

Строки реєстрації податкових накладних та розрахунків коригування до них в  
Єдиному реєстрі податкових накладних

| Податкові накладні або розрахунки коригування до них складені | Строки реєстрації до 08.02.2023 р.                              | Строки реєстрації після 08.02.2023 р.                                         |
|---------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------|
| з 01 числа по 15 число поточного місяця                       | до останнього числа поточного місяця, тобто або 30 або 31 числа | до 5 календарного дня (включно) наступного календарного місяця                |
| з 16 числа по 30-31 число поточного місяця                    | до 15 числа включно наступного місяця                           | до 18 календарного дня (включно) наступного календарного місяця               |
| зведені податкові накладні                                    | до 15 числа включно наступного місяця                           | протягом 20 календарних днів, що настають за останнім календарним днем місяця |

Слід зазначити, що реєстрація податкових накладних та розрахунків коригування до них в Єдиному реєстрі податкових накладних можлива лише в операційні дні роботи Єдиного реєстру податкових накладних (ЄРПН), тобто у робочі дні з понеділка по п'ятницю з 8.00 до 20.00 год. Реєстрація податкових накладних у ЄРПН у вихідні, святкові та неробочі дні неможлива. Єдиний виняток – коли останній день місяця припадає на вихідний, святковий або неробочий день, тоді система електронного адміністрування ПДВ працює, оскільки такий день, згідно Податкового кодексу, вважається операційним.

У випадку, коли продавець товарів (робіт, послуг) не зареєстрував податкові накладні у ЄРПН, то покупець - платник ПДВ немає права на віднесення сум ПДВ з такої операції до податкового кредиту. Якщо впродовж 1095 календарних днів така податкова накладна не буде зареєстрована, підприємство - покупець взагалі втрачає право на податковий кредит.

Несвоєчасна реєстрація податкових накладних або розрахунків коригування до них в ЄРПН зумовлює накладення штрафів на платників податку на додану вартість. Ці штрафи встановлені у відсотках до суми податку на додану вартість, а розмір штрафу залежить від кількості днів прострочення реєстрації податкових накладних чи розрахунків коригування у Єдиному реєстрі податкових накладних (табл. 2.9).

Розмір штрафу суттєво залежить від кількості днів прострочення реєстрації у Єдиному реєстрі податкових накладних

| Період прострочення у календарних днях | Розмір штрафу % від податку на додану вартість до 08.02.2023 р.р. | Розмір штрафу % від податку на додану вартість після 08.02.2023 р.р. |
|----------------------------------------|-------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------|
| До 15                                  | 10                                                                | 2                                                                    |
| 16-30                                  | 20                                                                | 5                                                                    |
| 31-60                                  | 30                                                                | 10                                                                   |
| 61-365                                 | 40                                                                | 15                                                                   |
| Більше 366                             | 50                                                                | 25                                                                   |

Термін прострочення реєстрації податкових накладних та розрахунків коригування до них розпочинає рахуватися з дня, наступного за граничним днем, передбаченим для здійснення реєстрації податкових накладних і розрахунків коригування. У випадку, коли податкові накладні зареєстровані із запізненням, покупцем податковий кредит може бути відображений лише в тому періоді, коли відбулася реєстрація податкових накладних.

Реєстрація податкових накладних або розрахунків коригування до них у Єдиному реєстрі податкових накладних здійснюється лише за наявності реєстраційного ліміту. «Реєстраційний ліміт – це обмеження щодо можливої суми реєстрації податкових накладних та розрахунків коригування у Єдиному реєстрі податкових накладних, що визначається за такою формулою ( $\Sigma \text{Накл}$ )» [60]:

$$\Sigma \text{Накл} = \Sigma \text{НаклОтр} + \Sigma \text{Митн} + \Sigma \text{ПопРах} + \Sigma \text{Овердрафт} - \Sigma \text{НаклВид} - \Sigma \text{Відшкод} - \Sigma \text{Перевищ, де:}$$

$\Sigma$  «НаклОтр – загальна сума податку за отриманими платником податковими накладними та розрахунками коригування від постачальників, які зареєстровані в Єдиному реєстрі податкових накладних» [60];

$\Sigma$  «Митн – загальна сума податку, сплаченого платником при ввезенні товарів на митну територію України, на підставі даних митних декларацій» [60];

$\Sigma$  «ПопРах – загальна сума поповнення рахунку в системі електронного адміністрування податку з власного поточного рахунку платника» [60];

$\Sigma$  «Овердрафт – сума середньомісячного розміру сум податку, які за останніх 12 звітних (податкових) місяців були задекларовані платником до сплати до бюджету та погашені чи розстрочені або відстрочені, а також задекларовані платником – сільськогосподарським підприємством, що обрав спеціальний режим оподаткування» [60];

Показник  $\Sigma$  «Овердрафт автоматично перераховується щокварталу (протягом перших шести робочих днів такого кварталу) з урахуванням середньомісячного розміру сум ПДВ, які за останніх 12 звітних (податкових) місяців станом на дату такого перерахунку, були задекларовані платником до сплати до бюджету та погашені чи розстрочені або відстрочені. Такий перерахунок здійснюється шляхом віднімання суми попереднього збільшення та додавання суми збільшення згідно з поточним перерахунком» [60];

$\Sigma$  «НаклВид – загальна сума податку за виданими платником податковими накладними та розрахунками коригувань покупцям, які зареєстровані в Єдиному реєстрі податкових накладних» [60];

$\Sigma$  «Відшкод – загальна сума податку, заявлена платником до бюджетного відшкодування з урахуванням сум коригувань» [60];

$\Sigma$  «Перевищ – загальна сума перевищення податкових зобов'язань, зазначених платником у поданих податкових деклараціях з урахуванням поданих уточнюючих розрахунків до них, над сумою податку, що міститься в складених таким платником податкових накладних та розрахунках коригування до них, зареєстрованих у Єдиному реєстрі податкових накладних» [60].

Враховуючи відповідні положення Податкового кодексу (ст. 200<sup>1.3</sup>) щодо формування реєстраційного ліміту, ФГ «Фефелов» здійснює перерахування коштів на власний поточний рахунок у сумі, на яку потрібно збільшити реєстраційний ліміт задля забезпечення реєстрації в Єдиному реєстрі податкових накладних та розрахунків до них власних податкових накладних та розрахунків коригування до них. Право поповнювати цей рахунок має тільки ФГ «Фефелов». Узгоджені суми податкових зобов'язань з ПДВ, які визначені ФГ «Фефелов» у

поданих ним податкових деклараціях, оплачуються також через зазначений вище поточний рахунок, який відкритий в органах Державного Казначейства України.

ФГ «Фефелов», як платник ПДВ, має відкритий в органах Казначейства електронний рахунок, який було відкрито на підставі реєстру платників податку автоматично. Тобто, після присвоєння ФГ «Фефелов» індивідуального податкового номера платника ПДВ, Державною податковою службою було надіслано Казначейству інформацію щодо включення господарства до реєстру платників податку. Повідомлення про відкриття електронного рахунка платника ПДВ в органах Державного Казначейства надсилається відповідними органами до Державної податкової служби в термін не пізніше наступного робочого дня, що слідує за днем відкриття такого рахунка. Державна податкова служба, в свою чергу, після отримання такого повідомлення від органу Державного Казначейства, надсилає інформацію платнику ПДВ щодо реквізитів його електронного рахунка.

Отже, відкриття електронних рахунків платника ПДВ в органах Державного Казначейства здійснюється без участі платника. Обслуговування електронних рахунків платника ПДВ здійснюється Казначейством на безоплатній основі. Проте, інформація щодо руху коштів на електронних рахунках надається платнику податку Державною податковою службою на безоплатній основі на підставі отриманих від платника податку запитів без обмеження їх кількості та у часі.

Електронні рахунки в системі електронного адміністрування ПДВ поповнюються коштами платника податку з його власного поточного рахунку, відкритого в установах банків, у сумах: необхідних для збільшення розміру реєстраційного ліміту; недостатніх для сплати узгоджених податкових зобов'язань до бюджету.

Кошти з електронного рахунка платника ПДВ Казначейством перераховуються виключно до бюджету в автоматичному режимі.

Під час реалізації сільськогосподарської продукції своїм замовникам, ФГ «Фефелов» нараховує податкові зобов'язання з ПДВ, складає податкову накладну та здійснює її реєстрацію у Єдиному реєстрі податкових накладних (додаток Л).

Під час формування податкових зобов'язань, господарством враховуються вимоги ст. 187 Податкового кодексу, відповідно до якої «датою виникнення податкових зобов'язань з постачання товарів (послуг) вважається дата, яка припадає на податковий період, протягом якого відбувається будь-яка з подій, що сталася раніше: а) дата зарахування коштів від покупця «замовника» на банківський рахунок платника податку як оплата товарів «послуг», що підлягають постачанню, а в разі постачання товарів «послуг» за готівку – дата оприбуткування коштів у касі платника податку, а в разі відсутності такої – дата інкасації готівки у банківській установі, що обслуговує платника податку; б) дата відвантаження товарів, а в разі експорту товарів – дата оформлення митної декларації, що засвідчує факт перетинання митного кордону України, оформлена відповідно до вимог митного законодавства, а для послуг – дата оформлення документа, що засвідчує факт постачання послуг платником податку» [60].

Порядок нарахування податкових зобов'язань з ПДВ у ФГ «Фефелов» під час реалізації сільськогосподарської продукції замовникам за датою першої події наведено у табл. 2.10.

Таблиця 2.10

Порядок нарахування податкових зобов'язань з ПДВ при реалізації сільськогосподарської продукції замовникам у ФГ «Фефелов» за вересень 2022 р.

| Найменування покупців          | Дата відвантаження сільськогосподарської продукції | Дата оплати | Загальна сума реалізації, грн. | Податкові зобов'язання з ПДВ, грн. | Номер податкової накладної | Інформація щодо реєстрації ПН у Єдиному реєстрі ПН | Дата реєстрації у Єдиному реєстрі ПН |
|--------------------------------|----------------------------------------------------|-------------|--------------------------------|------------------------------------|----------------------------|----------------------------------------------------|--------------------------------------|
| ТОВ «Кернел - Трейд»           | 10.09.2022                                         | 22.10.2022  | 362936,64                      | 44571,17                           | 6                          | Зареєстровано                                      | 28.09.2022                           |
| ТОВ «Кернел - Трейд»           | 15.09.2022                                         | 14.10.2022  | 256625,84                      | 31515,45                           | 7                          | Зареєстровано                                      | 30.09.2022                           |
| ТОВ «Гудгрейноіл               | 15.09.2022                                         | 14.10.2022  | 1118720,63                     | 137386,74                          | 5                          | Зареєстровано                                      | 30.09.2022                           |
| ТОВ «Гфективне вугледобування» | 15.09.2022                                         | 15.10.2022  | 1080728,24                     | 132721,01                          | 3                          | Зареєстровано                                      | 30.09.2022                           |
| РАЗОМ                          | -                                                  | -           | 2819011                        | 346194,4                           | -                          | -                                                  | -                                    |

Таким чином, ФГ «Фефелов» у вересні 2022 р. своєчасно зареєструвало податкові накладні у Єдиному реєстрі податкових накладних та нарахувало податкових зобов'язань з ПДВ у розмірі 346194,4 грн.

ФГ «Фефелов» під час формування електронних податкових накладних зазначає в них такі обов'язкові реквізити: порядковий номер накладної; дату складання; повну назву підприємства – а, саме, ФГ «Фефелов» як продавця продукції; код ЄДРПОУ та податковий номер ФГ «Фефелов»; повну або скорочену назву покупців сільськогосподарської продукції; код ЄДРПОУ, податковий номер покупців сільськогосподарської продукції; опис продукції, яка реалізується та її кількість; ціну постачання без урахування ПДВ; ставку податку; загальну суму коштів, які підлягають сплаті покупцем, з урахуванням ПДВ.

Право на податковий кредит у ФГ «Фефелов» виникає під час придбання товарів (робіт, послуг) на основі податкових накладних, які були отримані господарством від постачальників та які, відповідно, зареєстровані у Єдиному реєстрі податкових накладних. Датою виникнення права на податковий кредит з ПДВ у господарства виникає за датою першої з подій, відповідно до п. 198.2 Податкового кодексу: або списання грошових коштів із банківського рахунка ФГ «Фефелов» для оплати товарів (робіт, послуг); або отримання ФГ «Фефелов» товарів (робіт, послуг).

Порядок формування податкового кредиту з ПДВ під час придбання продукції, товарів (робіт, послуг) у ФГ «Фефелов» за датою першої події, наведено у табл. 2.11.

