

Ім'я користувача:
Полтавський інститут економіки і права Полтавськи...

ID перевірки:
1016325002

Дата перевірки:
05.06.2024 22:00:21 EEST

Тип перевірки:
Doc vs Internet + Library

Дата звіту:
06.06.2024 10:04:45 EEST

ID користувача:
100011299

Назва документа: Диплом Обифіст

Кількість сторінок: 95 Кількість слів: 22011 Кількість символів: 171465 Розмір файлу: 1.40 MB ID файлу: 1016123781

14.4% Схожість

Найбільша схожість: 1.47% з Інтернет-джерелом (<http://dspace.pdaa.edu.ua:8080/bitstream/123456789/105/1/Podat%20..>)

14.2% Джерела з Інтернету

925

Сторінка 97

1.04% Джерела з Бібліотеки

42

Сторінка 112

0% Цитат

Вилучення цитат вимкнене

Вилучення списку бібліографічних посилань вимкнене

0% Вилучень

Немає вилучених джерел

Модифікації

Виявлено модифікації тексту. Детальна інформація доступна в онлайн-звіті.

Замінені символи

3

Міністерство освіти і науки України
Відкритий міжнародний університет розвитку людини «Україна»

ПОЛТАВСЬКИЙ ІНСТИТУТ ЕКОНОМІКИ І ПРАВА

Кафедра правознавства та фінансів
Фінанси, банківська справа та страхування
(назва освітньої програми)

072 «Фінанси, банківська справа та страхування»
(шифр і назва спеціальності)

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

на здобуття освітнього ступеня магістр

**ПОДАТОК НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ В СИСТЕМІ
ОПОДАТКУВАННЯ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ
ТОВАРОВИРОБНИКІВ**

Студента:
Обифіста Ігоря Сергійовича

Науковий керівник:
Шаравара Роман Іванович, к.е.н., доцент,
Рецензент:
Шевченко Борис Олексійович, к.е.н., доц.

Допущено до захисту
Завідувач кафедри

_____ Руслан БАСЕНКО
(підпис) (ініціали та прізвище)

«__» _____ 20__ року

Полтава 2024

АНОТАЦІЯ

магістерської роботи здобувача вищої освіти
спеціальності 072 «Фінанси, банківська справа та страхування»
Обифіста Ігоря Сергійовича
на тему «Податок на додану вартість в системі оподаткування
сільськогосподарських товаровиробників»

Кваліфікаційна робота складається з вступу, трьох розділів, висновків, додатків, списку використаних джерел, що нараховує 44 найменування, містить 11 таблиць, 16 рисунків, 9 додатків. Основний зміст кваліфікаційної роботи викладено на 95 сторінках друкованого тексту.

Предмет дослідження – теоретичне та практичне обґрунтування впливу факторів непрямого оподаткування на фінансово-господарську діяльність підприємства.

Об'єкт дослідження – фінансовий механізм непрямого оподаткування сільськогосподарських підприємств.

Метою магістерської роботи є дослідження сутності та функцій непрямих податків, їх впливу на фінансово-господарську діяльність підприємства та з'ясувати основні проблеми застосування цього податку.

У кваліфікаційній роботі здійснено комплексне наукове дослідження теоретичних засад та практичних аспектів процесу впровадження та удосконалення механізмів оподаткування сільськогосподарських товаровиробників.

Досліджено економічну сутність і функціональне призначення спеціального режиму оподаткування сільськогосподарських підприємств. Розроблено комплекс практичних рекомендацій щодо основних напрямів удосконалення нарахування і стягнення єдиного податку та податку на додану вартість в розрізі загального підходу та в умовах спеціального режиму оподаткування сільськогосподарської діяльності. У роботі визначено перспективні напрями реформування та розвитку податкової політики в аграрному секторі держави.

Ключові слова: податок, податкова політика, податкова стратегія, податкове навантаження, податкове планування, спеціальний режим оподаткування, єдиний податок, податок на додану вартість.

	3
ЗМІСТ	
	СТ.
Вступ.....	4
Розділ 1. Теоретичні засади організації та функціонування системи непрямого оподаткування.....	10
1.1. Економічна сутність та необхідність непрямих податків у системі податкових відносин.....	10
1.2. Особливості непрямого оподаткування сільськогосподарських товаровиробників.....	23
1.3. Зарубіжний досвід непрямого оподаткування суб'єктів підприємництва.....	30
Розділ 2. Оцінка досягнутого рівня непрямого оподаткування аграрних підприємств.....	39
2.1. Фінансово-економічна характеристика досліджуваного підприємства.....	38
2.2. Фінансовий механізм справляння податку на додану вартість сільськогосподарськими товаровиробниками.....	48
2.3. Сучасна практика нарахування і сплати на підприємстві акцизного податку та мита.....	62
Розділ 3. Перспективи удосконалення системи непрямого оподаткування аграрних підприємств.....	68
3.1. Шляхи оптимізації впливу непрямих податків на фінансовий стан сільськогосподарських підприємств.....	68
3.2. Напрями розвитку та реформування спеціальних режимів оподаткування ПДВ аграрних підприємств.....	78
Висновки.....	88
Список використаних джерел.....	92
Додатки.....	95

ВСТУП

Актуальність теми. Формування сучасної системи оподаткування, є важливою складовою процесу розбудови ринкової економіки України та її інтеграції до системи світових господарських зв'язків. Це зумовлює підвищення уваги вітчизняних вчених і практиків до проблем оподаткування, вивчення можливості застосування в Україні форм оподаткування, що використовуються в розвинених країнах, та механізмів їх адаптації до умов нашої країни.

Непрямі податки посідають чільне місце в податковій системі України, їм належить ключова роль в економіці нашої держави, вони є стабільним джерелом наповнення її бюджету. Варто зазначити, що питання нарахування і сплати акцизного податку і мита не викликають навколо себе стільки дискусій, як податок на додану вартість.

Податок на додану вартість – це один із найбільш поширених, але одночасно складних та суперечливих податків. В Україні він замінив податок з обороту та податок із продажу і став відігравати провідну роль у формуванні доходної частини бюджету держави. Однак через наявність суттєвих проблем при справлянні ПДВ, які свідчать про недостатню відпрацьованість механізму його дії, цей податок поступово перетворюється з бюджетоутворюючого у бюджетовитратний.

Система оподаткування підприємств галузі з часу розбудови податкової системи незалежної України була особливою сферою взаємовідносин з державою, яка слабо корелювала із народногосподарською системою оподаткування. В галузі постійно функціонують особливі податкові механізми, а з 1999 р. – спеціальні режими непрямого оподаткування, які слід розглядати у якості не-прямого бюджетного фінансування розвитку сільськогосподарського виробництва. В цьому зв'язку варто відзначити, що податки, як ключова соціально-економічна категорія та дієвий інструмент регулювання можуть використовуватись державою для виконання особливих завдань – створення сприятливих умов для розвитку певної галузі чи певних суб'єктів за

відсутності більш дієвих важелів (зокрема, належного прямого бюджетного фінансування).

Наша держава ще не набула великого досвіду з приводу практики застосування непрямого оподаткування. Непрямі податки у 250 розвинених країнах світу становлять вагому частку в загальному обсязі податкових надходжень. Наприклад, на рівні штатів США їхня частка перевищує 40 %. Значна увага приділяється адмініструванню непрямих податків у країнах європейського союзу. Серед непрямих податків виділяють також фіскальну монополію та стягнення мита державою.

Необхідно визнати, що з функціонуванням податку на додану вартість пов'язано ряд проблем вітчизняної податкової системи. Основними з них є: низька ефективність оподаткування ПДВ; нестабільність державної політики щодо ПДВ; негативний вплив на господарську діяльність суб'єктів підприємництва, що проявляється в іммобілізації грошових коштів на його сплату. Недоліки у функціонуванні ПДВ настільки суттєві, що фахівці часом ставлять питання про доцільність цього податку.

Специфіка сільськогосподарського виробництва потребує зваженої державної політики протекціонізму – саме з врахуванням цього з кінця 90 -х років були запроваджені спеціальні режими справляння ПДВ. Практика їх функціонування у сфері агропромислового виробництва є неоднозначною, зумовлює економічні викривлення, в зв'язку з чим виникає необхідність комплексної оцінки діючого механізму оподаткування ПДВ операцій з поставок сільськогосподарської продукції та розробки конструктивних пропозицій щодо його удосконалення.

Функціонування податку на додану вартість у податковій системі країни, у фінансових відносинах на макrorівні та на рівні підприємств перебуває в центрі уваги вітчизняних та зарубіжних учених і практиків. Сформована вагома теоретична база в дослідженнях економічної природи податку на додану вартість. Вагомий внесок у дослідження механізму справляння сучасних видів непрямих податків, зокрема податку на додану вартість, зробили західні

фахівці: Ш. Бланкарт, Ж.-П. Боден, С.Л. Брю, Л. Ебрілл, Х.Зи, К.Р. Макконелл, А.Дж. Райтс, В. Саммерс, Д.Е. Ханк. Серед вчених близького зарубіжжя заслуговують на увагу праці Е. Глазової, Л. Дробозіної, С. Нікітіна, Г. Поляка, Д. Черніка.

Питання, пов'язані з використанням ПДВ, його роллю у системі оподаткування, а також окремі проблеми застосування цього податку та механізму його справляння виступають предметом дослідження цілого ряду вітчизняних науковців та практиків, зокрема В. Андрущенко, В. Буряковського, В. Геєця, О. Василика, О. Данілова, Т. Єфименко, М. Кучерявенко, І. Луніної, С. Львовичкіна, В. Опаріна, В. Пинзеника, А. Соколовської, Д. Сологуба, В. Суторміної, В. Федосова та ін.

Незважаючи на широкий спектр фахових досліджень, деякі питання щодо механізму справляння ПДВ залишаються актуальними і остаточно не вирішеними. На наш погляд, ряд аспектів механізму справляння ПДВ потребує подальшого більш глибокого дослідження з урахуванням специфіки функціонування податкової системи України. Це, зокрема, виявлення особливостей функціонування ПДВ на сучасному етапі, визначення досконалих форм, методів та принципів застосування податку на додану вартість в Україні, дослідження факторів впливу на динаміку і темпи росту цього податку в доходах бюджету, обґрунтування організаційно-правових та практичних заходів підвищення ефективності механізму справляння податку. Необхідність подальших досліджень у цій сфері, а також її наукова та практична значущість визначили актуальність обраної теми роботи.