Таблиця 2.11

Порядок формування податкового кредиту з ПДВ при придбанні продукції, товарів (робіт, послуг) у ФГ «Фефелов» за вересень 2022 р.

| Постачальник<br>(індивідуальний<br>податковий номер) | Дата<br>придбання<br>/передоплати | Загальна<br>сума<br>придбання,<br>грн. | Податковий кредит з ПДВ, грн.. |              |               | Номер<br>податкової<br>накладної | Інформація<br>щодо реєстрації<br>ПН у Єдиному<br>реєстрі ПН | Дата<br>реєстрації у<br>Єдиному<br>реєстрі ПН |
|------------------------------------------------------|-----------------------------------|----------------------------------------|--------------------------------|--------------|---------------|----------------------------------|-------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------|
|                                                      |                                   |                                        | Основна<br>ставка              | Ставка<br>7% | Ставка<br>14% |                                  |                                                             |                                               |
| ІСГС НААН<br>(007299011081)                          | 29.09.2022                        | 25264,16                               | -                              | -            | 3536,84       | 12                               | Зареєстровано                                               | 15.10.2022                                    |
| ФОП Телегін Д.Г.<br>(2971818577)                     | 22.09.2022                        | 2690,03                                | 538,01                         | -            | -             | 234                              | Зареєстровано                                               | 14.10.2022                                    |
| ТОВ «Надія»<br>(3223122253)                          | 24.09.2022                        | 4633,65                                | 926,73                         | -            | -             | 19                               | Зареєстровано                                               | 14.10.2022                                    |
| ТОВ «Техноторг-<br>Дон»<br>(317648114012)            | 23.09.2022                        | 3701,97                                | 740,39                         | -            | -             | 9                                | Зареєстровано                                               | 13.10.2022                                    |
| ТОВ «Агроток ЛТД»<br>(365850111237)                  | 21.09.2022                        | 47710,28                               | 9542,06                        | -            | -             | 64                               | Зареєстровано                                               | 12.10.2022                                    |
| ПП «Стимул – ІІ»                                     | 20.09.2022                        | 16544,58                               | 3308,92                        | -            | -             | 128                              | Зареєстровано                                               | 12.10.2022                                    |

| Постачальник<br>(індивідуальний<br>податковий номер) | Дата<br>придбання<br>/передоплати | Загальна<br>сума<br>придбання,<br>грн. | Податковий кредит з ПДВ, грн.. |              |               | Номер<br>податкової<br>накладної | Інформація<br>щодо реєстрації<br>ПН у Єдиному<br>реєстрі ПН | Дата<br>реєстрації у<br>Єдиному<br>реєстрі ПН |
|------------------------------------------------------|-----------------------------------|----------------------------------------|--------------------------------|--------------|---------------|----------------------------------|-------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------|
|                                                      |                                   |                                        | Основна<br>ставка              | Ставка<br>7% | Ставка<br>14% |                                  |                                                             |                                               |
| 411616814612                                         |                                   |                                        |                                |              |               |                                  |                                                             |                                               |
| ТОВ «Петрол-К»<br>(414766211229)                     | 20.09.2022                        | 222088,80                              | -                              | 15546,22     | -             | 19                               | Зареєстровано                                               | 11.10.2022                                    |
| РАЗОМ                                                | -                                 | 322633,00                              | 15056,00                       | 15546,00     | 3537,00       | -                                | -                                                           | -                                             |

Таким чином, ФГ «Фефелов» було отримано право на формування податкового кредиту з ПДВ за операціями з придбання продукції, товарів (робіт, послуг) у вересні 2022 р. на загальну суму 15056,00 грн. – за основною ставкою 20%, 15546,00 грн. – за ставкою 7%, та 3537,00 грн. – за ставкою 14%, на основі податкових накладних, що отримані від постачальників та своєчасно зареєстровані у Єдиному реєстрі податкових накладних.

У вересні 2022 р. ФГ «Фефелов» було нараховано податкових зобов'язань з ПДВ на суму 76087,00 грн. та сформовано податковий кредит на суму 34139,00 грн. З урахуванням цього, величина ПДВ, що підлягала сплаті до бюджету у вересні 2022 р. становила 41948 грн. (76087,00 грн. - 34139,00 грн.).

Податкові декларації з податку на додану вартість подаються ФГ «Фефелов» до Новоукраїнської ДПІ Головного управління ДПС у Кіровоградській області в електронній формі, дотримуючись вимоги щодо реєстрації електронного підпису керівника (додаток М).

ФГ «Фефелов» має у своєму штаті найманих працівників, що зобов'язує його виконувати функції податкового агента та здійснювати оподаткування нарахованої таким працівникам заробітної плати. Оподатковуючи суми нарахованої працівникам заробітної плати, господарством від імені та за рахунок таких найманих працівників, здійснюються утримання та перерахування до бюджету податку з доходів фізичних осіб та військового збору.

Утримання податку з доходів фізичних осіб та військового збору проводиться розрахунковим шляхом на підставі визначення бази та об'єкту оподаткування, відповідно до Податкового кодексу України.

Платниками податку з доходів фізичних осіб та військового збору у ФГ «Фефелов» є всі працівники господарства, яким у звітному податковому місяці

були нараховані доходи у вигляді заробітної плати. Об'єктом оподаткування при цьому виступає місячний сукупний оподатковуваний дохід таких найманих працівників.

Під час оподаткування доходів найманих працівників ФГ «Фефелов», нарахованих у вигляді заробітної плати, розрахунок ПДФО та ВЗ здійснюється у певній послідовності:

1. визначається об'єкт оподаткування у вигляді заробітної плати. Враховуючи, що не всі доходи, які можуть нараховуватися та виплачуватися працівникам, включаються до об'єктів оподаткування ПДФО та ВЗ, слід правильно ідентифікувати такі доходи. Досліджуючи види нарахованих доходів найманим працівникам ФГ «Фефелов» у вересні 2022 року, було з'ясовано, що всі вони включаються до фонду оплати праці, а відтак підлягають оподаткуванню на загальних засадах.

2. визначається право працівника на отримання податкової соціальної пільги. Слід зазначити, що скористатися правом на застосування податкової соціальної пільги у 2022 році до доходу, нарахованого виключно у формі заробітної плати, могли лише ті наймані працівники, розмір заробітної плати яких впродовж відповідного звітного податкового місяця не перевищував 3470,00 грн. З урахуванням законодавчо визначеної величини мінімальної заробітної плати на 2022 р. : з 01 січня до 30 вересня - 6500 грн.; з 01 жовтня до 31 грудня 2022 р. - 6700 грн., яка була взята за основу у ФГ «Фефелов» під час встановлення посадових окладів та відрядних розцінок працівникам на 2022 рік, можемо констатувати той факт, що розмір нарахованої заробітної плати працівникам у досліджуваному періоді перевищував граничний розмір доходу, який згідно податкового законодавства надає право на застосування податкової соціальної пільги. Тобто права на податкову соціальну пільгу наймані працівники ФГ «Фефелов» не мають. Таким чином, для визначення величини податку на доходи фізичних осіб, який нараховується та утримується із заробітної плати працівників господарства, необхідно величину нарахованої заробітної плати помножити на ставку податку – 18%. Аналогічно визначається величина військового збору,

тільки із використанням ставки 1,5%. Порядок розрахунку податку на доходи фізичних осіб та військового збору у ФГ «Фефелов» наведено у табл. 2.12.

Таблиця 2.12.

Розрахунок утримання ПДФО та ВЗ із заробітної плати найманих працівників ФГ «Фефелов» у вересні 2022 р.

| № з/п | Прізвище та ініціали найманого працівника | Сума нарахованого доходу (заробітної плати), грн. | Нараховано та утримано, грн. |                |
|-------|-------------------------------------------|---------------------------------------------------|------------------------------|----------------|
|       |                                           |                                                   | ПДФО = ЗП × 18%              | ВЗ = ЗП × 1,5% |
| 1     | Фефелов В.М.                              | 12000,00                                          | 2160,00                      | 180,00         |
| 2     | Фефелов О.В.                              | 11010,00                                          | 1981,80                      | 165,15         |
| 3     | Іванов О.В.                               | 8900,00                                           | 1602,00                      | 133,50         |
| 4     | Петрунів О.І.                             | 9600,00                                           | 1728,00                      | 144,00         |
| 5     | Бубнов Л.І.                               | 8900,00                                           | 1602,00                      | 133,50         |
| 6     | Кіцану І.Г.                               | 9600,00                                           | 1728,00                      | 144,00         |
|       | Всього                                    | 60010,00                                          | 10801,8                      | 900,15         |

Як видно із інформації, наведеної у табл. 2.12, величина утриманого ПДФО та ВЗ із суми нарахованої у вересні місяці 2022 р. заробітної плати найманим працівникам ФГ «Фефелов» становить відповідно 10801,8 грн. та 900,15 грн.

ФГ «Фефелов» при нарахуванні заробітної плати своїм працівникам сплачує за них єдиний соціальний внесок (ЄСВ) під час кожної виплати заробітної плати. При цьому базою нарахування ЄСВ є сума нарахованої кожному працівнику заробітної плати за різними видами виплат, які включаються до фонду основної та додаткової заробітної плати, а також до заохочувальних та компенсаційних виплат. Нарахування ЄСВ у ФГ «Фефелов» здійснюється за ставкою 22%. Порядок нарахування ЄСВ на заробітну плату найманих працівників у ФГ «Фефелов» наведено у табл. 2.13.

Таблиця 2.13.

Розрахунок нарахованого ЄСВ на заробітну плату найманих працівників у ФГ «Фефелов» за вересень 2022 р.

| № з/п | Прізвище та ініціали найманого працівника | Сума нарахованого доходу (заробітної плати), грн. | Сума нарахованого єдиного внеску за звітний місяць, грн.<br>ЄСВ = ЗП × 22% |
|-------|-------------------------------------------|---------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------|
| 1     | Фефелов В.М.                              | 12000,00                                          | 2640,00                                                                    |
| 2     | Фефелов О.В.                              | 11010,00                                          | 2422,20                                                                    |
| 3     | Іванов О.В.                               | 8900,00                                           | 1958,00                                                                    |

| № з/п | Прізвище та ініціали найманого працівника | Сума нарахованого доходу (заробітної плати), грн. | Сума нарахованого єдиного внеску за звітний місяць, грн.<br>ЄСВ = ЗП × 22% |
|-------|-------------------------------------------|---------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------|
| 4     | Петрунів О.І.                             | 9600,00                                           | 2112,00                                                                    |
| 5     | Бубнов Л.І.                               | 8900,00                                           | 1958,00                                                                    |
| 6     | Кіцану І.Г.                               | 9600,00                                           | 2112,00                                                                    |
|       | Всього                                    | 60010,00                                          | 13202,20                                                                   |

Інформація щодо нарахованого, утриманого та сплаченого ПДФО, ВЗ та ЄСВ із нарахованих доходів найманим працівникам ФГ «Фефелов» узагальнюється у Податковому розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податків - фізичних осіб, і сум утриманого з них податку, а також сум нарахованого єдиного внеску (додаток Н), який складається з:

- основної частини, в якій відображається загальна інформація по ЄСВ;
- Додатка Д1, в якому висвітлюється інформація щодо ЄСВ;
- Додатка 4ДФ, у якому відображаються суми нарахованого ПДФО та ВЗ.

Податковий розрахунок подається ФГ «Фефелов» щоквартально до Новоукраїнської ДПІ ГУ ДПС України у Кіровоградській області протягом 40 календарних днів після закінчення відповідного звітного податкового кварталу.

## Висновки до розділу 2

Дослідження особливостей оподаткування діяльності сільськогосподарських підприємств було проведено на матеріалах фермерського господарства «Фефелов», за результатами якого можемо сформулювати наступні висновки:

1. Фермерське господарство «Фефелов» є юридичною особою, має самостійний баланс, розрахунковий та інші рахунки в банках України, володіє відокремленим майном, може від свого імені набувати майнові та особисті немайнові права, укладати угоди та інші юридичні акти. Фермерське господарство «Фефелов» засноване з метою здійснення виробничої, науково-дослідницької, комерційної, виробничо-господарської діяльності, спрямованої на отримання прибутку та задоволення соціально-економічних потреб засновників та

членів трудового колективу. Основними видами діяльності господарства є: обробіток власних та орендованих земель, вирощування зернових та зернобобових культур. Аналіз фінансового стану господарства свідчать про його покращення (на це вказує зростання коефіцієнтів мобільності, оборотності активів, показників ділової активності, рентабельності), що свідчить про ефективність проваджуваної політики управління та розвитку господарства.

2. Фермерське господарство «Фефелов» являється платником таких податкових платежів як: єдиного податку 4-ї групи, податку на додану вартість, податку з доходів фізичних осіб, військового збору, ЄСВ. Об'єктом оподаткування єдиного податку 4-ї групи є площа сільськогосподарських угідь – ріллі, наданих господарству у користування на умовах оренди. Ставка податку з одного гектара сільськогосподарських угідь встановлена у розмірі 0,95% до нормативної грошової оцінки земельної ділянки. Досліджено динаміку зміни площі орендованої землі та величини нарахованого і сплаченого єдиного податку впродовж 2019-2022 рр. Встановлено тенденцію до зростання податкового навантаження на 1 га сільськогосподарських угідь впродовж досліджуваного періоду та з'ясовано фактори, які цьому сприяли.

3. Під час дослідження порядку оподаткування ФГ «Фефелов» податком на додану вартість було розкрито особливості його сплати до бюджету. Висвітлено механізм електронного адміністрування податку на додану вартість, що включає порядок формування реєстраційного ліміту, реєстрацію податкових накладних у Єдиному реєстрі податкових накладних та розрахунків коригування до них, порядок використання для розрахунків з бюджетом за ПДВ електронного рахунку, відкритого в органах Державного Казначейства, особливості застосування спеціалізованого програмного забезпечення «М.Е.Дос» для реєстрації податкових накладних. Визначено порядок нарахування податкових зобов'язань з ПДВ під час реалізації сільськогосподарської продукції покупцям та формування податкового кредиту з ПДВ на підставі податкових накладних, які зареєстровані в Єдиному реєстрі податкових накладних та отриманих від постачальників продукції, товарів (робіт, послуг).

4. Наявність у штаті господарства найманих працівників зумовлює необхідність оподаткування заробітної плати найманих працівників податком на доходи фізичних осіб та військовим збором, а також нарахування єдиного соціального внеску. Описано механізм розрахунку податку на доходи фізичних осіб, військового збору, який базується на визначенні об'єкта оподаткування, встановлення права працівників на застосування податкової соціальної пільги, здійснення арифметичних розрахунків величини ПДФО та ВЗ в розрізі найманих працівників. Розкрито особливості нарахування та сплати єдиного соціального внеску та відображення інформації щодо ПДФО, ВЗ та ЄСВ у Податковому розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податків - фізичних осіб, і сум утриманого з них податку, а також сум нарахованого єдиного внеску.

## **РОЗДІЛ 3**

### **НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ МЕХАНІЗМУ ОПОДАТКУВАННЯ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ, СПРЯМОВАНІ НА ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ РОЗВИТКУ АГРАРНОГО СЕКТОРА НАЦІОНАЛЬНОЇ ЕКОНОМІКИ**

#### **3.1. Підходи щодо удосконалення системи оподаткування діяльності сільськогосподарських підприємств**

Основними напрямками вдосконалення оподаткування вважаємо ті, які найбільш ефективно можуть позначитися на результатах господарської діяльності сільськогосподарських підприємств та які забезпечать підвищення конкурентоспроможності вітчизняного аграрного сектора, його сталий розвиток та в цілому економічну безпеку нашої держави.

Насамперед, одним із пріоритетних напрямів удосконалення оподаткування сільськогосподарських підприємств є оптимізація механізму справляння єдиного податку 4-ї групи.

Наразі єдиним пільговим режимом оподаткування, яким на даний час можуть скористатися сільськогосподарські підприємства, враховуючи відміну спеціального режиму оподаткування податком на додану вартість, є спрощена система оподаткування, обліку та звітності, обираючи яку сільськогосподарське підприємство набуває статус платника єдиного податку 4-ї групи.

Податковою реформою в Україні з 1 січня 2015 року скасовано дію фіксованого сільськогосподарського податку, а натомість для сільськогосподарських підприємств введено єдиний податок 4-ї групи. Однак, суттєвих змін для сільськогосподарських товаровиробників така заміна на спричинила, оскільки, відбулося формальне включення фіксованого сільськогосподарського податку до складу єдиного податку та виділена 4-та група його платників.

Правила оподаткування сільськогосподарських товаровиробників залишилися майже без змін, як наслідок, недоліки, що були властиві механізму справляння фіксованого сільськогосподарського податку, залишилися притаманними і під час справляння єдиного податку 4-ї групи, що, звісно не забезпечує ефективності оподаткування та не сприяє підвищенню якості справляння даного податку.

Згідно пп. 291.4 ст. 291 ПКУ, до суб'єктів господарювання, які застосовують спрощену систему оподаткування, обліку та звітності, належать «платники єдиного податку четвертої групи – сільськогосподарські товаровиробники, у яких частка сільськогосподарського товаровиробництва за попередній податковий (звітний) рік дорівнює або перевищує 75 %» [60].

Отже, податковим законодавством визначено, що платниками єдиного податку 4-ї групи можуть бути «сільськогосподарські товаровиробники, у яких частка сільськогосподарського товаровиробництва за попередній податковий (звітний) рік дорівнює або перевищує 75 %» [60], тобто визначальною умовою для таких суб'єктів є дотримання кількісного показника сільгоспвиробництва, а саме не менше ніж 75 %.

Ми вважаємо, що розмір зазначеного кількісного показника сільгоспвиробництва є дещо завищеним й таким, що не сприяє стимулюванню розвитку аграрного сектора національної економіки загалом, оскільки більшість сільськогосподарських підприємств, які здійснюючи сільськогосподарську діяльність одночасно провадять й інші види діяльності. Проте, у випадку недотримання встановленого показника сільгоспвиробництва позбавлені права обирати альтернативну систему оподаткування та скористатися наявною податковою пільгою у вигляді сплати єдиного податку 4-ї групи.

В даному контексті доречно врахувати думку деяких науковців, які вважають, що визначений кількісний критерій сільгоспвиробництва - не менше ніж 50 % загального обсягу діяльності, є оптимальним для врахування специфіки та характеристики сільськогосподарських підприємств. Інші показники, як-то 70

або 75 % не є обґрунтованими теоретично та не виправдані практично. Репрезентативним доцільно визнати показник, що становить понад 50 % [8].

Деякі науковці, надаючи визначення суб'єктам, що здійснюють свою діяльність в сфері аграрного виробництва зазначають: «сільськогосподарською є комерційна організація, виручка якої від реалізації виробленої нею сільськогосподарської продукції становить понад 50 % від загальної суми виручки» [36].

Враховуючи, що співвідношення між доходом від реалізації сільськогосподарської продукції та загальною сумою валового доходу є визначальною базовою ознакою сільськогосподарського товаровиробника, у випадку, якщо більшою частиною доходу такого підприємства є виручка від реалізації виробленої ним сільськогосподарської продукції, то це свідчить про товарний характер діяльності такого виробника як сільськогосподарського, а відтак, вважаємо, що було б доцільно зменшити кількісний показник сільгоспвиробництва, який впливає на можливість набуття статусу платника єдиного податку 4-ї групи, із 75 відсотків до 50-ти відсотків. Таким чином, ми підтримуємо позицію тих науковців, які зазначають, що «до суб'єктів господарювання, які застосовують спрощену систему оподаткування, обліку та звітності, мають належати платники єдиного податку четвертої групи – сільськогосподарські підприємства, у яких частка сільськогосподарського товаровиробництва за попередній податковий (звітний) рік дорівнює або перевищує 50 %» [101].

Ще одним з пріоритетних напрямів удосконалення справляння єдиного податку 4-ї групи є потреба в уточненні й обґрунтуванні визначення об'єкта оподаткування для окремих категорій платників єдиного податку 4-ї групи.

Як визначено у Податковому кодексі України, «об'єктом оподаткування для платників єдиного податку четвертої групи є площа сільськогосподарських угідь (ріллі, сіножатей, пасовищ і багаторічних насаджень) та/або земель водного фонду (внутрішніх водойм, озер, ставків, водосховищ), що знаходиться у

власності сільськогосподарського товаровиробника або надана йому в користування, зокрема й на умовах оренди» [60].

При цьому «базою оподаткування податком для платників єдиного податку четвертої групи для сільськогосподарських товаровиробників є нормативна грошова оцінка одного гектара сільськогосподарських угідь (ріллі, сіножатей, пасовищ і багаторічних насаджень), з урахуванням коефіцієнта індексації, визначеного за станом на 1 січня базового податкового (звітного) року» [60].

З цього випливає, що сільськогосподарські товаровиробники для отримання статусу платника єдиного податку 4-ї групи повинні мати у власності чи/або у користуванні земельні ділянки, тобто сільськогосподарські угіддя – рілля, сіножаті, пасовища, багаторічні насадження. Це є свідченням того, що єдиний податок 4-ї групи нейтральний, тобто його величина має безпосередню залежність від площі сільськогосподарських угідь та їх грошової оцінки.

Наразі, Податковим кодексом України не встановлено мінімальні чи граничні розміри площі сільськогосподарських угідь, за наявності яких підприємству надається можливість набуття статусу платника єдиного податку 4-ї групи.

З урахуванням цього можемо припустити, що сільськогосподарські підприємства, які спеціалізуються на вирощуванні зернових культур, повинні мати у власності чи користуванні такі площі земельних ділянок, які б забезпечували вирощування достатньої кількості зернової продукції, та, відповідно, з такої площі й мав би сплачуватися єдиний податок.

Проте, законодавством не передбачено, «яка площа сільськогосподарських угідь повинна бути у власності (користуванні) тих сільськогосподарських товаровиробників, які займаються товарним виробництвом, наприклад птахівництвом, і які також сплачують єдиний податок залежно від наявної площі земельних ділянок» [22].

Таким чином, в реальності виникає ситуація, коли сільськогосподарські товаровиробники, які займаються товарним виробництвом та які набули статусу платника єдиного податку 4-ї групи, по-суті, наявні сільськогосподарські угіддя

безпосередньо у своїй діяльності не використовують. Однак, з точки зору сутності функціонування єдиного податку 4-ї групи такі товаровиробники повинні мати у власності чи користуванні земельні ділянки (в іншому випадку вони не можуть підпадати під категорію платників через відсутність об'єкта оподаткування), при цьому їх площа не має значення, та сплачувати податок у розмірі, розрахованому, базуючись саме на такій площі.

З урахуванням вище викладеного можна стверджувати, що сплата єдиного податку 4-ї групи, об'єктом оподаткування якого визнано площу сільськогосподарських угідь, не враховує специфіку діяльності сільськогосподарських підприємств.

Отже, оподаткування діяльності сільськогосподарських підприємств доцільно здійснювати з урахуванням спеціалізації їхньої діяльності, а саме: для сільськогосподарських підприємств, основна діяльність яких провадиться в галузі рослинництва, об'єктом оподаткування дійсно має бути площа сільськогосподарських угідь; а для сільськогосподарських підприємств, які здійснюють свою діяльність в галузі тваринництва, птахівництва тощо - об'єктом оподаткування слід визначити загальну суму доходу, отриманого від реалізації сільськогосподарської продукції власного виробництва.

Слід зазначити, що навіть попри те, що механізм функціонування єдиного податку 4-ї групи враховує сезонний характер сільськогосподарського товаровиробництва, актуальність строків сплати даного податку залишається в полі уваги. Наразі, найбільша сума єдиного податку 4-ї групи впродовж звітного року має надходити до бюджету у третьому та четвертому кварталах. Тобто, законодавчо визначено, що саме цей період є найбільш зручним для здійснення розрахунків сільськогосподарських підприємств із державою.

Питання встановлення строків сплати податків є двостороннім, оскільки торкається інтересів як платників-податків – сільськогосподарських підприємств, так і держави – з точки зору наповнення дохідної частини бюджету. Тому, підхід щодо встановлення найбільш зручних строків сплати податків для

сільськогосподарських підприємств має базуватися також на двосторонній основі – враховуючи як інтереси платників, так і бюджету.

Таким чином, досліджуючи строки сплати єдиного податку 4-ї групи з урахуванням критерію зручності для платників податків вбачаємо за доцільне передбачити можливість самостійного вибору платниками податку термінів його сплати з внесенням відповідних змін до Податкового кодексу (табл. 3.1).

Таблиця 3.1.

Запропоновані варіативні терміни сплати єдиного податку платниками четвертої групи

| Строки сплати податку                                                         | Порядок і особливості застосування                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 |
|-------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 1. Діючі строки сплати ЄП, передбачені ПКУ                                    | Сплата здійснюється щоквартально у таких розмірах: у I кварталі – 10%; у II кварталі – 10%; у III кварталі – 50%; у IV кварталі – 30%                                                                                                                                                                                                                                              |
| 2. Щомісячна сплата податку                                                   | Сплата здійснюється щомісяця у розмірі третини суми податку, визначеної на кожний квартал від річної суми, у таких розмірах:<br>а) у I кварталі – 10%; б) у II кварталі – 10%; в) у III кварталі – 50%; г) у IV кварталі – 30%).<br>Можливий й інший варіант, коли податок сплачується рівними щомісячними платежами у розмірі однієї дванадцятої суми податку встановленої на рік |
| 3. Сплата податку двічі на рік – у 3-му та 4-му кварталах                     | Такий варіант сплати, в свою чергу може містити два способи. Перший – двічі на рік, рівними частинами від загальної річної суми, тобто по 50% у 3-му та у 4-му кварталах. Можливий й інший варіант: у 3-му кварталі – 70%, а у 4-му 30 %                                                                                                                                           |
| 4. Сплата податку один раз на рік у 4-му кварталі звітного (податкового) року | Значно спрощує кількість облікової роботи на підприємствах, адже, нарахована сума ЄП у декларації підлягатиме сплаті в кінці року і не потрібно здійснювати розподіл суми податку по місяцях                                                                                                                                                                                       |

Практична реалізація наведених пропозицій забезпечить можливість вибору сільськогосподарськими підприємствами строків сплати єдиного податку та забезпечить практичну реалізацію принципу зручності в оподаткуванні.