Мета та завдання для дослідження. Метою кваліфікаційної роботи є дослідження сутності та функцій непрямих податків, їх впливу на фінансово-господарську діяльність підприємства та з'ясувати основні проблеми застосування цього податку.

Вважаючи необхідним удосконалення системи розрахунків по непрямих податках і зборах при виконанні кваліфікаційної роботи доцільним є вирішення наступних завдань:

- обґрунтувати економічну сутність непрямих податків;
- визначити природу та економічну сутність податку на додану вартість, форми, методи та принципи об'єкту оподаткування;
- проаналізувати процес формування, сучасний стан, проблеми і особливості механізму справляння ПДВ в Україні; роль податку в системі оподаткування;
- дослідити відмінності оподаткування податком на додану вартість операцій по окремих галузях сільськогосподарського виробництва;
- аналітично оцінити стан розрахунків по непрямих податках, а саме податку на додану вартість в умовах господарювання окремих підприємств аграрного сектору;
- розробити комплекс організаційно-правових та практичних заходів щодо підвищення ефективності механізму справляння ПДВ в Україні.
- надати пропозиції по удосконаленню механізму адміністрування податку на додану вартість;
- визначити основні шляхи вдосконалення нарахування та сплати податку на додану вартість сільськогосподарськими підприємствами.

Об'єкт і предмет дослідження. Об'єктом дослідження даної кваліфікаційної роботи є фінансовий механізм непрямого оподаткування сільськогосподарських підприємств.

Предметом дослідження в кваліфікаційній роботі є теоретичне та практичне обґрунтування впливу факторів непрямого оподаткування на фінансово -господарську діяльність підприємства.

Методи дослідження. Теоретична і методологічна основи дослідження ґрунтуються на використанні основних положень економічної й фінансової теорії, розробок науково -дослідних установ, вітчизняних та зарубіжних вчених із питань непрямого оподаткування на підприємствах, а також діючі нині Податковий кодекс України та інші законодавчі і нормативні акти.

Дослідження в кваліфікаційній роботі проводилося згідно з методологією системного підходу до вивчення економічних процесів і явищ. У роботі

8

використані наступні методи наукових досліджень: абстрактно-ЛОГІЧНИЙ (уточнення сутності податків); узагальнення (вивчення світового досвіду непрямого оподаткування сільськогосподарських підприємств); розрахунково-конструктивний (оцінка діючого режиму оподаткування та дослідження стану справляння ПДВ та інших непрямих податків); порівняння (співставлення розмірів податкового навантаження по ПДВ у розрізі років та за різними системами оподаткування); графічний (побудова діаграм); прогнозний (розрахунок прогнозного податкового навантаження на наступний рік та визначення рівня впливу непрямих податків на фінансовий стан платника).

Інформаційна база. Теоретичну базу кваліфікаційної роботи становлять і сукупність загальнонаукових та спеціальних прийомів і методів дослідження. Теоретичною основою дослідження є наукові праці класиків світової економічної і фінансової думки, теоретичні висновки, узагальнення і розробки сучасних зарубіжних та вітчизняних учених-економістів, провідних фахівців з впровадження та реалізації податкової політики підприємств, що містяться у монографічній, спеціальній, періодичній літературі, матеріалах наукових та науково-практичних конференцій, а також власні дослідження та спостереження.

Базою для виконання кваліфікаційної роботи виступало Селянське фермерське господарство «Дослідне» (далі СФГ «Дослідне») зокрема матеріали, що включають відповідну фінансову, статистичну та податкову звітність.

Наукова новизна та практичне значення одержаних результатів. В кваліфікаційній роботі отримання ряд висновків теоретичного та прикладного характеру, що містять елементи наукової новизни, зокрема: 1) набуло подальшого розвитку дослідження щодо удосконалення процесу втілення і розвитку непрямого оподаткування аграрних підприємств за рахунок оптимізації впливу сукупного податкового навантаження по непрямих податках на фінансовий стан їх платників; 2) обґрунтувань переваги і недоліки сучасного механізму функціонування спеціального режиму оподаткування

9

ПДВ сільськогосподарських товаровиробників; 3) доповнено дослідження процесу автоматизації аналітичної оцінки рівня податкового навантаження підприємств та складання ними податкової звітності, в частині виділення конкурентних переваг такого методу над формуванням звітності в ручну.

Практичне значення одержаних результатів **ПОЛЯГАЄ** в розробці та наданні рекомендацій щодо удосконалення фінансового механізму непрямого оподаткування сільськогосподарських товаровиробників.

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

Апробація результатів дослідження. Результати дослідження доповідалися й одержали позитивну оцінку на V Всеукраїнської науково-практичної конференції «Правові, економічні таї соціокультурні засади регулювання суспільних відносин: сучасні реалії та виклики часу» (м. Полтава, 2023р.) таї VIII Міжнародної науково-практичної конференції «Інноваційний потенціалі та правове забезпечення соціально-економічного розвитку України: виклик глобального світу» (м. Полтава, 2024р.).

Структура та обсяг кваліфікаційної роботи. Кваліфікаційна робота складається з вступу, трьох розділів, висновків, додатків, списку використаних джерел, що нараховує 44 найменування, містить 11 таблиць, 16 рисунків, 9 додатків. Основний зміст роботи викладено на 95 сторінках друкованого тексту.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ОРГАНІЗАЦІЇ ТА ФУНКЦІОНУВАННЯ СИСТЕМИ НЕПРЯМОГО ОПОДАТКУВАННЯ

1.1. Економічна сутність та необхідність непрямих податків у системі податкових відносин

З огляду на те, що Україна поступово виходить на міжнародну арену, відкриває свій ринок для іноземних товарів, що, в свою чергу, призводить до виникнення великої кількості неврегульованих питань, які стосуються оподаткування, актуальним залишається питання удосконалення податкового законодавства з використанням досвіду розвинених країн світу. Зокрема, у кожній сучасній країні існує розгалужена система податків і зборів, які в загальному вигляді прийнято класифікувати за їх формою на прямі та непрямі. Загалом податкове законодавство України складається з Конституції України, Податкового кодексу України, Митного кодексу України та інших законів з питань митної справи у частині регулювання правовідносин, що виникають у зв'язку з оподаткуванням митом операцій з переміщення товарів через митний кордон України, чинних міжнародних договорів, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України і якими регулюються питання оподаткування, нормативно-правових актів, прийнятих на підставі та на виконання ПКУ, органів місцевого самоврядування з питань місцевих податків. Зважаючи на зазначені можливості зовнішньо-економічної діяльності особливої актуальності набуває визначення позитивних і негативних сторін непрямих податків.

Податкова система – це сукупність податків, зборів, інших платежів та внесків до бюджету і державних цільових фондів, а також платників податків та органів, що здійснюють контроль за правильністю обчислення податків, повнотою і вчасністю їх сплати у встановленому законом порядку

За словами С. Юрія непрямі податки – це податки, що встановлюються

на

товари та послуги у вигляді надбавок до ціни товару чи послуги, **оплачуються** покупцями при придбанні товарів і послуг, а до бюджету вносяться продавцями цих товарів і послуг. Непрямі податки відіграють важливу роль у формуванні доходів Держбюджету. Надходження від них до Держбюджету складають понад 45 % його доходів [43].

Непрямі податки з'явилися наприкінці XVIII ст., коли розвиток податкових форм відбувся одночасно в двох напрямках – прямого і опосередкованого оподаткування.

Непрямі податки сплачує багато платників за місцем створення нової вартості, ці податки різняться простотою обчислення; широка база оподаткування сприяє зростанню доходів бюджету; вилучення податку на всіх етапах руху товарів забезпечує рівномірний розподіл податкового тягаря між усіма суб'єктами підприємницької діяльності; застосування нульової ставки на експортні товари сприяє збільшенню обсягу експорту та підвищенню конкурентоспроможності вітчизняних товарів на світовому ринку.

Усі ці переваги непрямого оподаткування сприяли тому, що розвиток системи оподаткування здійснюється як оптимальне співвідношення прямих і непрямих податків залежно від економічних умов розвитку кожної держави.

Побудова ефективної податкової системи – одне з найважливіших завдань економіки будь-якої держави, адже від виконання цього завдання залежить функціонування самої держави. Оскільки в Україні спостерігається тенденція до збільшення частки непрямих податків у загальних податкових доходах держави, розгляд можливостей удосконалення непрямого оподаткування є вкрай необхідним та неможливим без розуміння сутності, порядку обчислення і сплати непрямих податків. Отже розглянемо ці питання.

Непрямі податки (Indirect Taxes) – податки на товари і послуги, що встановлюються у вигляді надбавок до ціни товарів або тарифу на послуги і не залежать від доходів платника податку [28, с. 48].

Маємо цілком погодитись з думкою О. Чередниченка про те, що

12

фіскальна функція є основною функцією оподаткування. Її зміст полягає в тому, що за її допомогою шляхом стягнення (сплати) встановлених державою податків і податкових платежів утворюються державні грошові фонди, що являють собою матеріальну умову існування держави й здійснення нею внутрішньої та зовнішньої політики. За допомогою фіскальної функції податків відбувається одержавлення частини національного доходу, який створюється в народному господарстві країни. Реалізація цієї функції дає змогу державі надавати державні послуги (у сфері національної оборони та правоохоронної діяльності, соціальні послуги тощо).

Стимулююча функція податку на додану вартість полягає в тому, що він де стимулює неоподатковувані види діяльності. Найбільш виражено стимулююча функція реалізується через систему податкових пільг і преференцій [31].

Практика оподаткування використовує кілька видів непрямих податків - універсальні та специфічні акцизи, а також мито. Специфічні акцизи встановлюються на обмежений перелік товарів. Універсальні акцизи відрізняються від специфічних тим, що мають ширшу базу оподаткування та уніфіковані ставки. Практика оподаткування знає три види універсальних акцизів.

Одним із них є податок з продажу, що застосовується у сфері оптової та роздрібною торгівлі. Об'єктом оподаткування є реалізація товарів на завершальному етапі. При цьому оподаткування здійснюється один раз. Ставки оподаткування встановлюються у відсотках до об'єкта. Цей податок використовувався нетривалий час в останній період існування СРСР, але поширений в інших країнах.

Податок з обороту стягується з валового обороту руху товарів. При цьому допускається подвійне оподаткування, оскільки у валовий оборот входять податки, що були сплачені раніше. Цей податок широко і протягом тривалого часу (з початку 30 -х і до початку 90-х років) використовувався в СРСР. Ставки податку з обороту були диференційовані за видами товарів [22, с. 199].