Не менш важливим питанням, що пов'язане із оподаткуванням діяльності сільськогосподарських підприємств є удосконалення механізму справляння ПДВ. Аналізуючи тенденції змін, які відбулися в оподаткуванні діяльності сільськогосподарських підприємств відносно ПДВ, можна зробити висновок про повну ліквідацію пільгової системи оподаткування ПДВ для аграрного сектору, оскільки жодних альтернатив щодо цього державою не було запропоновано.

Тому вважаємо, що визначення ефективних форм та методів податкового регулювання аграрного сектора має базуватися на вивченні та впровадженні зарубіжного досвіду з урахуванням його адаптації до вітчизняних умов.

Дослідження міжнародної практики оподаткування діяльності сільськогосподарських підприємств засвідчує, що практика справляння ПДВ сільськогосподарськими товаровиробниками є й за кордоном. Всі нараховані суми податкових зобов'язань також повністю перераховуються до бюджету, проте досить широко розповсюджена практика використання пільгової (зниженої) ставки оподаткування ПДВ. Відповідно до «Директиви Ради 2006/112/ЄС про спільну систему податку на додану вартість» з метою «запобігання виникненню структурної невірноваженості у Співтоваристві та викривленню конкуренції в деяких царинах діяльності, внаслідок застосування Державами-членами різних стандартних ставок ПДВ, встановлюється мінімальна стандартна ставка в розмірі 15% з можливістю перегляду» [16].

У країнах ЄС діє пільговий режим оподаткування ПДВ сільськогосподарських товаровиробників, відповідно з яким платник має право застосовувати до вартості свого постачання компенсаційну ставку та включати суму фіксованого збору до ціни реалізації продукції з метою відшкодування сум ПДВ, які були ним сплачені в ціні придбаних виробничих ресурсів. Слід зазначити, що компенсаційна ставка не забезпечує додаткове джерело фінансування для платника, а використовується виключно для компенсації суми ПДВ, яка була сплачена під час придбання товарів або послуги. Правом на застосування такого режиму, може скористатися будь-який платник податку, який здійснює діяльність у сфері сільського, лісного, чи рибного господарства.

Також усі держави-члени ЄС мають право на застосування однієї або двох знижених ставок. Знижені ставки встановлюються у вигляді відсоткової ставки бази оподаткування, яка не може бути нижчою ніж 5%, проте для окремих країн передбачено винятки, що стосуються окремих товарів, робіт та послуг. Країнами, які використовують знижені ставки під час оподаткування ПДВ сільськогосподарських підприємств та сільськогосподарської продукції є: Угорщина (18% – на молоко і молочну продукцію, кукурудзу, борошно, 5% –

свинне м'ясо, а починаючи із 2017 року - пташине м'ясо, яйця і молоко); Польща (передбачено дві пільгові ставки: 5% і 8% - залежно від виду продукції чи послуг); Румунія (9% на продовольчі товари) тощо. [82 ].

Оцінюючи ситуацію, яка склалася в аграрному секторі національної економіки А. Павленком зазначається: «зміна податкової політики в АПК – це одна з ключових вимог МВФ у рамках програми розширеної підтримки української економіки» [54]. Він закликає відмовитись від різнополярних підходів щодо вирішення проблеми, наголошуючи на доцільності або повернення до спецрежиму оподаткування або повної відмови від нього.

Однак, ситуація, що склалася відносно оподаткування ПДВ для сільськогосподарських підприємств вимагає компромісного підходу. На рівні парламентарів, науковців та практиків висловлюються також пропозиції щодо застосування варіанту оподаткування ПДВ «50 на 50» – тобто коли відшкодуванню підлягатиме тільки половина суми ПДВ або ж є пропозиції щодо можливості 100% відшкодування ПДВ виключно для малих фермерських господарств.

Аналізуючи літературні джерела, у яких висвітлюється світовий досвід справляння ПДВ, можемо констатувати, що в деяких країнах впроваджено диференційований підхід до оподаткування сільськогосподарських товаровиробників. В цьому контексті Л. Тулуш та Н. Малініна серед можливих критеріїв диференціації оподаткування доходів від сільськогосподарської діяльності визначають: «за обсягами валового доходу (обороту, виручки, прибутку); відповідно до правового статусу; за джерелами отриманого доходу; за територіальним розміщенням; за площею сільськогосподарських угідь (посівною площею); за кількістю працюючих; за обсягами реалізації сільськогосподарської продукції власного виробництва (при встановленні критерію переходу на спеціальну (спрощену) систему оподаткування)» [89].

Узагальнюючи все вище зазначене вважаємо, що доцільно нарахування ПДВ здійснювати виходячи із загальної суми обороту за результатами року, застосовуючи дві ставки ПДВ по операціям з реалізації сільськогосподарської продукції: стандартну, яка повинна поширюватися на великі та середні господарства, та знижену – для малих і мікропідприємств.

З метою стимулювання розвитку аграрного сектора національної економіки, вважаємо, що першочерговими заходами в напрямі удосконалення оподаткування діяльності сільськогосподарських підприємств мають бути: удосконалення механізму справляння єдиного податку 4-ї групи та удосконалення механізму справляння ПДВ відповідно до практики, діючої в країнах ЄС (рис. 3.1).

З метою оцінювання впливу податкових інструментів регулювання і розвитку аграрного сектора національної економіки на ефективність розвитку як галузі в цілому, так і окремих сільськогосподарських підприємств, доцільним є визначення показника податкового навантаження.

На думку автора термін «податкове навантаження» полягає в його визначенні як показника, який відображає фактичний рівень впливу держави, як регулятора економічних процесів, на діяльність сільськогосподарських підприємств, за допомогою використання низки податкових механізмів та інструментів.

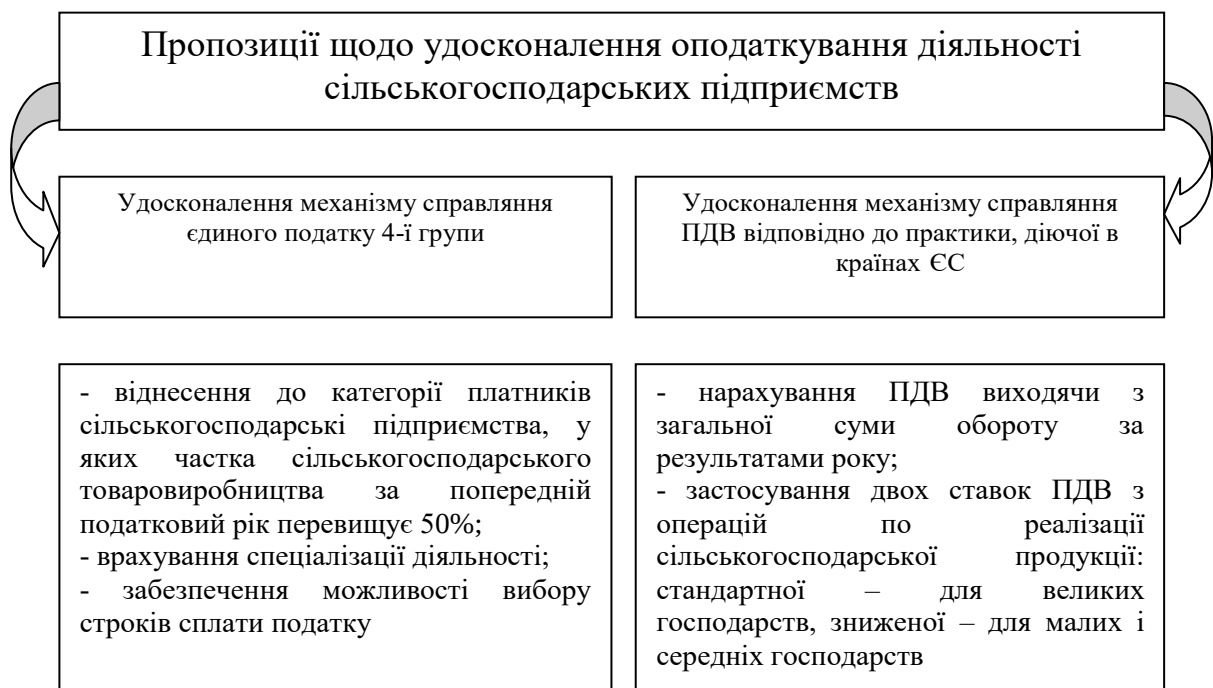


**Рис 3.1. Пріоритетні заходи удосконалення оподаткування діяльності сільськогосподарських підприємств**

Основні характеристики показника «податкове навантаження» у його розумінні автором, наведені на рис. 3.2.



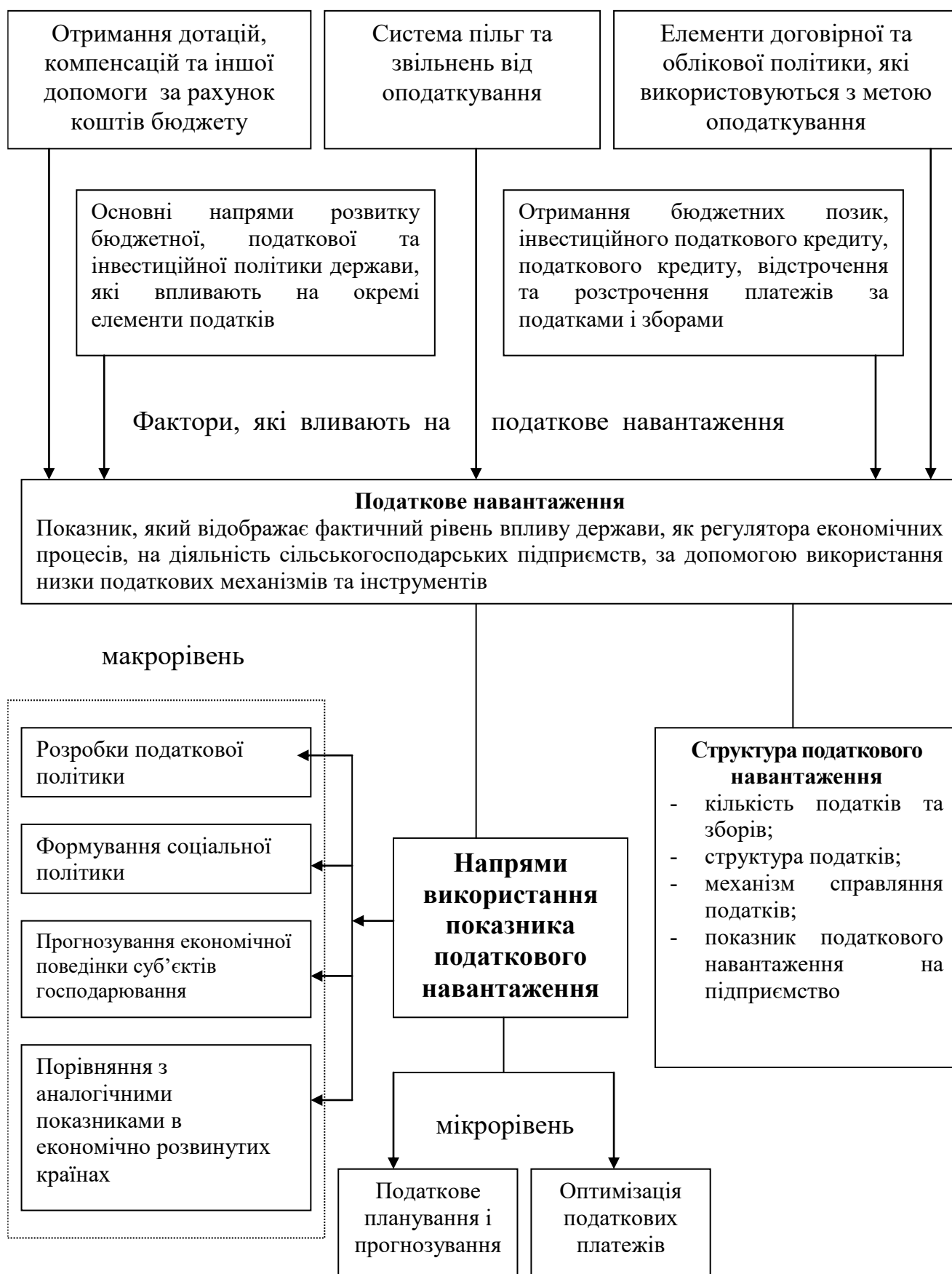


Рис. 3.2. Характеристика показника податкового навантаження

Нині на макрорівні здійснюється розрахунок показника податкового навантаження, який обчислюється як відношення суми податків, які надійшли в дохідну частину бюджету до валового внутрішнього продукту (ВВП). Однак такий механізм розрахунку даного показника не відображає реального рівня податкового навантаження на конкретного платника податків.