Найбільш розповсюдженим серед універсальних акцизів залишається

13

податок на додану вартість, який сплачується на всіх етапах руху товарів, робіт, послуг. Об'єктом оподаткування є не валовий оборот, а додана вартість. При цьому застосовуються уніфіковані ставки, що полегшує обчислення податку і контроль за його надходженням. Обчислення і стягнення податку на додану вартість потребує відповідного визначення об'єкта оподаткування – доданої вартості. Можливі два способи її обчислення: заробітна плата + прибуток; виручка від реалізації – матеріальні витрати. Цей податок набув значного поширення в європейських країнах. При цьому застосовуються диференційовані ставки для окремих груп, видів товарів. Специфічні акцизи досить поширені в оподаткуванні [36].

В Україні використовуються три види непрямих податків: акцизний податок (специфічний акциз), податок на додану вартість (універсальний акциз) і мито.

Згідно із думкою О. М. Бандурка, податок на додану вартість є непрямим податком, який включається в ціну товару та представляє собою частину приросту вартості, що утворюється на всіх стадіях їх просування – від виробництва до продажу або перепродажу [42].

У своїй праці П. Т. Гега та Л. М. Доля зазначають, що особливість ПДВ полягає у сплаті податку продавцем (виробником, постачальником) товарів, робіт, послуг з тієї частини вартості, яку він додає до вартості своїх товарів (робіт, послуг) до стадії їх реалізації. Таким чином, ПДВ – це непрямий податок, який стягується до бюджету у вигляді надбавки до реальної ціни товару, який сплачується його споживачами [19, с. 273].

О. М. Скибіцький вважає, що податок на додану вартість – це податок з підприємств, який вилучається на суму приросту вартості або вартості, яка додається на кожній стадії виробництва й реалізації товарів, наданих послуг та виконаних робіт [50, с. 912].

На думку науковців М.П. Кучерявенко, Г.В. Бехта, О.О. Дмитрик, податок на додану вартість як різновид непрямих податків, який є часткою новоствореної вартості, входить до ціни реалізації товарів (робіт, послуг) і

сплачується споживачем до Державного бюджету на кожному етапі виробництва товарів, виконання робіт, надання послуг [9, с. 223].

Автори наголошують, що на сучасному етапі податок на додану вартість є однією з найважливіших складових податкових систем 42 держав, з яких 17 європейських країн – члени Організації економічного співробітництва і розвитку. Перевага, що надається податку на додану вартість в цих країнах, зумовлена тим, що він забезпечує державі значні надходження, з його ДОПОМОГОУ набагато краще оподатковувати послуги і звільняти засоби виробництва. Крім цього, його податковий механізм не дозволяє вільно ухилятися від оподаткування [39, с. 287].

Незважаючи на переваги ПДВ (розподіл податкового тиску між учасниками виробничого процесу, залежність від реального внеску виробника в остаточну вартість товару, специфічність бази оподаткування), даний податок чинить прямий вплив на рівень цін, а тому ступінь зростання ціни залежить від ставки податку. Паралельно з цим зниження ставки податку не означає зворотного впливу на цінову складову товару.

Якщо порівнювати українську практику застосування ПДВ із країнами з розвинутою ринковою економікою, то доцільно зауважити, що Україна має приблизно середню ставку податку на додану вартість та, власне говорячи, ПДВ, його економічна суть у країнах Європи дуже відрізняються. Якщо там ПДВ є справді податком на ту додану вартість, яку додає підприємство перепродуючи товар, то в Україні він фактично є податком на збут.

Податок на додану вартість був уведений в Україні з 1 січня 1992 р. згідно із Законом України „Про податок на добавлену вартість” від 20 грудня 1991 р. Декрет Кабінету Міністрів України „Про податок на добавлену вартість”, що почав діяти з 1993 р., було підписано 26 грудня 1992 р. З урахуванням доповнень і змін, що вносилися в наступних періодах, указаний декрет регламентував порядок обчислення і сплати ПДВ протягом 1993-1997 рр. (до 1 жовтня 1997 р.). З 1 жовтня 1997 р. і до введення з 01.01.2011 р. Податкового кодексу України порядок обчислення і сплати ПДВ

15

регламентувався Законом України „Про податок на додану вартість” від 3 квітня 1997 р. На жаль, податкове законодавство щодо ПДВ є дуже нестабільним. Так, тільки з часу прийняття вказаного Закону і до введення його в дію було прийнято чотири закони, які вносили зміни щодо ПДВ.

Як податок на споживання, який лягає на населення й бюджетну сферу, ПДВ, при достатньо високій ставці і високій інфляції, стає одним із факторів, що стримують розвиток виробництва. Відбувається це внаслідок зростання цін на продукцію, що виробляється, і зниження на підставі цього, можливості придбання покупцем продукції, товарів і послуг.

Однак враховуючи простоту в підрахунках, універсальність як акцизу, динамічність і можливість більш просто формувати держбюджет, ПДВ застосовується більше ніж у 50 країнах світу, у тому числі й Україні [29]. Універсальні ставки полегшують як обчислення податку для його платників, так і контроль податкових органів за правильністю та своєчасністю сплати останнього. Стягнення ПДВ на всіх етапах руху товарів, робіт, послуг має наслідком рівномірний розподіл податкового тягара між усіма суб'єктами підприємницької діяльності. Недоліком ПДВ є значний його вплив на загальний рівень цін та на регресивність, особливо щодо малозабезпечених верств населення, а також відволікання обігових коштів підприємств. Об'єктом оподаткування ПДВ є додана вартість.

Як свідчить вітчизняна практика і зарубіжний досвід, обчислення доданої вартості найдоцільніше здійснювати такими методами:

- 1) від повної вартості відрахувати вартість сировини, матеріалів та послуг виробничого характеру;
- 2) скласти величини заробітної плати, прибутку, непрямих податків і амортизації.

Оподаткування доданої вартості створює умови для рівномірного включення податку в ціни товарів та послуг на всіх етапах їх виробництва і реалізації.

Через багатократне обкладення ПДВ усіх стадій виробництва продукції,

робіт і послуг досягається рівність усіх учасників ринку, а держава здійснює контроль й оперативне управління фінансово-господарською діяльністю суб'єктів господарювання [13].

Кожне з підприємств реєструється як платник ПДВ в податкових органах за своїм місцезнаходженням. При чому, реєстраційна заява подається не пізніше двадцятого календарного дня, що настає за останнім днем дванадцятимісячного періоду, в якому був досягнутий зазначений обсяг оподатковуваних операцій.

Особи, які мають намір здійснювати торгівлю за готівку, зобов'язані подати реєстраційну заяву не пізніше, ніж за десять календарних днів до початку здійснення підприємницької діяльності. Свідоцтво про реєстрацію платника податку на додану вартість видається платнику протягом десяти робочих днів після отримання заяви.

Об'єктом оподаткування при нарахуванні податку на додану вартість є обігові кошти з продажу продукції, товарів, робіт і надання послуг на митній території України та операції з імпорту (реімпорту) та експорту (реекспорту) товарів у митному режимі. При цьому при продажу товарів об'єктом оподаткування є роботи не лише по продажу товарів власного виробництва, але й покупних.

При продажу робіт об'єктом оподаткування є вартість виконаних будівельно-монтажних, ремонтних, науково-дослідних та інших робіт, враховуючи роботи, які виконані господарським способом.

Чинним законодавством про ПДВ передбачені дві ставки цього податку: базова – 20 % бази оподаткування, коли податок додається до ціни товарів (робіт, послуг) і пільгова, так звана „нульова ставка” [44].

В літературі частіше подається обґрунтування процесу нарахування і сплати податку на додану вартість за ставкою 20 %. Тому особливо важливим є ПИТАННЯ оподаткування ПДВ саме за нульовою ставкою. Податок за нульовою ставкою застосовується до таких операцій: продаж товарів, що були вивезені (експортовані) платником податку за межі митної території України; продаж

17

робіт (послуг), призначених для використання і споживання за межами митної території України; продаж товарів (робіт, послуг) підприємствами роздрібною торгівлі, що розміщені на території України в зонах митного контролю (безмитних магазинах); надання транспортних послуг з перевезення пасажирів і вантажів за межами митного кордону України; продаж вугілля та продуктів його збагачення, вугільних і торф'яних брикетів, електроенергії, імпортованого газу [12].

В Україні згідно з чинним законодавством визначення бази оподаткування з ПДВ здійснюється як за товарами, виробленими в Україні, так і по імпорту (рис. 1.1).



Рис. 1.1. Визначення бази оподаткування ПДВ

Для товарів, вироблених в Україні, розрахунок ПДВ здійснюється на основі контрактної ціни, до складу якої включаються будь-які суми коштів, вартість матеріальних і нематеріальних активів, переданих покупцю, а також суми податків і зборів, що підлягають включенню в собівартість виробленої продукції, за винятком ПДВ.

Обсяг податку на додану вартість, що підлягає перерахуванню до бюджету в кінці звітної періоду, визначається як різниця між податковим зобов'язанням, що виникли у зв'язку з будь-яким продажем товарів протягом звітної періоду

та сумою податкового кредиту звітного періоду [18].

Податковий кредит складається із сум податків, сплачених (нарахованих) у складі ціни платником податку своїм постачальникам у звітному періоді у зв'язку з придбанням товарів, робіт, послуг, вартість яких відноситься до складу валових витрат та основних фондів і нематеріальних активів, що підлягають амортизації.

Наступним непрямим податком, який необхідно розглянути, є акцизний податок. На фінансовий стан суб'єктів підприємницької діяльності значний негативний вплив справляє сплата акцизного збору на імпортовані товари. Акцизний податок – це непрямий податок, що встановлюється на підакцизні товари та включається в їхню ціну. Суб'єкти підприємницької діяльності зобов'язані сплатити акцизний податок під час митного очищення товару, а за алкогольні та тютюнові вироби – під час придбання марок акцизного податку. Відшкодування цих коштів буде тільки після реалізації товарів споживачам, в такому разі матиме місце іммобілізація обігових коштів суб'єктів господарювання. Також потрібно звернути увагу на те, що імпорту підакцизних товарів не дозволяється використовувати векселі для розрахунків з бюджетом, що робить неможливим відкласти сплату акцизного податку.

Слід звернути увагу, що на підприємствах, які виробляють та реалізують підакцизні товари, також може мати місце іммобілізація обігових коштів на сплату акцизного податку. Це можна пояснити тим, що оподатковуваний оборот з продажу підакцизних товарів, який ураховується для обчислення акцизного збору, визначається за фактом відвантаження підакцизних товарів.

Найчастіше така ситуація настає за щоденної та подекадної сплаті податків. На фінансово-господарську діяльність суб'єктів господарювання, підприємств – платників акцизного податку негативний вплив також матиме місце тоді, коли встановлення або підвищення ставок податку призводить до підвищення цін, обмежуючи обсяг виробництва і реалізації продукції та створюючи затоварення.

Акцизний збір в Україні було запроваджено у 1992 році, який разом з

ПДВ замінив податки з обороту і з продажу. Порядок обчислення і сплати акцизного збору регламентується: Декретом КМУ „Про акцизний збір” № 1892 від 26.12. 1992 р. та Інструкцією ГДПУ № 24 від 22.06. 1993 р. Закон України „Про внесення змін до декретів КМУ „Про податок на добавлену вартість” та „Про акцизний збір” було запроваджено тільки 19.11. 1993 р.

Починаючи з 2011 на зміну акцизному зборові прийшов акцизний податок, який запроваджено у відповідності до введеного в дію, з того ж періоду, Податкового кодексу України [44]. Говорячи про нововведення, які привніс Податковий кодекс стосовно даного непрямого податку, слід зауважити про те, що змін власно сталося дві – це зміна ставок та форми звітності, ну і, звичайно ж вже згадана, зміна назви.

Платниками акцизного податку є суб'єкти підприємницької діяльності – виробники або імпортери підакцизних товарів (продукції). Перелік товарів, на які встановлюється акцизний податок (підакцизних товарів), і ставки акцизного збору затверджуються законодавче і є єдиними на всій території України для вітчизняних та імпортованих товарів.

Раніше у перелік підакцизних товарів було включено спирт і алкогольні напої, тютюнові вироби, транспортні засоби і шини до них, бензин, рушніці спортивні, ювелірні вироби, магнітофони й апаратуру звукозапису, відеоапаратуру, відео- та аудіокасети, компакт-диски, телевізори кольорові, набори кухонні або столові, офісні меблі, одяг з натуральної шкіри та хутра, шоколад, каву, рибні делікатеси, частини тушок домашньої птиці.

З 1 січня 2000 р. значно скорочено перелік підакцизних товарів, змінено ставки податку та запроваджено новий механізм обчислення акцизного збору для імпортованих товарів за застосування ставки акцизного збору у відсотках.

Сьогодні до складу підакцизних товарів віднесено бензини моторні, дизельне пальне, автомобілі, тютюнові вироби, ювелірні вироби, спирт етиловий та алкогольні напої, пиво солодове.

Третім непрямим податком є мито. Безперечно, мито займає своє особливе, окреме місце в системі обов'язкових платежів. Це, по суті, один із

найдавніших обов'язкових платежів, що присутній у кожній без виключення національній системі фіскальних платежів.

Віднесення мита до непрямого податку має свої корені ще на початку формування фінансової науки та фінансового права. Так, до різновиду непрямих податків мито відносив А.А. Шульга зазначав, що мито є різновидом непрямих податків, що справляється з різноманітних товарів при їх переміщенні або транспортуванні. **Вчений поділяв мита на чотири різновиди: ввізне; вивізне; транзитне; внутрішнє [57].**

Визначне місце серед своєї наукової спадщини дослідженню мита приділив і відомий фінансист О. С. Червінська, яка також відносила ввізне мито до податку на споживання, обґрунтовуючи свою думку тим, що **зазначений** платіж лягає на споживача відповідного товару, який потім сплачує його вартість. Найбільший вплив мито має на внутрішні ціни в країні. У випадку знецінення національної валюти застосування мита є доцільним за наявності цінової конкуренції для національних виробників [55].

Платниками мита є фізичні та юридичні особи. Сплата податку здійснюється під час перетину митного кордону. У кінцевому підсумку **реальними** платниками мита на імпорт (ввізне мито) є споживачі товарів, що імпортуються. Однак під час перетину митного кордону мито сплачує суб'єкт господарювання. Об'єктом оподаткування є митна вартість товару, що переміщується через митний кордон.

Для визначення митної вартості товару, що імпортується, вартість товару у валюті, яка визначена укладеним контрактом, перераховується в національну валюту України за курсом Національного банку на день подання митної декларації.

Законом визначені 3 види ставок мита:

1. Адвалерні, що нараховуються у відсотках до митної вартості **оподатковуваних** товарів та інших предметів.
2. Специфічні, що нараховуються у твердих сумах на одиницю **оподатковуваних** товарів чи інших предметів.

3. Комбіновані, які поєднують у собі адвалерні і специфічні мита.

Мито можна охарактеризувати наступною схемою (рис. 1.3).

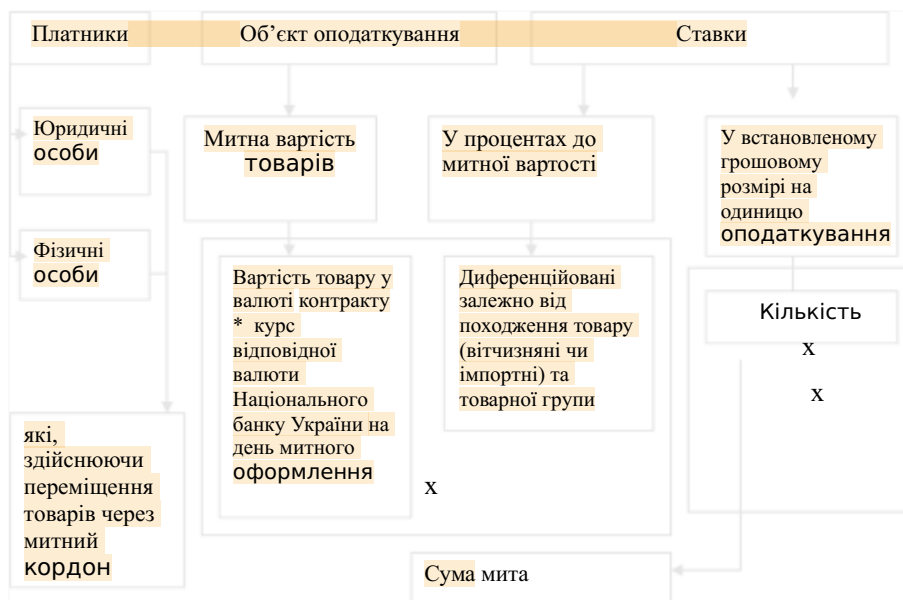


Рис. 1.3. Структурно-логічна схема справляння мита [40]

На підакцизні товари встановлено ставки специфічного ввізного мита. Для більшості видів підакцизних товарів ставку ввізної мита встановлено в Євро з одиниці товарів, що імпортуються. Ставки ввізного мита диференційовані за товарними групами, як і ставки акцизного збору. Перелік товарів, що підлягають митному оподаткуванню, значно ширший, ніж перелік підакцизних товарів. При стягненні мита діє розгалужена система пільг – від встановлення мінімальних пільгових ставок залежно від країни-постачальника (на імпорتنі товари), залежно від країни-покупця (на експортні товари) аж до повного звільнення від мита окремих товарів. Контроль за стягненням мита здійснюють митні органи.

За виконання ними своїх обов'язків і надання платникам відповідних ПОСЛУГ стягуються митні збори. Вони теж можуть бути встановлені у відсотках від митної вартості товарів, однак їх не слід ототожнювати з митним податком. Мито, що стягується митними органами, повністю вноситься до державного бюджету України.

При раціональному застосуванні мито дає змогу регулювати транскордонні потоки, ефективно впливати на внутрішню цінову політику країни.

Отже, враховуючи наведені дані, непрямі податки, по суті, виконують і забезпечують формування доходів Державного бюджету. Враховуючи перспективи інтеграції України до Європейського Союзу, потрібно гармонізувати національне податкове законодавство з законодавством ЄС, в тому числі й у сфері непрямого оподаткування. Потрібно зазначити важливість гармонізації національного законодавства для можливого подальшого вступу до ЄС.

У свою чергу К. В. Яценко, проаналізувавши положення Договору про заснування ЄС, прийшла до висновку, що гармонізація непрямого оподаткування в ЄС відбувається шляхом прийняття інститутами ЄС директив про гармонізацію законодавств держав-членів з питань непрямого оподаткування та наступному приведенні у відповідність до них національних законодавств держав-членів [58].

З огляду на проведене дослідження, постійного регулювання та контролю з боку держави потребує фіскальна роль непрямих податків та стимулююча на макрорівні (запровадження пільг). Універсальність непрямих податків та розширення їх бази оподаткування стримує інвестиційний та споживчий попит у зв'язку з ростом цін, проте дана тенденція залежить від зміни податкових ставок та еластичності ринкового попиту. На цінову складову найбільший вплив чинить ПДВ, який є універсальним щодо категорій товарів, а тому зміна ЙОГО ставок відображається на обсягах виробництва, споживання та, відповідно, цінах оподатковуваних товарів. Макроекономічна цінова ситуація

може змінюватися під впливом акциз-ного податку та мита, які застосовуються до структуроутворюючих видів продукції і, таким чином, при підвищенні СТАВОК даних непрямих податків, розповсюджують інфляційні процеси на всю економіку

Підсумовуючи результати досліджень економічної сутності, функції та принципів організації системи непрямих оподаткування в Україні та світі слід відмітити той факт, що найбільше уваги ми приділили ПДВ, бо саме цей податок займає особливе місце серед вище згаданих і саме він є однією з найважливіших складових поповнення державного та місцевих бюджетів у нашій державі та викликає найбільше дискусій і протиріч в усіх дослідників даного питання.

1.2. Особливості непрямих оподаткування сільськогосподарських товаровиробників

Агропромисловий комплекс – важлива складова економіки України – він формує значну частку ВВП, відповідає за продовольчу безпеку держави, є важливою складовою експортного потенціалу. В країні повинні бути створені оптимальні умови для розвитку сільського господарства, зокрема, потрібна ефективна система державної підтримки сільськогосподарських товаровиробників, яка сприяла б нарощуванню обсягів виробництва, формуванню оптимальної галузевої структури, покращенню якості продукції, впровадженню сучасних технологій, розвитку сільських територій тощо.