На рівні конкретного підприємства під час розрахунку показника податкового навантаження можуть використовуватися різні методики, які відрізняються як за кількістю податків, що включаються до розрахунку податкового навантаження, так і за визначенням інтегрального показника, з яким потім співвідноситься сума податків.

Проведені дослідження дозволяють систематизувати найбільш відомі методики розрахунку податкового навантаження, виявляючи переваги й недоліки кожної з існуючих методик. Однак, як показує аналіз літературних та наукових джерел, більшість дослідників не розглядають податкове навантаження стосовно конкретних секторів діяльності чи сфер виробництва.

На рівні аграрного сектора податкове навантаження пропонуємо розраховувати за наступною формулою:

$$ПН = ПЗ_{\text{заг}} / ВП \quad (3.1)$$

де ПН - податкове навантаження в аграрному секторі;

ПЗ<sub>заг</sub> - загальна сума податків і зборів, сплачених аграрним сектором до зведеного бюджету;

ВП – випуск сільськогосподарської продукції.

Розрахунок податкового навантаження за вказаною формулою дозволить використовувати даний показник задля порівняння рівня оподаткування в різних галузях національної економіки. Однак, на відміну від інших галузей, на величину податкового навантаження в аграрному секторі значно впливають, в бік завищення даного показника різні дотації, компенсації та інші суми допомоги, які надаються з бюджету. Планування податкового навантаження є одним з основних етапів планування майбутнього фінансового стану сільськогосподарського

підприємства, і тому важливо адекватно оцінити податкове навантаження, використовуючи ефективну методику, з метою подальшого прогнозування.

У зв'язку з цим при визначенні податкового навантаження необхідно співвідносити реально сплачені кошти з власних джерел до загального випуску продукції по галузі у вартісному вираженні або до виручки від реалізації продукції (на рівні конкретного сільськогосподарського підприємства):

$$\text{ПН}_{a/c} = \text{П}_{\text{нар}} - \text{Д} / \text{ВП}_{\text{гал}}, \quad (3.2)$$

де  $\text{ПН}_{a/c}$  – податкове навантаження в аграрному секторі;

$\text{П}_{\text{нар}}$  – сума нарахованих податків і зборів в аграрному секторі (фактично сплачених і заборгованості);

$\text{Д}$  – сума дотацій і компенсацій, наданих з бюджету;

$\text{ВП}_{\text{гал}}$  – випуск продукції в аграрному секторі.

Визначення податкового навантаження за формулою 3.2, дозволить оцінити ефективність розрахунків з бюджетом та визначити реальний рівень навантаження на окремого платника податків чи аграрну сферу в цілому.

### **3.2. Методика аналізу і управління податковими платежами на сільськогосподарських підприємствах**

У сучасних умовах проблематика продовольчої безпеки та забезпечення стабільного прибуткового функціонування сільськогосподарських підприємств є однією із самих гострих. Найбільш значимим для економіки результатом кризи аграрного сектора може бути неплатоспроможність сільськогосподарських підприємств та викликані цим неплатежі у тому числі виникнення податкової заборгованості. З метою ефективного врегулювання заборгованості, що утворилася, пропонуємо до реалізації методику аналізу і управління податковими платежами. Розроблена методика наведена на рис. 3.3.

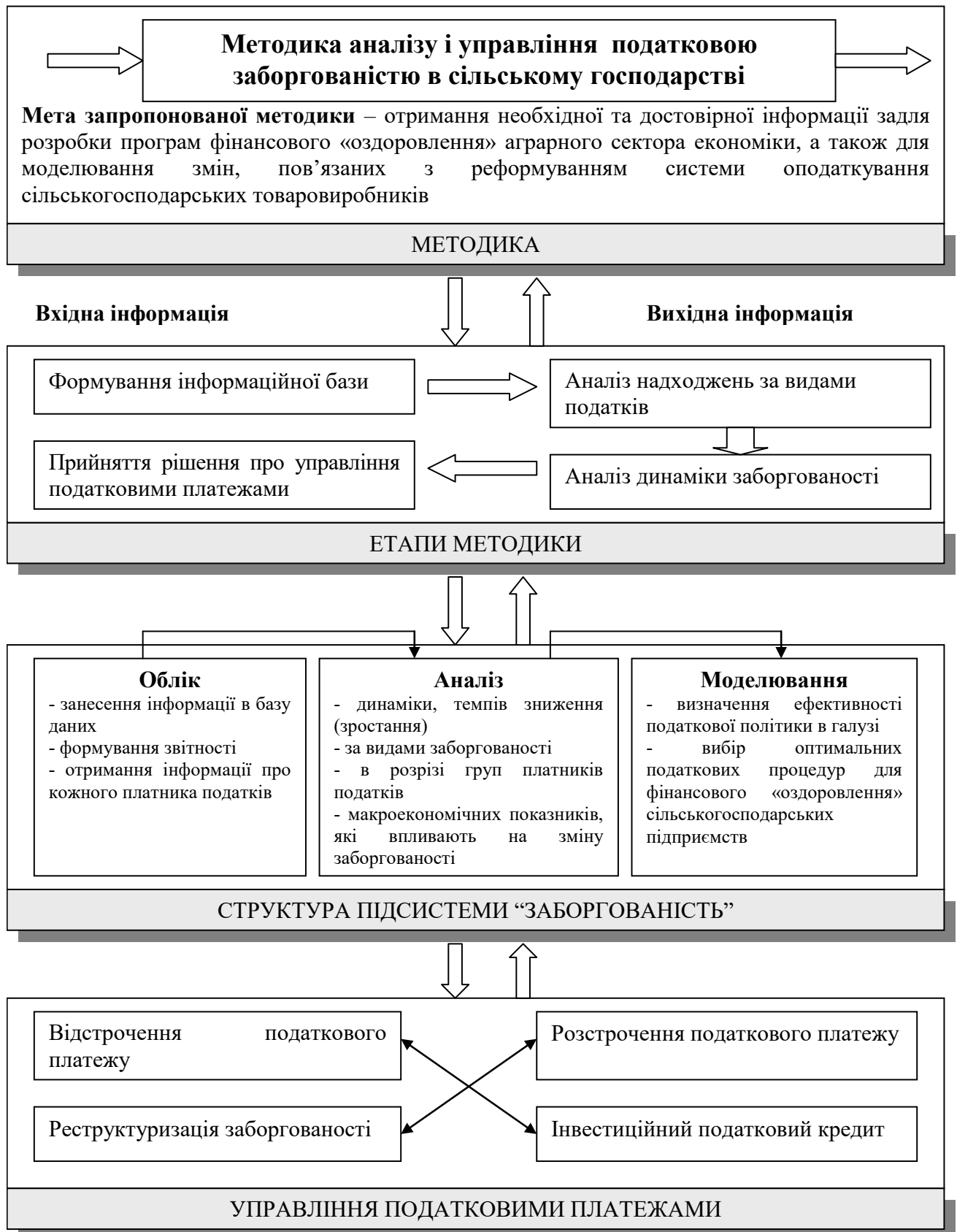


Рис. 3.3. Методика аналізу і управління податковими платежами в сільському господарстві

Запропонована методика універсальна і може застосовуватися у всіх галузях національної економіки, але в зв'язку із специфікою аграрного сектора економіки, її застосування саме в сільському господарстві представляється найбільш доцільним.

Основною метою запропонованої методики є одержання необхідної і достовірної інформації, у першу чергу для державних органів, при розробці ними програм фінансової підтримки аграрного сектора економіки, а також для моделювання змін пов'язаних з реформуванням системи оподаткування сільськогосподарських товаровиробників.

Для застосування запропонованої методики аналізу і управління податковими платежами необхідно мати великий масив даних інформації про фінансово-господарську діяльність сільськогосподарських підприємств. Алгоритм формування інформаційної бази для аналізу і управління податковими платежами наведений на рис. 3.4.

Запропонована методика аналізу і управління заборгованістю сільськогосподарських підприємств, насамперед, може бути використана в ході організації податкового планування і прогнозування на поточну і середньострокову перспективу. Методика аналізу і управління податковими платежами сільськогосподарських підприємств дозволяє проводити дослідження тенденцій розвитку окремих підприємств і галузі в цілому, економічного і податкового потенціалу і розробляти пропозиції по оздоровленню підприємств.

Об'єктивною необхідністю і потребою кожного сільськогосподарського підприємства, яке зацікавлене в зниженні податкового навантаження законними способами, проведення аналізу й оцінки податкових наслідків окремих операцій, формування системи необхідних рішень, які дозволяють досягти прогнозованої величини зростання виробництва є податкове планування.

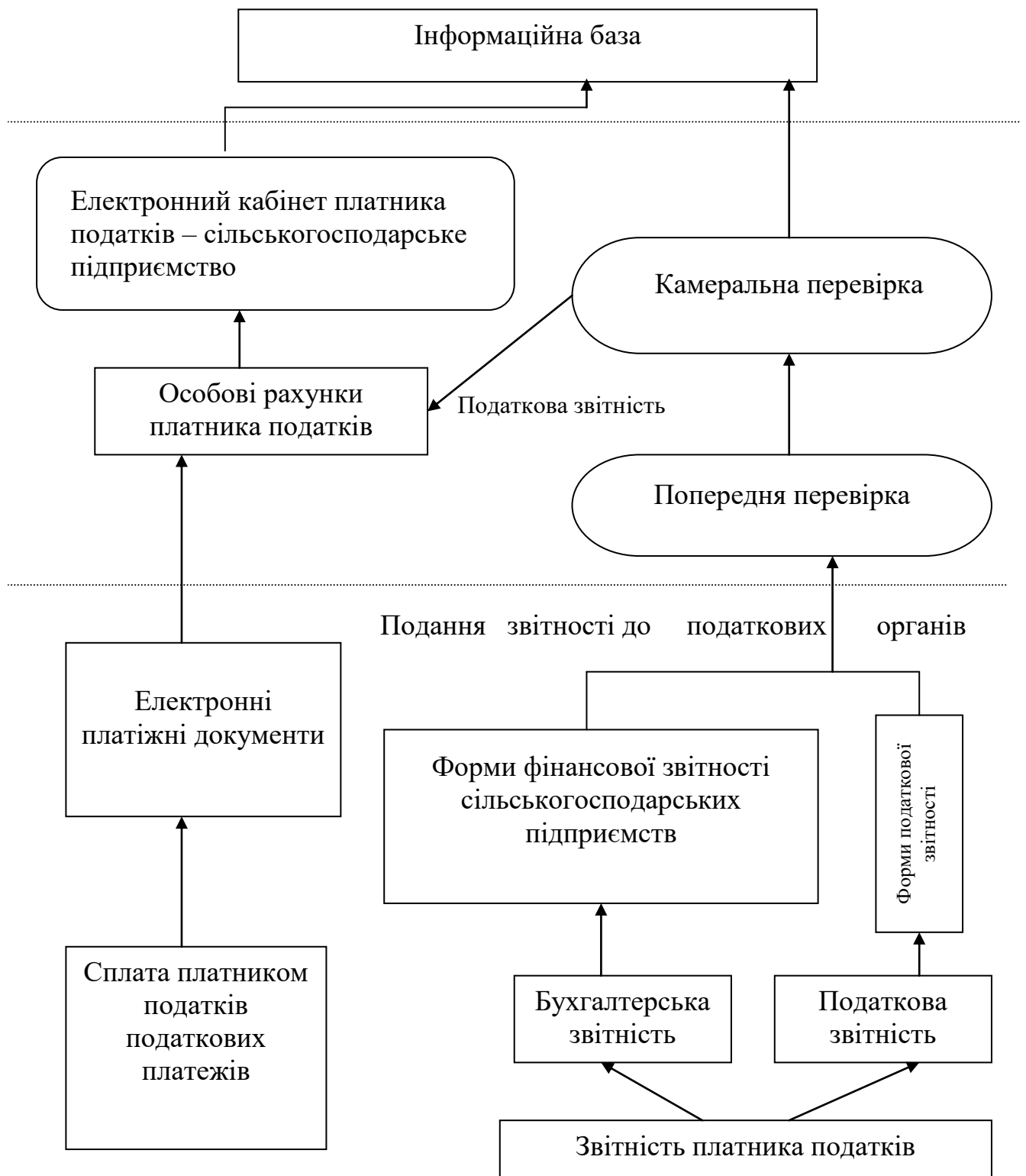


Рис. 3.4. Формування інформаційної бази для аналізу податкової заборгованості платника податків – сільськогосподарського підприємства

Таким чином, представляється доцільним включення в систему документообігу підприємства джерела, яке відображає показники результативності заходів щодо податкового планування, а також дозволяє забезпечити контроль за своєчасністю і правильністю розрахунків перед бюджетом, виконання податкових зобов'язань, а також проводити моніторинг і прогноз ефективності податкового планування на підприємстві.