В останні роки надієвішою формою державної підтримки сільськогосподарських підприємств був спеціальний режим оподаткування податком на додану вартість діяльності у сфері сільського, лісового господарства та рибальства, що регулюється ст. 209 Податкового кодексу України. Проте, останні зміни в законодавстві, направлені на реформування податкової системи у відповідності до вимог Міжнародного валютного фонду, зменшують обсяги державної підтримки сільськогосподарських підприємств,

що негативно відобразиться на їх діяльності.

З метою послаблення тиску на господарюючі суб'єкти аграрної сфери в Україні запроваджено особливий режим їх оподаткування податком на додану вартість.

Наразі, варто погодитись з думкою С. В. Кирпи про те, що в Україні гостро назріла потреба проведення дискреційних заходів конструктивного спрямування по ліквідації недоцільних компонентів пільгового податкового портфеля, адже, держава може стимулювати тих, хто потребує за рахунок державних дотацій, субсидій, інвестицій, пільгового кредитування і, нарешті, коригуванням ставок податку на додану вартість [25].

Розглядаючи це питання, слід зазначити, що сільськогосподарським товаровиробником визнається будь-яка юридична чи фізична особа, що провадить підприємницьку діяльність у сфері сільського господарства, лісового господарства, рибальства, з обробки чи переробки такої виробленої нею продукції, а також з надання супутніх послуг.

У Законі України „Про податок на додану вартість”, який запроваджує спеціальний режим оподаткування податком на додану вартість, вперше зустрічаємо чіткий перелік видів діяльності, які відносяться до діяльності сільськогосподарських підприємств.

Зокрема, діяльність у сфері сільського господарства включає: діяльність з виробництва продукції рослинництва, зокрема рослинних культур, вирощування фруктів та овочів, квітів та декоративних рослин, грибів, насіння, прянощів, саджанців та водоростей; діяльність з виробництва продукції тваринництва, а саме свійської худоби, у тому числі продукції птахівництва, кролівництва, бджільництва, розведення шовкопрядів та змій, інших їстівних ссавців, птахів та плазунів.

Послуги, супутні сільськогосподарській продукції, включають:

– сіяння та садіння рослин, збирання врожаю, його брикетування чи складування, інші польові роботи, включаючи внесення добрив і засобів захисту рослин;

25

- пакування та підготовка до продажу, у тому числі сушіння, очистка, розмелювання, дезінфекція та силосування сільськогосподарської продукції;
- зберігання сільськогосподарської продукції;
- вирощування, розведення, відгодівля і забій свійської худоби, застосування засобів захисту тварин, проведення протиепізоотичних заходів;
- надання послуг іншим підприємствам з використання сільськогосподарської техніки, крім надання такої техніки в оренду (лізинг);
- надання послуг, супутніх веденню сільськогосподарської діяльності, а саме загально управлінського значення, а також збуту сільськогосподарської продукції, вирощеної, відгодованої, виловленої або зібраної (заготовленої) безпосередньо таким платником податку;
- знищення бур'яну та шкідливих комах, обробки посівів і сільськогосподарських площ засобами захисту рослин, а також з використання засобів захисту тварин та інші;
- експлуатація меліоративного (зрошувального) та іригаційного обладнання для посівних площ та сільськогосподарських угідь [35].

У зв'язку з цим слід звернутись до думки В. Пацкана, який зазначає, що спеціальний режим оподаткування має містити:

1. Звільнення сільськогосподарського підприємства від обов'язків сплати ПДВ за ставкою 20 %.
2. Оподаткування операцій з продажу (поставки) сільськогосподарським підприємствам сільськогосподарської продукції за ставкою податку 9 % від вартості проданих (поставлених) товарів сільського господарства, супутніх їм послуг [42].

При цьому, Є. І. Овчаренко уточнює той факт, що якщо сума податку, нарахована (отримана) сільськогосподарським підприємством за зазначеними ставками, є меншою за суму податку, нараховану їм на ціну виробничих факторів за ставкою 20 %, то така від'ємна різниця не підлягає бюджетному відшкодуванню та не включається до складу валових витрат сільськогосподарського підприємства з метою оподаткування податком на

прибуток підприємств [39].

Сільськогосподарські товаровиробники подають заяву про взяття їх на облік платника податку за спеціальним режимом оподаткування до податкового органу за місцем їх реєстрації. Податковий орган зобов'язаний надати платнику податку свідоцтво про реєстрацію його як суб'єкта спеціального режиму оподаткування. В свідоцтві про реєстрацію містяться додаткові відомості про перелік видів діяльності сільськогосподарського підприємства.

Свідоцтво про реєстрацію сільськогосподарського підприємства як суб'єкта спеціального режиму оподаткування може бути анульоване за таких умов:

1) підприємство подає заяву про зняття його з реєстрації як суб'єкта спеціального режиму оподаткування або заяву про його реєстрацію як платника ПДВ на загальних підставах;

2) підприємство зобов'язане зареєструватися як платник ПДВ на загальних умовах;

3) підприємство, що зареєстроване протягом 24 поточних календарних місяців в якості платника податку мало за останні 12 поточних календарних місяців оподаткування обсяги поставки товарів (робіт, послуг) менші 1000000 грн;

4) підприємство припиняє діяльність згідно з рішенням про ліквідацію такого платника податку.

Особливо важливим є те, що податковий орган зобов'язаний відмовити сільськогосподарському підприємству у реєстрації як суб'єкта спеціального режиму оподаткування, якщо таке сільськогосподарське підприємство протягом дванадцяти календарних місяців, попередніх місяцю, в якому подається заява про таку реєстрацію, здійснювало оподатковувані операції з товарами (послугами), відмінними від сільськогосподарської продукції, на суму, що перевищує 1 млн. грн. До складу таких оподатковуваних операцій не включаються операції з продажу (поставки) активів, попередньо включених до

відповідної групи основних фондів такого сільськогосподарського підприємства за 12 і більше календарних місяців, що передували місяцю, у якому відбувається їх продаж (поставка).

Названі кошти формуватимуться завдяки продовженню на поточний рік спеціального режиму оподаткування сільгоспвиробників, за яким податок на додану вартість за поставлену продукцію використовується на названі цілі [53].

Необхідно зупинитися на тому, що звітність суб'єктів спеціального режиму оподаткування має дещо відмінний характер від звичайної. Сільськогосподарське підприємство у строки, встановлені законом для квартального періоду, подає відповідному органу податкову декларацію. При цьому, якщо сільськогосподарське підприємство здійснює поставку товарів, послуг, які оподатковуються за різними ставками, то податкова декларація повинна окремо відображати:

1) суму податків, нарахованих за ставкою 0 % та 20 %;

2) відповідний розподіл податкового кредиту, виходячи з частки виробничих факторів у загальній сумі податкового кредиту [41].

Спеціальний режим передбачає особливий порядок використання сум податку на додану вартість, нарахованого з реалізації продукції тваринництва, рослинництва та продукції їх переробки на власних потужностях.

Сума податку, отримана сільськогосподарськими підприємствами, повністю залишається у розпорядженні підприємства і не підлягає сплаті до бюджету. Також отримана сума податку не включається до складу валових доходів з метою оподаткування податком на прибуток.

При експорті сільськогосподарської продукції сільськогосподарське підприємство – суб'єкт спеціального режиму оподаткування має право на отримання бюджетного відшкодування. При цьому сума такого відшкодування розраховується з урахуванням того, що для її розрахунку береться частка податкового кредиту, що виникла внаслідок придбання таким підприємством виробничих факторів, використаних у виробництві експортованої сільськогосподарської продукції (супутніх послуг).

У випадку поставки сільськогосподарським підприємством товарів (послуг), які не підлягають під визначення сільськогосподарської продукції (товарів, які виробляються внаслідок діяльності у сфері сільського господарства, лісового господарства чи рибальства, крім підакцизних), до складу податкових зобов'язань такого підприємства включаються суми податку, нараховані за ставкою 20%, а до складу податкового кредиту включаються суми податку, нараховані на суму витрат, що не є виробничими факторами у сфері сільського господарства [31].

Виробничі фактори, пояснює О. О. Непочатенко, – це товари (послуги), які придбані сільськогосподарським підприємством для їх використання у виробництві сільськогосподарської продукції, включаючи придбання основних фондів, які переважно використовуються для такого виробництва.

До цього слід додати, що дещо раніше, а саме у 2003 році спеціальний порядок використання ПДВ був також встановлений для заготівельних підприємств, що займаються операціями з продажу відходів як вторинної сировини. У цьому випадку заготівельні підприємства повинні були подати одну декларацію за скороченою формою незалежно від обсягів цільових операцій (нарахований податок на додану вартість залишався у власному розпорядженні) та іншу декларацію за повною формою при досягненні відповідного обсягу операцій. Одночасно у першій декларації відображалися тільки операції, пов'язані з придбанням та продажем вторинної сировини. Нархований податок на додану вартість у такому разі не перераховувався до бюджету, а використовувався за цільовим призначенням. У другій декларації відображалися всі інші операції, що не увійшли до першої. За такою декларацією заготівельні підприємства проводили розрахунки з бюджетом. Проте починаючи з 2004 року дія пільги щодо використання ПДВ заготівельними підприємствами на власний розвиток була призупинена [38].

Сума податку на додану вартість, що підлягає сплаті до бюджету сільськогосподарськими підприємствами усіх форм власності за реалізовані ними молоко, худобу, птицю, вовну, а також за молочну продукцію та

29

м'ясопродукти, вироблені у власних переробних цехах, повністю залишається у розпорядженні цих сільськогосподарських підприємств і спрямовується на підтримку власного виробництва тваринницької продукції та продукції птахівництва.

Згідно зі спеціальним режимом оподаткування сума ПДВ, нарахована сільськогосподарським підприємством на вартість поставлених ним сільськогосподарських товарів/послуг, не підлягає сплаті до бюджету та повністю залишається у розпорядженні такого сільськогосподарського підприємства для відшкодування суми податку, сплаченої (нарахованої) постачальнику на вартість виробничих факторів, за рахунок яких сформовано податковий кредит, а за наявності залишку такої суми податку – для інших виробничих цілей. Вказані суми податку на додану вартість акумулюються сільськогосподарськими підприємствами на спеціальних рахунках, відкритих в установах банків у порядку затвердженому Кабінетом Міністрів України, а починаючи з 1 січня 2018 року перераховується на поточний рахунок сільськогосподарського підприємства.

У разі нецільового використання суми ПДВ сільськогосподарське підприємство несе відповідальність відповідно до законодавства. Контроль за дотриманням вимог цього Порядку здійснюють органи державної податкової служби [26].

У Податковому Кодексі зберігається пільга, передбачена Законом про ПДВ: якщо сільськогосподарські підприємства є платниками цього податку, відповідають критеріям спеціального режиму, але не перейшли на спецрежим, то ПДВ за реалізовані ними молоко, худобу, птицю, вовну власного виробництва, а також за молочні продукти, молочну сировину та м'ясопродукти, вироблені у власних переробних цехах, повністю залишається в їх розпорядженні і спрямовується на підтримання власного виробництва тваринницької продукції.

У підсумок зазначимо, що в наш час держава намагається всіляко підтримувати сільськогосподарських товаровиробників. Однією із складових

такої підтримки є запровадження спеціального режиму оподаткування. Завдяки чому сільськогосподарські підприємства мають можливість частину оподаткованого прибутку спрямовувати на підтримку свого ж підприємства, зокрема в галузях тваринництва та рослинництва.

1.3. Зарубіжний досвід непрямого оподаткування суб'єктів підприємництва

В багатомілітній історії людства податок на додану вартість – порівняно новий вид податку. Вперше він був введений у Франції в 1954 р. економістом М. Лоре. Потім ПДВ набув широкого поширення – спочатку в інших країнах Європи (кінець 60-х – початок 70-х рр.) і дещо пізніше – в країнах Азії, Африки і Латинської Америки. Нині податок на додану вартість стягується майже у 80-ти країнах, серед яких практично всі промислово-розвинуті країни. Поряд з цим слід також зазначити, що даний податок й досі не запроваджений в таких країнах як Австрія, Швейцарія, США. У кінці 80-х – на початку 90-х рр. ПДВ було введено в країнах Східної Європи (Болгарія, Угорщина, Польща, Румунія, Словаччина, Чехія), а також в деяких країнах СНД (Білорусь, Казахстан). В Україні і Росії ПДВ введено в 1992 р.

З розвитком виробництва товарів тривалого використання розширювалися й сфера підакцизних товарів: до неї почали входити телевізори, мотоцикли, автомобілі, велосипеди, холодильники і т.д. Розширення асортименту споживчої продукції обмежувало розвиток акцизів в специфічній формі. Запровадження нових акцизів на кожний товар або групу товарів (робіт, послуг) збільшувало затрати на збір податків. Динамічні зрушення в споживанні потребували відповідних змін в податковому законодавстві. Так виник універсальний акциз, який автоматично враховував всі зміни в товарному асортименті і котрим став оподатковуватись валовий оборот торговельного або промислового підприємства. В більшості країн світу універсальний акциз в наш час використовується у формі податку на додану

вартість.

Група податків на споживання становить значну частку в оподаткуванні у різних країнах. Відповідно до міжнародної практики, визначено такі види податків на споживання: на додану вартість (ПДВ), на продаж із обороту.

Вирішальну роль серед них, безумовно, у світовій економіці відіграє ПДВ. Не є винятком й Україна. Наприклад, у 1992-1995 рр. цей податок забезпечував близько 20-25% всіх податкових надходжень у країні. Це значно більше ніж у країнах ЄС, де, до речі, цей податок відіграв першочергову роль.

Необхідно зазначити, що в Україні, коливання частки ПДВ в економіці досить значні (нагадаємо, що сьогодні день частка ПДВ в Держбюджеті України становить більш ніж 20%), тому доцільно звернутися до аналізу досвіду розвинутих країн.

За допомогою внесення змін у величину ставки цього податку на різні групи товарів парламенти та уряди різних країн світу намагаються пом'якшити вплив фінансової кризи у власних державах.

Найбільшу роль ПДВ відіграє в податковій системі країн ЄС. У програмі уніфікації в межах цієї організації, проблеми ПДВ займають одне з чільних місць. Крім того, наявність законодавчого введення ПДВ в країні є обов'язковою умовою членства в цій організації, і не випадково.

У ретроспективі, деякі провідні країни ЄС, наприклад, та ж Франція, до початку формування загального ринку, відрізнялися широким використанням непрямих податків. І найбільш привабливим варіантом, що підходить для поступового зближення принципів оподаткування країн ЄС – а це розглядається як один із важливих завдань з початку інтеграційних процесів в Західній Європі – передбачався шлях формування єдиних основ непрямого оподаткування; стосовно податків на споживання найважливіша роль відводилась уніфікації використання ПДВ.

За весь період західноєвропейської інтеграції уніфікація непрямого оподаткування і особливо ПДВ просунулась досить далеко. У більшості країн

ЄС ПДВ відіграє сьогодні роль єдиного податку на споживання; хоча в деяких країнах поки що збереглося його використання паралельно з податком на продаж (наприклад, Німеччині).

У 80 -х роках минулого століття робота з гармонізації податків у межах ЄС помітно посилилась. Особливо різниця щодо величини ставок ПДВ у країнах ЄС помітна порівняно з країнами, що обмежують використання непрямих податків взагалі і ПДВ також. Так у США, взагалі не використовується ПДВ, ставка аналогічного податку на продаж – коливається в окремих штатах від 3 до 8,25 %; в Канаді ставка ПДВ становить 7,5 -8 %, в Японії – 3 % [2].

Необхідно підкреслити, що в останній групі країн відбувалася боротьба навколо питання щодо введення ПДВ. Наприклад, у США вже з 1960-х років висувалася пропозиція щодо введення ПДВ як засобу вирішення гострих фінансово-бюджетних проблем країни (іноді як часткової заміни податку на прибуток). Основним аргументом було посилення на широке використання цього податку в країнах ЄС, що, на думку американських прихильників ПДВ, ставить зовнішню торгівлю цих країн в більш вигідне становище, порівняно з США.

Американські супротивники введення ПДВ, наприклад, посилюються на загрозу посилення інфляції в США і пов'язаних з цим інших негативних наслідків, включаючи зниження платоспроможності попиту основної маси населення і зумовленим цим спадом темпів економічного росту. Остання позиція ґрунтувалася на широко розповсюдженій у суспільстві США думці про негативне відношення до непрямих податків в аспекті їхнього відвертого соціально несправедливого характеру (так як в якості джерела цих податків служать споживання всього населення без обліку рівня доходу його окремих прошарків). У результаті позиція супротивників ПДВ одержала перемогу.

Дуже серйозний супротив чинився щодо введення ПДВ в Японії. Проти цього податку були висунуті серйозні заперечення: перш за все, засуджувалося викликане цим податком підвищення цін і, відповідно, звуження

платоспроможного попиту; необхідно підкреслити, що ПДВ ставить у не вигідне становище трудомісткі виробництва, а також компанії з високою прибутковістю. Все це змусило уряд Японії довго тягнути з введенням цього податку. Коли ж японський уряд зважився на це, відповіддю була негативна реакція суспільства, що відобразилася в підриві політичного авторитету керуючої ліберально-демократичної партії та призвело до відставки уряду.

Фіскальну роль сучасних податків на споживання (із вирішальною долею ПДВ) можна виявити на основі оцінки долі цих податків у загальних податкових надходженнях.

У середньому в промисловості розвинутих країн частка податків на споживання в загальних податкових надходженнях становить 28,3% (проти 31,4% з індивідуального прибуткового податку і 6,6% – з податку на прибуток).

В Україні ПДВ став вирішальним податком у всій системі оподаткування. Причому, ПДВ у нас має одну принципову різницю від західних аналогів, а саме – він розповсюджується на різні грошові операції, а також на ті, які в країнах ЄС і в інших західних країнах не є об'єктом оподаткування ПДВ. У цьому сенсі ПДВ в Україні є, по суті, податком на грошові операції, в тому числі і на ті, які пов'язані з міжфірмовим виробничим оборотом доданої вартості. У зв'язку з цим, реальні ставки ПДВ в Україні, тобто ставки, що де-юре відповідають міжнародним стандартам, реально вищі від офіційно оголошених. За деякими оцінками експертів, ці ставки становлять не 20% для всіх товарів і послуг, як зафіксовано офіційно, а розрахунково приблизно 26%.

Заходи зі збільшення ПДВ можуть відіграти серйозну і довгочасну позитивну роль лише в тому випадку, коли отримані внаслідок цього додаткові фінансові засоби будуть використовуватися як база для паралельного проведення в межах активної промислової політики серйозних податкових обмежень з метою стимуляції економічного зростання, тобто помітного зниження податку на прибуток (як це, наприклад, було успішно зроблено в період економічної реформи в Чилі).

ПДВ відноситься до непрямих податків і в Франції становить в цій групі

50 %. Якщо ж говорити про всю податкову систему Франції, то вона складна і, що головне – діюча. При її допомозі формується біля 90 % бюджету держави. ПДВ у Франції встановлюється на новостворену вартість, але є особливості його розрахунку та сплати. Об'єктом оподаткування є ціна виробу. За ПДВ у Франції діє дві ставки: основна – 18,6 % та підвищена – 22 %. Остання встановлюється здебільшого на алкоголь, автомобілі, тютюнові вироби, предмети розкоші. І навпаки, більшість продовольчих товарів, продукція сільськогосподарського виробництва, книжки, медикаменти, деякі послуги (туристичні, готельні) оподатковуються за зниженою ставкою. Зовсім звільняються від сплати податку підприємства, які проводять зовнішньоекономічні операції, пов'язані з експортом (при імпорті ПДВ стягується на загальних засадах).

Щодо акцизного збору слід зазначити, що у Франції він є другим за питомою вагою непрямим податком після ПДВ. До підакцизних товарів належать алкогольні напої, тютюнові вироби, сірники, вироби з дорогоцінних металів, цукор, кондитерські вироби тощо. Акцизи є джерелом поповнення не тільки державного бюджету, а й місцевих. Деякі товари, зокрема електроенергія, обкладаються ще й податком на додану вартість [8].

При стягненні мита у Франції основним стає не поповнення державного бюджету, а й захист вітчизняного виробника, ринку. Особлива митна політика є інструментом податкової політики. Вона забезпечує вирівнювання (інколи і зниження) цін на продукцію вітчизняних виробників. Мито стягується, як правило, а у деяких випадках з ваги, площі тощо.

У Німеччині ПДВ був введений у 1973 році. Найбільш розповсюдженою його назвою там є податок з обороту або податок з продажу. Питома вага його в дохідній частині бюджету становить 28 %. Після прибуткового податку він займає друге місце. У ФРН зазначений податок використовується з двох причин: одержання додаткових грошових надходжень до бюджету за рахунок оподаткування споживання та вимога до країн при вступі до ЄС.