Прикладом такого документа, на нашу думку, може бути податковий паспорт (рис. 3.5).

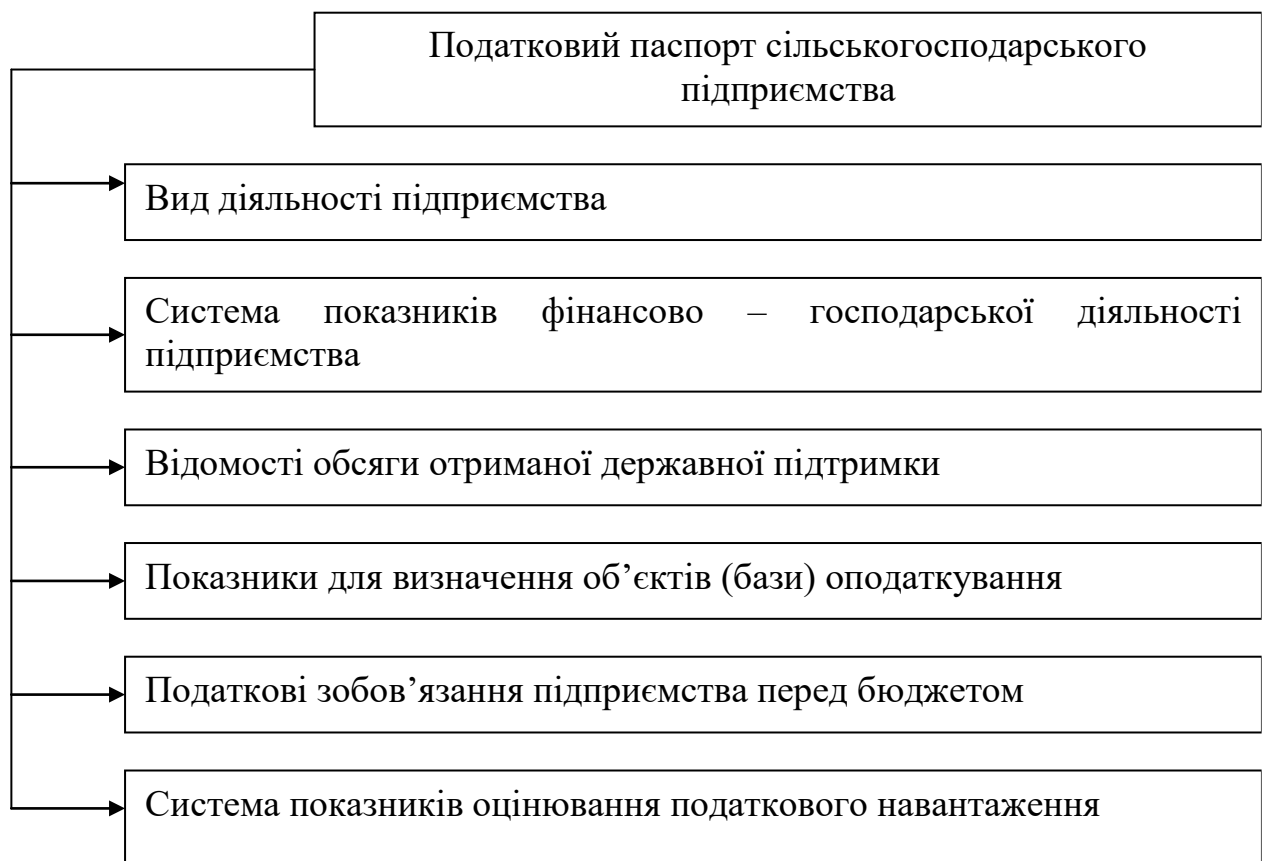


Рис. 3.5. Структура податкового паспорта

Важливе місце в системі управління податковими платежами на сільськогосподарських підприємствах належить податковому прогнозуванню.

У процесі прогнозування діяльності підприємства на наступний фінансовий рік, під час розробки фінансового плану за податками і зборами, особливу увагу приділяють податковому бюджету підприємства. Останній являє собою систему

планових розрахунків, що базуються на використанні взаємопов'язаних бюджетів підприємства, спрямовану на визначення прогнозної суми податкових платежів, які підлягатимуть сплаті підприємством в майбутніх податкових періодах. Бюджетування надає можливість здійснити розрахунок величини податкових зобов'язань платника податків не лише на поточний рік, але й на майбутні податкові періоди.

Податковий бюджет підприємства формується базуючись на даних операційного та фінансового бюджетів, бюджету продажів, бюджету виробництва, бюджету витрат та інших. У той же час, не маючи інформації щодо майбутніх податкових платежів та ймовірної прогнозної заборгованості за податками і зборами неможливо сформувати реальні бюджети в жодному із напрямів діяльності підприємства: ні бюджет доходів та витрат, ні бюджет грошових потоків, ні фінансовий бюджет. Слід зазначити, що податковий бюджет підприємства не обов'язково має бути окремим бюджетом, у якому міститься прогноз за всіма податками, які сплачує підприємство. Досить часто інформація щодо прогнозування податкових платежів подається окремими бюджетами, але всі вони також відображаються у бюджеті доходів та витрат, бюджеті руху грошових потоків, а інформація щодо ймовірної податкової заборгованості враховується у прогнозному балансі підприємства.

Таким чином, використання бюджетного підходу в процесі управління податковими платежами забезпечує можливість контролю виконання підприємством податкових зобов'язань, а також дає змогу підвищити ефективність податкового планування та прогнозування.

Базуючись на застосуванні бюджетного підходу в управлінні податковими платежами, процес податкового прогнозування на сільськогосподарських підприємствах, на нашу думку, повинен включати такі основні стадії (рис. 3.6).

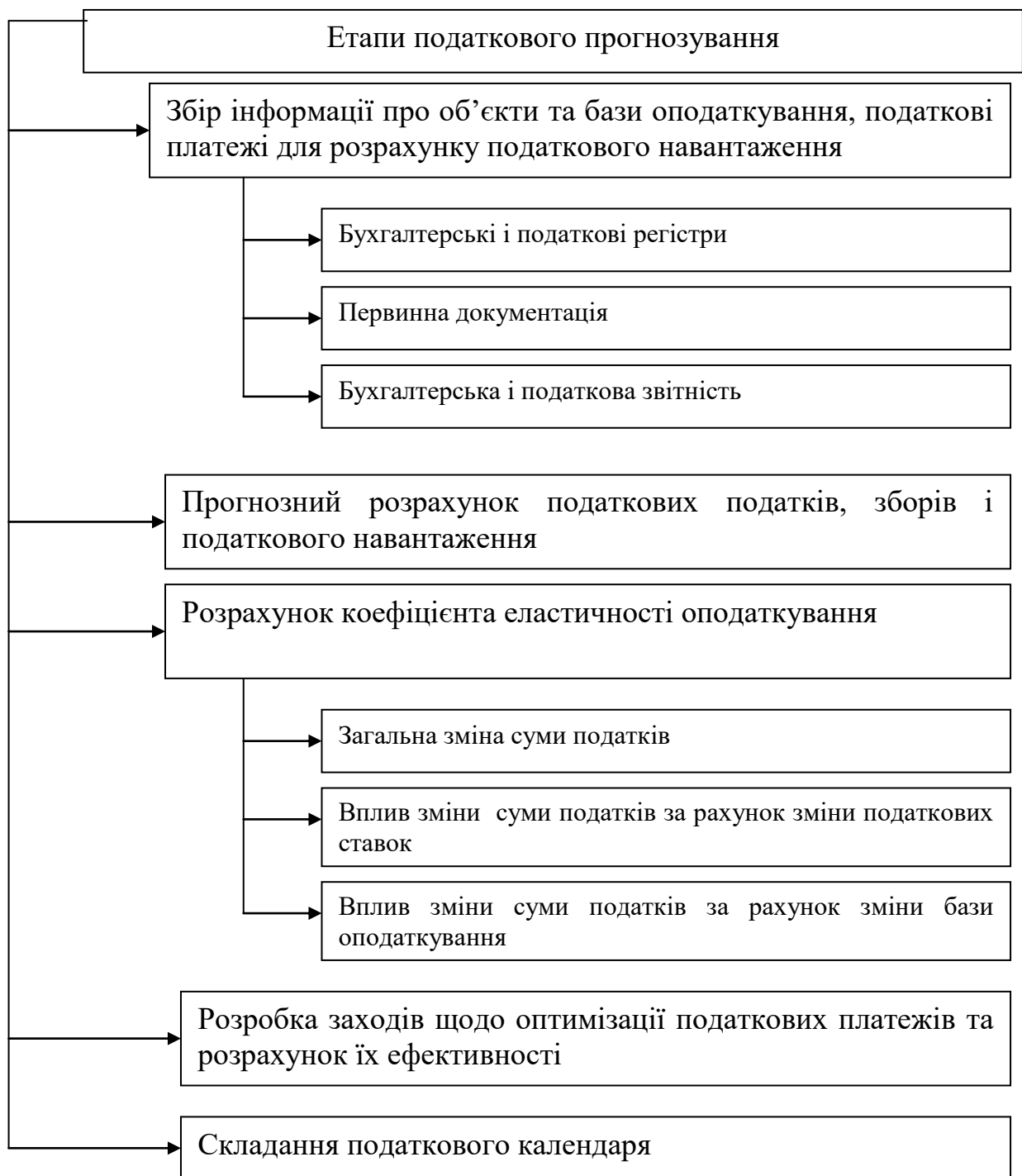


Рис. 3.6. Етапи податкового прогнозування

Використання методики податкового прогнозування дозволить створити необхідні умови для стабільного економічного зростання сільськогосподарських підприємств, підвищення їх фінансової стійкості і значимості аграрного сектора в національній економіці.

### **Висновки до розділу 3**

З метою визначення напрямів удосконалення механізму оподаткування діяльності сільськогосподарських підприємств, спрямованих на забезпечення розвитку аграрного сектора національної економіки, нами були надані рекомендації спрямовані на:

1. Удосконалення механізму справляння єдиного податку 4-ї групи а саме: розгляду можливості віднесення до категорії платників єдиного податку 4-ї групи сільськогосподарських підприємств, у яких частка сільськогосподарського товаровиробництва за попередній податковий рік перевищує 50%, що буде стимулюючим фактором розвитку аграрної сфери; оподаткування діяльності сільськогосподарських товаровиробників залежно від їхньої спеціалізації (тобто, для тих, хто займається вирощуванням продукції рослинництва об'єктом оподаткування має залишатися площа сільськогосподарських угідь, а для тих, – хто здійснює виробництво продукції тваринництва, птахівництва тощо – об'єктом оподаткування має бути загальна сума доходу, отриманого від реалізації сільськогосподарської продукції власного виробництва); забезпечення можливості вибору строків сплати єдиного податку 4-ї групи на основі запровадження варіативних термінів його сплати.

2. Удосконалення механізму справляння ПДВ відповідно до практики, діючої в країнах ЄС. Тобто, доцільно нарахування ПДВ здійснювати виходячи з загальної суми обороту за результатами року, застосовуючи дві ставки ПДВ по операціям з реалізації сільськогосподарської продукції: стандартну, яка повинна поширюватися на великі господарства, та знижену – для малих і середніх господарств.

3. Для оцінки ефективності розрахунків сільськогосподарських підприємств з бюджетом і виявлення реального рівня податкового навантаження окремого суб'єкта господарювання чи аграрної сфери національної економіки в цілому, нами запропоновано механізм визначення податкового навантаження, згідно з

яким при визначенні податкового навантаження необхідно співставляти реально сплачені податки та збори із загальним випуском продукції по галузі у вартісному вираженні або із виручкою від реалізації продукції (на рівні конкретного суб'єкта господарювання).

4. З метою ефективного врегулювання податкової заборгованості, запропоновано до реалізації методику аналізу і управління податковими платежами, яка є універсальною і може застосовуватися у всіх галузях національної економіки, але в зв'язку із специфікою аграрного сектора економіки, її застосування саме в сільському господарстві представляється найбільш доцільним. Основною метою запропонованої методики є одержання необхідної і достовірної інформації, у першу чергу для державних органів, при розробці ними програм фінансової підтримки аграрного сектора економіки, а також для моделювання змін пов'язаних з реформуванням системи оподаткування сільськогосподарських товаровиробників.

5. Для забезпечення ефективного податкового планування на рівні сільськогосподарських підприємств представляється доцільним включення в систему документообігу підприємства джерела, яке відображає показники результативності заходів щодо податкового планування, а також дозволяє забезпечити контроль за своєчасністю і правильністю розрахунків перед бюджетом, виконання податкових зобов'язань, та проводити моніторинг і прогноз ефективності податкового планування. Таким документом може бути податковий паспорт

6. Аргументовано доцільність здійснення податкового прогнозування діяльності сільськогосподарських підприємств, процес якого повинен включати такі стадії: збір інформації про наявні об'єкти оподаткування, податкові платежі для розрахунку податкового навантаження; прогнознний розрахунок податкових платежів і податкового навантаження; розрахунок коефіцієнта еластичності; розробку заходів щодо оптимізації податкових платежів та розрахунок їх ефективності; складання податкового календаря.