Суб'єктами виступають як юридичні, так і фізичні особи, які займаються

будь-якою діяльністю з метою одержання прибутку. Об'єкт оподаткування – оборот з реалізації товарів, надання послуг, виконання робіт. Для більшості товарів застосовується ставка 15 %. На продовольчі товари та книжково-журнальну продукцію – 14 %. Від сплати ПДВ звільнюються підприємства громадського харчування, ресторани та кафе, а також експортні поставки, обороти цивільної авіації, морського судноплавства, юридичні операції та операції з цінними паперами. Не сплачують ПДВ фізичні особи, які є підприємцями і у перший рік мають дохід, менший за визначену суму, а у наступному році планують оборот, не більший за встановлену суму. Але у цьому разі така фізична особа не має права на повернення ПДВ з нарахованого податку. Відмова від сплати ПДВ – це воля самого підприємця [22, с. 113-114].

Основним законодавчим актом для сплати мита у ФРН є митний закон. Згідно з чинним законом мито поділяється на 3 види:

- вартісне – нараховується у відсотках до вартості товару;
- специфічне – у твердих ставках на певну кількість товару;
- змішане – поєднує елементи вартісного і специфічного мита.

Основною причиною введення ПДВ в Іспанії був вступ до ЄЕС у 1986 році. Платниками податку є всі підприємницькі структури, а також професійна діяльність фізичних осіб. Ним оподатковується тільки внутрішній оборот, на експортні операції він не розповсюджується.

На відміну від інших держав ЄС, у Австрії ПДВ має певні особливості. Ним оподатковуються реалізація товарів та послуг, власне споживання, безкоштовна передача виробів, й також імпорт. ПДВ на всіх стадіях реалізації товарів.

В Австрії існує 3 ставки ПДВ. Основна (стандартна) для більшості підприємств становить 20 %. При здачі майна або нерухомості в оренду застосовується ставка 10 %. При продажу транспортних засобів – підвищена ставка. Фінансові операції, експортні угоди, угоди з продажу землі тощо взагалі звільнюються від ПДВ. Розрахунковий період становить один рік. Авансові платежі вносяться за кожний місяць протягом 10 днів по закінченню

кожного місяця [6, с. 66-72].

Ставка ПДВ у Данії становить 25 %. Декларація про сплату ПДВ подається щоквартально в податковий орган з відповідними документами не пізніше як за 10 днів до закінчення звітного періоду. За порушення законодавства про ПДВ до платників застосовуються значні штрафні санкції

У Швеції платники ПДВ, які мають обороти більші за визначену суму, повинні бути зареєстрованих у місцевих податкових органах як платники ПДВ (якщо оборот менший за визначену суму, то реєстрація необов'язкова). Звичайна ставка оподаткування становить 25 %. На деякі товари та послуги (наприклад, туризм) діє знижена ставка – 12 %, на періодичні видання – 6 % [43, с. 78].

Основна ставка ПДВ у Фінляндії становить 22 %. На деякі товари існують знижені ставки податку (на товари, які мають соціальне значення).

Ставка ПДВ у Норвегії становить 23 % обороту товарів та послуг, який підлягає оподаткуванню, причому у нього також включається експорт товарів. Від сплати ПДВ звільняється діяльність у галузі фінансів, освіта, страхові, медичні, деякі професійні послуги, а також певні операції з експорту товарів. Деякі види діяльності замість ПДВ оподатковуються іншим податком.

Прикладом невикористання у власній податковій системі податку на додану вартість є Сполучені Штати Америки. Там натомість використовується так званий податок з продажу або податок зі споживання, який сплачується не у федеральний, а у бюджети штатів. У деяких штатах він відсутній (застосовується в 44 штатах із 50). Ставка встановлюється у кожному штаті й коливається від 3 % – у штатах Колорадо та Вісконсін, до 8,25 % – у штаті Нью-Йорк. Особливістю цього податку є те, що він може розподілятися за кількома напрямками. Наприклад, одна частина податку сплачується у бюджет штату, а інша – у бюджет великих міст [49, с. 47-49].

Податкова політика Канади спрямована на зниження ставок оподаткування при розширенні бази оподаткування. Тому велике значення мають непрямі податки. Одним із таких податків є податок з продажів. Він має дві характерні

особливості: розповсюджується тільки на споживання і не стосується виробничого процесу, має більш широкую базу оподаткування.

Підсумовуючи вищесказане зауважимо, що вказані рекомендації щодо ПДВ у випадку обмеження їх межами подальшого посилення фіскальної спрямованості системи оподаткування в умовах економічної кризисної ситуації в Україні можуть лише тимчасово і неповно полегшити поповнення доходних статей державного бюджету, не вирішуючи, а лише поглиблюючи інші важливі проблеми економіки країни, перш за все – відсутність економічного зростання. По суті, це фіскальний шлях подальшого посилення ролі непрямих податків, копіюють досвід розвинених країн, в яких непрямі податки відіграють вирішальну роль у поповненні доходної частини державного бюджету (причому більшою мірою, ніж менше розвинута економіка тої чи іншої країни). Перехід на касовий метод у сучасних аномальних умовах економіки України з жорсткими монетариськими обмеженнями, дефіцитом платіжних засобів, з широким розповсюдженням неплатежів і знову відродженим бартером може лише посилити негативну дію ПДВ на підприємства.

РОЗДІЛ 2

ОЦІНКА ДОСЯГНУТОГО РІВНЯ НЕПРЯМОГО ОПОДАТКУВАННЯ АГРАРНИХ ПІДПРИЄМСТВ

2.1. Фінансово-економічна характеристика досліджуваного підприємства

Селянське (фермерське) господарство „Дослідне” Семенівського району Полтавської області (далі СФГ „Дослідне”), на матеріалах якого виконувалось дослідження є сільськогосподарським підприємством, яке має права юридичної особи, володіє відокремленим майном, від свого імені набуває майнові та особисті немайнові права, вступає в зобов’язання, орендує майно та землю, здійснює будь яку виробничу, комерційну, посередницьку та іншу господарську діяльність, що не суперечить чинному законодавству і Статуту, з метою одержання прибутку.

З метою проведення аналізу фінансового стану СФГ „Дослідне” слід розглянути сукупність показників, що характеризують: майновий стан, фінансову стійкість, ліквідність та платоспроможність, фінансові результати і рентабельність, ділову активність підприємства тощо, використовуючи інформацію з Фінансового звіту суб’єкта малого підприємництва (додатки: А, Б, В).

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

Дані табл. 2.1 свідчать про негативний момент в діяльності СФГ „Дослідне”, що полягає в погіршенні його фінансових результатів за період 2020 – 2021 рр. Так, величина чистого прибутку на підприємстві за цей період зменшилась більше ніж в три рази з 2437,9 тис. грн до 768,1 тис. грн. За наступні два роки ситуація кардинально змінилась в позитивну сторону, що підтверджує наявний значний приріст чистого прибутку – до рівня 14023,6 тис.

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

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

Як свідчать здійснені розрахунки рівень фінансової стійкості СФГ „Дослідне” за період 2020 – 2022 рр. загалом знижувався, однак залишається вищим встановленого нормативу. Так, коефіцієнт автономії, що характеризує можливості підприємства фінансувати свою діяльність за рахунок власних джерел, зменшився за останні три роки сукупно на 0,010 пункти і на кінець 2022 року становить 0,945. В той же час в протилежному напрямі за останні три роки змінювалось значення коефіцієнта концентрації залученого капіталу, і його значення на кінець 2022 р. – 0,055 свідчить про наявність незначної залежності діяльності підприємства від зовнішніх джерел фінансування (рис. 2.2, додаток Ж).

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

Розрахункові дані табл. 2.3 вказують на зміну типу фінансової стійкості СФГ „Дослідне”, яка в 2020 р. була абсолютною, у 2021 р. змінилась на нормально стійкість, а у 2022 р. – знову стала абсолютною.

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

Оцінка та виявлення ознак неплатоспроможності СФГ „Дослідне”,

2020 – 2022 рр., тис. грн

Показники	2020 р.	2021 р.	2022 р.	Відхилення (+,-) 2021 р від 2020 р.	Відхилення (+,-) 2022 р від 2021 р.
Довгострокові фінансові інвестиції	12,8	12,8	12,8	0	0
Поточні фінансові інвестиції	0	0	0	0	0
Грошові кошти та їх еквіваленти	393,7	745,7	4074,4	352,0	3328,7
Поточні зобов'язання	2246,7	7597,5	3455,5	5350,8	-4142
Показник поточної неплатоспроможності	1840,2	-6839	631,7	-4998,8	7470,7
Коефіцієнт покриття (Загальний коефіцієнт ліквідності)	12,184	4,821	12,532	-7,363	7,712
Коефіцієнт забезпечення власними засобами	0,918	0,793	0,920	-0,125	0,128
Чистий прибуток ("-" збиток)	2437,9	768,1	14023,6	-1669,8	13255,5

За досліджуваний період в СФГ „Дослідне” розвиваються позитивні тенденції. Як свідчать розрахунки табл. 2.4 на підприємстві за досліджувані 2020 – 2021 рр. мала місце критична неплатоспроможність, яка в 2022 р. перетворилась в поточну.

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

Дані табл. 2.5 підтверджують факт збільшення загальної величини капіталу СФГ „Дослідне” за період 2020 – 2021 рр. на 11626,7 тис. грн, або на 23,5 %. Даний приріст забезпечило виключно зростання розміру зобов'язань підприємства на 12254,6 тис. грн. За період наступних 2021 – 2022 рр. капітал

41

СФГ „Дослідне” продовжував зростати – приріст становив 2223,7 тис. грн, або на 3,6 %. На таке зростання пасивів підприємства, виключний вплив, на противагу минулому року, мало збільшення обсягів власного капіталу (на 13269,5 тис. грн, або 28,4 %), в той же час зобов’язання підприємства зменшилися аж на 11045,8 тис. грн, що у відносному виразі склало 76,2 %. Такі тенденції за останні три роки вплинули на протилежні зміни в структурі пасивів підприємства з загальною тенденцією до приросту частки власного капіталу і відповідного зростання питомої ваги зобов’язань, що посилює розвиток позитивної ситуації з загальним фінансовим станом на підприємстві.