## ВИСНОВКИ

Дослідження особливостей оподаткування діяльності сільськогосподарських підприємств та з'ясування їх впливу на розвиток аграрного сектора національної економіки дозволяє сформулювати такі основні висновки:

1. Основними напрямками державної політики регулювання й підтримки аграрного сектора національної економіки виступають: цінова політика, податкова політика, фінансова політика, земельна політика, інвестиційна політика, зовнішньоекономічна політика, політика страхування та кредитування. Багатофункціональність аграрного сектора економіки визначає необхідність застосування не тільки обов'язкової державної підтримки, але і створення для нього пільгового режиму оподаткування. Податкове регулювання аграрного сектора національної економіки охоплює не тільки окремі підприємства, але і всю галузь та відбувається на двох рівнях мікрорівні, тобто на рівні суб'єктів господарювання, й макрорівні, - коли держава цілеспрямовано фінансує з бюджету дану галузь національної економіки.

2. Особливості оподаткування діяльності сільськогосподарських підприємств базуються на запровадженні спрощеної системи оподаткування, обліку і звітності, яка передбачає особливий механізм справляння податків і зборів та встановлює заміну сплати окремих податків і зборів на сплату єдиного податку 4-ї групи в порядку та на умовах, визначених Податковим кодексом України. Сутність єдиного податку 4-ї групи зводиться до того, що це податок, який не змінюється впродовж визначеного терміну та справляється з одиниці земельної площі. При цьому платники єдиного податку 4-ї групи звільняються від сплати таких податків і зборів: податку на прибуток; податку на майно в частині земельного податку; рентної плати за спеціальне використання води.

3. Досліджуючи механізм справляння інших податків і зборів, які сплачуються сільськогосподарськими підприємствами було з'ясовано, що на загальних підставах сільськогосподарські підприємства сплачують: ПДВ (за зниженою ставкою - переважно 14%), акцизний податок, екологічний податок, мито, ПДФО, ЄСВ, військовий збір.

4. Процес дослідження особливостей оподаткування сільськогосподарських підприємств був розглянутий на матеріалах ФГ «Фефелов», яке є юридичною особою, має самостійний баланс, розрахунковий та інші рахунки в банках України, володіє відокремленим майном, має право від свого імені набувати майнові та особисті немайнові права, укладати угоди тощо. ФГ «Фефелов» засноване з метою здійснення виробничої та комерційної діяльності, спрямованої на отримання прибутку. Основними видами діяльності господарства є: вирощування зернових культур, бобових культур і насіння олійних культур.

5. Під час дослідження сучасного стану оподаткування діяльності сільськогосподарських підприємств на матеріалах ФГ «Фефелов», було встановлено, що господарство є платником таких податків і зборів: єдиного податку 4-ї групи, податку на додану вартість, податку з доходів фізичних осіб, військового збору, ЄСВ. Об'єктом оподаткування єдиним податком 4-ї групи виступає площа сільськогосподарських угідь – ріллі, наданих господарству у користування на умовах оренди. Впродовж досліджуваного періоду (2019-2022 рр.) встановлено тенденцію до зростання податкового навантаження на 1 га сільськогосподарських угідь та з'ясовано фактори, які цьому сприяли. Один з таких факторів – це запровадження мінімального податкового зобов'язання, яке визначається щодо кожної із земельних ділянок, право користування якими належить сільськогосподарському підприємству у розмірі 4% від нормативно-грошової оцінки землі. При цьому передбачається, що сума всіх сплачених суб'єктом аграрного бізнесу податків, не може бути меншою ніж нарахована величина мінімального податкового зобов'язання (МПЗ). За нашими підрахунками впровадження МПЗ призведе до того, що загальна сума

податкових зобов'язань досліджуваного господарства зростає на 24,5%. Механізм справляння ПДВ, порядок оподаткування доходів найманих працівників податком на доходи фізичних осіб та військовим збором, а також порядок нарахування ЄСВ у ФГ «Фефелов» є традиційними та відмінностей від інших сфер економічної діяльності не мають.

6. До пріоритетних напрямів удосконалення системи оподаткування діяльності сільськогосподарських підприємств, що спрямовані на забезпечення їх розвитку нами були визначені: удосконалення механізму справляння єдиного податку 4-ї групи (в частині розгляду можливості віднесення до категорії платників єдиного податку 4-ї групи сільськогосподарських підприємств, у яких частка сільськогосподарського товаровиробництва за попередній податковий рік перевищує 50%; врахування під час оподаткування виробничої спеціалізації; забезпечення можливості вибору варіативних строків сплати єдиного податку 4-ї групи); удосконалення механізму справляння ПДВ відповідно до практики, діючої в країнах ЄС.

7. Запропоновано методику розрахунку податкового навантаження з урахуванням специфіки аграрної сфери національної економіки, що базується на співставленні реально сплачених податків та зборів із загальним випуском продукції по галузі у вартісному вираженні або із виручкою від реалізації продукції (на рівні конкретного суб'єкта господарювання).

8. Розроблено методику аналізу та управління податковими платежами в сільському господарстві, що спрямована на отримання необхідної та достовірної інформації про сільськогосподарське підприємство – платника податків задля розробки програм фінансової підтримки аграрного сектора національної економіки, а також для моделювання змін, пов'язаних з реформуванням системи оподаткування сільськогосподарських товаровиробників. Для забезпечення ефективного податкового планування на рівні сільськогосподарських підприємств представляється доцільним включення в систему документообігу підприємства податкового паспорта, оскільки акумульована в такому документі інформація, відображає показники

результативності заходів щодо податкового планування, а також дозволяє забезпечити контроль за своєчасністю і правильністю розрахунків з бюджетом, виконання податкових зобов'язань та проводити моніторинг й прогноз ефективності податкового планування.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Брезицька К. Ф. Аналіз сучасних систем оплати праці в зарубіжних країнах. *Управління розвитком*. 2011. № 8 (105). С. 30-31.
2. Бутинець Ф.Ф. Організація бухгалтерського обліку : підручник для студентів спеціальності «Облік і контроль» вищих навчальних закладів. 3-тє вид., допов. і перероб. Житомир : ПП «Рута», 2002. 592 с.
3. Бутинець Ф.Ф., Войналович О.П., Томашевська І.Л. Організація бухгалтерського обліку . Житомир: ПП «Рута», 2005. 528 с.
4. Васильчик С. В. Теоретичні основи формування оплати праці на підприємстві. *Науковий вісник НЛТУ України*. 2011. Вип. 21.12. С. 152-157.
5. Виплати працівникам: Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку № 19 від 01 січ. 2012. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_011#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_011#Text) (дата звернення: 15.10.2022).
6. Галузева угода між Мінагрополітики України, Всеукраїнським об'єднанням організацій роботодавців «Федерація роботодавців агропромислового комплексу та продовольства України» і профспілкою працівників агропромислового комплексу України в сільському господарстві на 2014-2020 рр. від 20 груд. 2013 р. URL: <http://profapk.org.ua/cms/legislature/agreement/industry/selo.html> (дата звернення : 14.10.2022).
7. Гапоненко Н. В., Мельянова Л. В. Оплата праці в сільському господарстві: аспекти удосконалення. *Науковий вісник НУБіП України*. 2011. № 163, ч. 1. С. 208–213.
8. Гафурова О. В. Сільськогосподарська діяльність (сільськогосподарське виробництво) як об'єкт аграрних правовідносин. *Підприємництво, господарство і право*. 2008. № 4. С. 56–59
9. Гончар Л. В., Гарна С. О., Шнурко А. М. Актуальні питання сучасного стану заробітної плати в Україні. *Інноваційна економіка*. 2019. № 5–6(80). С. 139–143.

10. Гриньова В.М., Грузіна І.А. Проблеми мотивації праці персоналу підприємства: монографія. Харків: ВД «ІНЖЕК», 2007. 184 с.
11. Грішнова О. А. Економіка праці та соціально-трудові відносини : підручник. Київ : Знання, 2004. 535 с.
12. Гуцаленко Л. В., Білодон Д. Д. Прикладні програми для обліку розрахунків з оплати праці. *Електронне фахове видання. Серія «Ефективна економіка».* 2019. № 10. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=7299> (дата звернення 25.10.2022)
13. Давидов Г. М., Шалімова Н. С., Лисенко А. М., Магопець О. А. Оподаткування та державна підтримка сільськогосподарських товаровиробників: регіональні пріоритети та євроінтеграційні процеси : монографія. Кропивницький : ФОП Александрова М. В., 2017. 208 с.
14. Дем'яненко М. Я. Проблеми ПДВ в агропромисловому виробництві. *Фінанси України.* 2006. № 10. С. 3–8.
15. Деякі питання формування переліку територій, на яких ведуться (велися) бойові дії або тимчасово окупованих Російською Федерацією: Постанова Кабінету Міністрів України від 06 груд. 2022 р. № 1364. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1364-2022-%D0%BF#Text> (дата звернення: 05.04.2023).
16. Директиви Ради 2006/112/ЄС про спільну систему податку на додану вартість. URL: Режим доступу: [http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/994\\_928](http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/994_928) (дата звернення 15.03.2023 р.)
17. Дробішева О. О. Економічна сутність, форми та система оплати праці. *Економічний вісник Запорізької державної інженерної академії.* 2014. № 8. С. 48-55.
18. Економіка праці та соціально-трудові відносини : підручник / А. М. Колот, О. А. Грішнова, О. О. Герасименко та ін.; за наук. ред. д-ра екон. наук, проф. А. М. Колота. Київ : КНЕУ, 2009. 711 с.
19. Єсінова Н.І. Економіка праці та соціально-трудові відносини: навч. посіб. Київ : Кондор, 2004. 432 с.

20. Жиглей І.В. Облікове забезпечення заходів, пов'язаних з підвищенням мотивації праці в світлі П(С)БО 26 "Виплати працівникам". *Вісник Житомирського державного технологічного університету*. 2009. № 3. С. 60-65.
21. Жидовська Н. М. Удосконалення систем оплати праці України з урахуванням зарубіжного досвіду. *Збірник наук. праць Таврійського державного агротехнологічного університету. Економічні науки*. 2012. Т. 2. № 2 (18). С. 138-146.
22. Жмудінський В. П. Птахівничі господарства, як суб'єкти сільськогосподарського товаровиробництва, їх види. *Держава і право*. 2017. № 75. С. 286-298.
23. Жук В. М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки : монографія. Київ : ННЦ ІАЕ, 2009. 648 с.
24. Жук Н.Л. Первинний облік праці та її оплати на сільськогосподарських підприємствах. *Облік і фінанси АПК*. 2005. № 7. С.59-62.
25. Завгородній А.Г. Бухгалтерський облік: основи теорії і практики. Київ: «Знання» 2003. 327 с.
26. Завіновська Г. Т. Економіка праці: навч. посіб. Київ : КНЕУ, 2003. 300 с.
27. Інструкція зі статистики заробітної плати: Наказ Державного комітету статистики України від 13 січ. 2004 № 5 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0114-04> (дата звернення : 15.10.2022).
28. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : Наказ Міністерства фінансів України 30 листопада 1999 р. № 291. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text> (дата звернення: 13.10.2022)
29. Калина А. В. Економіка праці. Київ : МАУП, 2009. 272 с.
30. Кім Г. Бухгалтерський облік: первинні документи та порядок їх заповнення: навч. посіб. Київ : Центр навчальної літератури, 2006. 480 с.
31. Кірейцев Г. Г. Облік основних засобів у сільськогосподарських підприємствах. Київ : Урожай, 1987. 176 с.

32. Коваленко М. М., Тивончук С. В. Заробітна плата в системі матеріального стимулювання та її відображення в обліковій політиці підприємства. *Економічні науки. Серія «Облік і фінанси»*. 2013. Вип. 10(3). С. 303-309.
33. Кодекс законів про працю України : Закон України від 10 груд. 1971 р. № 322-VIII. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/322-08> (дата звернення 09.10.2022).
34. Конвенція «Про захист заробітної плати» № 95. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/993\\_146#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/993_146#Text) (дата звернення : 10.10.2022).
35. Конституція України : Закон України від 28 черв. 1996 р. № 254к/96-ВР. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80/ed20171013> (дата звернення 05.10.2022).
36. Кравчук Л. С. Розвиток і підвищення ефективності аграрного сектора економіки на основі вдосконалення податкового регулювання : дис. ... канд. екон. наук : 08.00.03. Миколаїв, 2008. 216 с.
37. Крисоватий А. І. Теоретико-організаційні домінанти та практика реалізації податкової політики в Україні : монографія. Тернопіль : Карт-бланш, 2005. 372 с.
38. Кундря-Висоцька О.П. Бухгалтерський облік: навч. посіб. Львів: ЛБІ НБУ, 2003. 303 с
39. Курбанов К. Р. Диференціація розподілу доходів як фактор впливу на економічний розвиток країни *Бюлетень Міжнародного Нобелівського економічного форуму*. 2011. №. 1(4). С. 211–217.
40. Лайко П. А., Осадчий С.О. Непряме оподаткування сільськогосподарських товаровиробників : монографія. Київ : ННЦ ІАЕ УААН, 2005. 186 с.
41. Лупенко Ю. О., Тулуш Л. Д. Оподаткування сільського господарства в умовах трансформації спеціальних податкових режимів. *Економіка АПК*. 2016. № 1. С. 5–17. URL: <http://eapk.org.ua/sites/default/files/eapk/2016/1/1.pdf> (дата звернення: 03.04.2023).
42. Магопек О.А. Визначення сутності поняття «податок» з урахуванням його змістовних характеристик. *Наукові праці Кіровоградського*

- національного технічного університету. Економічні науки. 2017. Вип. 32. С. 160-171.
43. Магопець О.А. Економічні категорії в системі податкових відносин: взаємозв'язок, взаємозалежність та змістовні відмінності у сутності понять. *Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки*. 2016. Вип. 30. С. 181-188.
44. Мельник В. М. Генеза теорій податків. *Фінанси України*. 2004. № 8. С. 42-53.
45. Мельник П. В. Розвиток податкової системи в перехідній економіці : монографія. Ірпінь : Академія державної податкової служби України, 2001. 362 с.
46. Мельник Т.Г. Облік, аналіз та аудит праці і її оплати: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: 08.04.06. Київ, 2006. 20 с.
47. Мельянкова Л.В. Використання коефіцієнта трудової участі для підвищення стимулюючої ролі заробітної плати. *Бухгалтерія в сільському господарстві*. 2005. № 12. С. 9–14.
48. Мочерний С. В. Основи економічної теорії : підручник / С. В. Мочерний, В. К. Симоненко, В. В. Секретарюк, А. А. Устенко.; за ред. С. В. Мочерного. Київ : вид-во «Знання», КОО, 2000. 601 с.
49. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 26 «Виплати працівникам»: Наказ Міністерства фінансів України від 28 жовт. 2003 р. № 601. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1025-03#Text> (дата звернення: 15.10.2022).
50. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах»: Наказ Мінфіну від 28 трав. 1999 р. № 137. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0392-99#Text> (дата звернення: 19.10.2022).
51. Новий курс: реформи в Україні. 2010–2015. Національна доповідь / за заг. ред. В. М. Гейця та ін. Київ : НВЦ НБУВ, 2010. 232 с.
52. Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки : Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку № 8 від 01 січ. 2012. URL:

- [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_020#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_020#Text) (дата звернення: 10.11.2022).
53. Онищенко Т. Оплата праці: податковий та бухгалтерський облік. Харків: Фактор, 2004 р. 208 с.
54. Павленко А. Спецрежим ПДВ: врятувати сільське господарство і догодити МВФ. URL: [www.epravda.com.ua/columns/2016/03/22/586322/](http://www.epravda.com.ua/columns/2016/03/22/586322/) (дата звернення: 22.03.2023 р.).
55. Павленко Н. Організація праці та заробітна плата Т.1. Харків : Фактор. 2007. 220 с.
56. Панухник О.В. Напрями та шляхи трансформації державної підтримки суб'єктів аграрної сфери України. *Всеукраїнський науковий журнал Актуальні проблеми інноваційної економіки*. 2017. № 1. С. 5-10.
57. Перелік територій, на яких ведуться (велися) бойові дії або тимчасово окупованих Російською Федерацією: наказ Мінінтеграції від 22 груд. 2022 р. № 309. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1668-22#Text> (дата звернення: 05.04.2023).].
58. Податкова декларація платника єдиного податку 4 групи: Наказ Міністерства фінансів України 19 черв. 2015 р. № 578 (у редакції наказу Міністерства фінансів України від 24 лист. 2022 р. № 394) URL: [https://docs.dtkr.ua/doc/z1562-22?\\_gl=1\\*1dyguwg\\*\\_gcl\\_au\\*MTk0MDU4ODU5MC4xNjg1MTE4NDkx&\\_ga=2.204354647.653289372.1685310055-1299757768.1638015948](https://docs.dtkr.ua/doc/z1562-22?_gl=1*1dyguwg*_gcl_au*MTk0MDU4ODU5MC4xNjg1MTE4NDkx&_ga=2.204354647.653289372.1685310055-1299757768.1638015948) (дата звернення 15.03.2023 р.)
59. Податкове регулювання соціального розвитку: світовий досвід та тенденції в Україні : монографія / Ю. Б. Іванов, О. М. Тищенко, О. В. Граčov та ін. ; за заг. ред. Ю. Б. Іванова. Харків. : ФОП Александрова К. М.; ВД «ІНЖЕК», 2012. 496 с.
60. Податковий кодекс України: Закон України від 02 груд. 2010 № 2755-VI, зі змінами і доповненнями. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/>. (дата звернення 09.10.2022).

61. Подолянчук О. Облік та оподаткування розрахунків за поточними виплатами працівникам. URL: <http://baltijapublishing.lv/omp/index.php/bp/catalog/download/30/597/1244-1?inline=1>. (дата звернення : 11.10.2022).
62. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 26 «Виплати працівникам» : Наказ Міністерства фінансів України від 31 груд. 1999 р. №318. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z027-00> (дата звернення : 12.10.2022).
63. Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні: Постанова НБУ від 29 груд. 2017 р. №148. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0148500-17#Text> (дата звернення : 15.10.2022).
64. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку: Наказ Мінфіну від 24 трав. 1995 р. №88. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95#Text> (дата звернення : 17.10.2022).
65. Порядок обчислення середньої заробітної плати: Постанова КМУ від 08 лют. 1995 № 100. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/100-95-%D0%BF#Text> (дата звернення: 23.10.2022)
66. Постанова Кабінету Міністрів України «Деякі питання електронного адміністрування податку на додану вартість» від 16 жовт. 2014 р. № 569 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/569-2014-%D0%BF#Text> (дата звернення 15.02.2023 р.)
67. Постанова Кабінету Міністрів України «Про умови оплати праці осіб які працюють в гірських районах» від 11 серп. 1995 р. № 648. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/648-95-%D0%BF#Text> (дата звернення : 14.10.2022).
68. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16 серп. 1999 р. № 996 – XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14/conv#n8> (дата звернення: 16.10.2022)

69. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень: Закон України від 30 лист. 2021 № 1914-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1914-20#Text> (дата звернення: 02.04.2023)
70. Про державну статистику : Закон України від 17 вер. 1992 р. № 2615-XII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2614-12#Text> (дата звернення: 17.10.2022)
71. Про застосування штрафних санкцій за порушення норм з регулювання обігу готівки : Указ Президента України від 12 черв. 1995 р. №436/95. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436/95#Text> (дата звернення : 13.10.2022).
72. Про затвердження типових форм первинної облікової документації зі статистики праці: наказ Державного комітету статистики України від 05 груд. 2008 р. №489. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0489202-08#Text> (дата звернення : 18.10.2022).
73. 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 : Наказ Мінфіну України від 13 січ. 2015 р. № 4. URL: [https://docs.dtkr.ua/doc/z0111-15?\\_ga=2.31403199.1020850749.1672337098-1299757768.1638015948](https://docs.dtkr.ua/doc/z0111-15?_ga=2.31403199.1020850749.1672337098-1299757768.1638015948) (дата звернення: 19.10.2022)
74. Про колективні договори і угоди : Закон України від 01 лип. 1993р., № 3356-XII. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/3356-12> (дата звернення 15.10.2022).
75. Про оплату праці : Закон України від 24 бер. 1995 р № 108/95- ВР. URL : <http://www.zakon.rada.kiev.ua>. (дата звернення 09.10.2022).

76. Про охорону праці : Закон України від 14 жовт. 1992 р. № 2694-XII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2694-12#Text> (дата звернення : 11.10.2022).
77. Про умови оплати праці працівників бюджетних установ та організацій, що обслуговують агропромисловий комплекс : Наказ Мінагрополітики України від 03 лист. 2005 р. № 602. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1367-05#Text> (дата звернення : 16.10.2022).
78. Прокопенко Н. С. Податкове регулювання агропромислового виробництва : монографія. Київ : ННЦ ІАЕ, 2009. 316 с.
79. Рядінська В. Доцільність прогресивного оподаткування доходів фізичних осіб. *Наука і правоохорона*. 2013. №8. С. 196-201.
80. Семенов Г.А. Організація обліку розрахунків з персоналом з оплати праці. *Держава та регіони. Серія: Економіка та підприємництво* 2009. № 2. С.180-187.
81. Синчак В. П. Система оподаткування у сільському господарстві України: теорія, методологія та практика : монографія. Харків : ХУУП, 2008. 476 с.
82. Сідоренко Р.В. Оподаткування діяльності сільськогосподарських підприємств: сучасний стан та перспективи розвитку. URL: Режим доступу: [http://bses.in.ua/journals/2016/12-2\\_2016/34.pdf](http://bses.in.ua/journals/2016/12-2_2016/34.pdf) (дата звернення 20.03.2023 р.)
83. Сміт А. Добробут націй. Дослідження про природу та причини добробуту націй / А. Сміт ; пер. О. Васильєва [та ін.]. Київ : Port-Royal, 2001. 593 с.
84. Танклавська Н. С. Оподаткування діяльності аграрних підприємств : монографія. Херсон : Олді-плюс, 2006. 152 с.
85. Танклевська Н. С. Світовий досвід оподаткування доходів фізичних осіб URL: <http://www.pdaa.edu.ua/sites/default/files/nppdaa/6.1/264.pdf> (дата звернення: 05.11.2022).
86. Ткаченко Н. М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність : підруч. – 5-те вид., допов. і перероб. Київ : Алерта, 2011. 976 с.

87. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік на підприємствах України. навч. посіб. Київ : А.С.К., 2006. 784 с.
88. Толуб'як В. С. Заробітна плата та її вплив на формування фінансових ресурсів системи пенсійного забезпечення. *Теорія та практика державного управління*. 2010. Вип. 2. С. 242-249.
89. Тулуш Л., Малініна Н. Особливості формування системи прямого оподаткування аграрного сектору в розвинутих країнах. *Соціально-економічні проблеми і держава*. 2012. Вип. 1 (6). С. 124–134.
90. Український ринок праці: особливості розвитку та ефективність функціонування : монографія / за ред. д-ра екон. наук, проф. І. Л. Петрової. Київ : Фенікс, 2010. 332 с.
91. Фінанси. Бюджет. Податки: національна та міжнародна термінологія: у 3-х т. / за ред. Т. І. Єфименко. Київ : Ін-т світ. екон. і міжнар. відносин НАНУ, ДННУ «Акад. фін. управління», 2010. Т. 3. 576 с.
92. Цал-Цалко Ю.С. Виплати підприємства, що не належать до фонду оплати праці: обліковий процес, система звітності та вплив на економічний потенціал. *Вісник Житомирського державного технологічного університету*. 2011. № 3. С. 279-284.
93. Цивільний кодекс України : Закон України від 16 січн. 2003 р. № 435-IV, зі змінами та доповненнями : URL <http://zakon.rada.gov.ua> (дата звернення 16.10.2022).
94. Черевко Г., Колодій А. Агрохолдинги в агробізнесі України: шанси і загрози. *Аграрна економіка*. 2012. Т. 5. № 3–4. С. 3–9
95. Чубай В. М. Вплив податкової системи на добробут фізичних осіб. *Науковий вісник НЛТУ України*. 2010. Вип. 20.10. С. 261-266.
96. Швець Л. П. Дослідження шляхів удосконалення використання фонду оплати праці та системи преміювання на підприємствах зв'язку. *Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки*. 2009. Т. 1. № 4. С. 40-45.

97. Щирба І. М. Сутність облікової політики щодо витрат на оплату праці та факторів впливу на її формування. URL : [www.nbuv.gov.ua/portal/Soc.../41.pdf](http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc.../41.pdf) (дата звернення 29.10.2022).
98. Якушик І. Д., Литвиненко Я. В. Податкові системи зарубіжних країн : довідник. Київ : «МП Леся», 2004. 480 с.
99. Organisation for Economic Co-operation and Development. URL: <http://www.oecd.org>. (дата звернення: 10.11.2022).
100. Tax Rates Around the World 2020. URL: <http://www.worldwide-tax.com> (дата звернення: 10.11.2022).
101. Zhmudinskyi V. P. Current issues of agricultural single tax collection. *Юридичний часопис Національної академії внутрішніх справ*. 2017. № 1 (13). С. 312–318.

## ДОДАТКИ