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

Активи являють собою фінансово-економічні ресурси підприємств в різних видах для використання під час здійснення ними господарської діяльності, формуючись для досягнення конкретних цілей та втілення стратегії економічного розвитку та характеризуючи, при цьому, основу його економічного потенціалу. Загальновизнано, що активи підприємства повинні відповідати функціональному напрямку та обсягам його діяльності.

Згідно з П(С)БО 2 „Баланс” необоротними активами є всі активи, які не є оборотними. Таке визначення є складним для сприйняття, оскільки не можливо ідентифікувати конкретних ознак, які притаманні

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

Аналітичні дані табл. 2.6 вказують на наявність стабільних тенденцій зміни обсягів майна СФГ „Дослідне” за досліджуваний період. Так за 2020 –

2021 років загальна вартість майна підприємства збільшилась на 11656,7 тис. грн, або на 23,5 %. Таку тенденцію обумовило виключно в більшій мірі зростання обсягів оборотних активів – на третину (33,8 %), або 9253,7 тис. грн, тоді як необоротні активи за аналогічний період зросли лише на 2396,5 тис. грн (10,8 %). За наступні два роки темп приросту обсягів майна СФГ „Дослідне” суттєво уповільнився – зростання склало лише 2223,7 тис. грн, або 3,6 %. При цьому, наявні види активів мали абсолютно протилежний вплив на загальну зміну. Так, в абсолютному розмірі зростали оборотні активи, тоді як необоротні відповідно зменшувались. Протилежні темпи зміни обсягів окремих видів активів СФГ „Дослідне” обумовили зростання питомої ваги необоротних активів в складі майна підприємства, як в абсолютному (рис. 2.3), так і відносному виразах.



Рис. 2.3. Склад та динаміка окремих видів активів СФГ „Дослідне”, 2020 – 2022 рр.

Розрахунки, графічно відображені на рис. 2.3, свідчать про загальний обсяг необоротних активів СФГ „Дослідне” та динаміку його зміни за останні три роки. Необоротні активи, які є предметом дослідження даної

43

кваліфікаційної роботи представлені в балансі підприємства за рядом статей, зокрема: нематеріальні активи, незавершені капітальні інвестиції, основні засоби, довго-строкові фінансові інвестиції, довгострокова дебіторська заборгованість, відстрочені податкові активи, інші необоротні активи. Даний факт обумовлює необхідність подальшого дослідження в напрямку оцінки складових необоротних активів, що наявні на підприємстві в досліджуваному періоді (табл. 2.7).

Таблиця 2.7

Склад, структура та динаміка обсягів окремих видів необоротних активів СФГ „Дослідне” 2020 – 2022 рр.*

Необоротні активи	2020 р.		2021 р.		2022 р.		Відхилення (+,-), 2022 р. від 2020 р.	
	сума, тис. грн	питома вага, %	сума, тис. грн	питома вага, %	сума, тис. грн	питома вага, %	абсолютне, тис. грн	відносне, %
Нематеріальні активи	1,1	0,1	14,9	0,1	9,3	0,1	8,2	у 8,5 р.
Незавершені капітальні інвестиції	3225,1	14,6	3225,1	13,1	3225,1	16,0	0	0,0
Основні засоби	18767,3	84,6	21299,5	86,8	16849,4	83,7	-1917,9	-10,2
Довгострокові біологічні активи	143,0	0,6	0,0	0,0	0,0	0,0	-143	-100,0
Довгострокові фінансові інвестиції	12,8	0,1	12,8	0,1	12,8	0,1	0	0,0
Всього	22149,3	100,0	24552,3	100,0	20096,6	100,0	-2052,7	-9,3

*за залишковою вартістю станом на кінець року

Розрахунки, здійснені в табл. 2.7, вказують на негативну динаміку, як загального зменшення обсягів необоротних активів СФГ „Дослідне” за останні три роки, так і зниження їх основного складового елементу – основних засобів. Оцінюючи наявний склад необоротних активів слід зауважити, що при наявності досить суттєвої частки незавершених капітальних інвестицій і мізерних часток нематеріальних активів та довгострокових фінансових інвестицій домінуючі позиції займають основні засоби, що підтверджує рис. 2.4 (додаток Л).

Аналітичне вивчення функціонального складу необоротних активів, що

44

передбачало оцінку складу наявних їх елементів, підтверджує виняткова роль відводиться основним засобам. Стан і використання основних виробничих засобів є важливим фактором підвищення ефективної діяльності підприємства.

Процес оцінки та аналізу основних засобів, насамперед, включає оцінку їх наявності, складу та структури та рівня впливу на їх характеру і особливостей виробничого процесу, технології, рівня організації і котирування праці, методів організації виробництва тощо. Порівняння відносної зміни вартості основних засобів, дає підстави зробити висновки про загальну тенденцію зміни обсягів і структури основних засобів підприємства та доцільність існуючої структури (табл. 2.8).

Таблиця 2.8

Склад, структура та динаміка обсягів основних засобів СФГ „Дослідне”**2020 – 2022 рр., за залишковою вартістю, станом на кінець року**

Основні засоби	2020 р.		2021 р.		2022 р.		Відхилення (+,-), тис. грн	
	сума, тис. грн	питома вага, %	сума, тис. грн	питома вага, %	сума, тис. грн	питома вага, %	2021 р. від 2020 р.	2022 р. від 2021 р.
Будинки, споруди та передавальні пристрої	2702,5	14,4	2747,6	12,9	1836,6	10,9	45,1	-911,0
Машини і обладнання	8313,9	44,3	9009,7	42,3	6975,7	41,4	695,8	-2034,0
Транспортні засоби	7338,0	39,1	9031,0	42,4	7683,3	45,6	1693	-1347,7
Інструменти, прилади, інвентар	394,1	2,1	489,9	2,3	353,8	2,1	95,8	-136,1
Інші основні засоби	18,8	0,1	21,3	0,1	16,8	0,1	2,5	-4,5
Всього	18767,3	100,0	21299,5	100,0	16849,4	100,0	2532,2	-4450,1

Аналітичні розрахунки, здійснені в табл. 2.8 дають підставу говорити про той факт, що за досліджуваний період в СФГ „Дослідне” залишки основних засобів змінювались по різному, що доводить збільшення їх загальної вартості за 2020 – 2021 рр. на 2532,2 тис. грн, тоді як за наступні два роки вони зменшились на 4450,1 тис. грн. Даний негативний факт, пояснюється досить

нестабільним розвитком підприємства і, як наслідок, одночасним зменшенням за останні два роки всіх наявних видів основних засобів, в першу чергу, вартості машин і обладнання та транспортних засобів. В той же час, практично різні темпи зміни обсягів окремих видів основних засобів СФГ „Дослідне” обумовили структурні зміни в їх складі. Підтвердженням даних змін, а також іншого руху в складі основних засобів є рис. 2.5. (додаток М).

Дослідження стану основних засобів доцільно здійснювати на підставі аналітичної оцінки групи показників: коефіцієнт зносу основних засобів, коефіцієнт придатності основних засобів, коефіцієнт оновлення основних засобів, коефіцієнт вибуття основних засобів, коефіцієнт надходження основних засобів (табл. 2.9, додаток Н). Динаміку зміни, описаних вище показників в досліджуваному підприємстві за трьохрічний період проаналізовано в табл. 2.10 (додаток П).

Аналіз даних табл. 2.10 свідчать, що у СФГ „Дослідне” відбулося ряд змін в стані основних засобів. Зокрема, ступінь оновлення основних засобів за досліджуваний період знизився з 7,3 % в 2020 р. до 1,8 % в 2021 р. Поряд з цим слід відмітити практичне переважання обсягів основних засобів, що надійшли на підприємство над тим, що вибули за досліджуваний період. Загалом, придатними для використання на кінець 2022 року є 35,6 % основних засобів СФГ „Дослідне”, що на 14,1 % нижче відповідного показника 2020 року, коли придатними були 49,7 % основних засобів. Основною причиною, що обумовлює такі зміни є, в першу чергу, значне зростання темпів зношення основних засобів.

Поряд із показниками функціонального стану виділяють ряд показників, що характеризують забезпеченість підприємства основними засобами. Це, зокрема: фондомісткість; фондоозброєність; фондозабезпеченість; коефіцієнт реальної вартості основних виробничих засобів у майні підприємства (табл. 2.11).

Таблиця 2.11

Динаміка показників забезпеченості основними засобами

СФГ „Дослідне”, 2020 – 2022 рр.

Показники	2020 р.	2021 р.	2022 р.	Відхилення (+;-), тис. грн	
				2021 р. від 2020 р.	2022 р. від 2021 р.
1	2	3	4	5	6
Середньорічна вартість майна, тис. грн	49522,2	61178,9	63402,6	11656,7	2223,7
Середньорічна вартість основних засобів (по залишковій вартості), тис. грн	18774,7	21299,5	19849,4	2524,8	-1450,1
Вартість виробленої продукції, тис. грн	40594,0	35304,7	40578,6	-5289,3	5273,9
Середньооблікова чисельність найманих працівників, чол	214	248	261	+34	+13
Площа сільськогосподарських угідь, га	5742	5911	6014	+169	+103
Фондомісткість, грн	0,46	0,60	0,49	0,14	-0,11
Фондоозброєність, тис. грн/чол	87,7	85,9	76,1	-1,8	-9,8
Фондозабезпеченість, тис. грн/га	3,3	3,6	3,3	0,3	-0,3
Коефіцієнт реальної вартості ОСНОВНИХ засобів у майні	0,379	0,348	0,313	-0,031	-0,035

Результати проведених в табл. 2.11 розрахунків дають підстави свідчити, що рівень фондомісткості у СФГ „Дослідне” збільшився у 2022 році порівняно з 2020 роком на 0,03 пункти, з 0,46 грн до 0,49 грн на кожен гривню виробленої продукції.

Причиною, що обумовлює такі зміни є, факт одночасного зростання за період 2020 – 2022 рр. загальної вартості виробленої підприємством продукції та зменшення середньорічної вартості його основних засобів. Одночасно слід відмітити факт негативної тенденції зміни рівня фондоозброєності підприємства, який за період 2020 – 2022 рр. зменшився з 87,7 тис. грн до 76,1 тис. грн в розрахунку на одного працюючого, що пояснюється збільшенням в 2021 і 2022 рр. чисельності найманих працівників СФГ „Дослідне”. Ті ж тенденції зміни величини основних засобів, при загалом, незначним чином,

зростаючій за 2020 – 2022 рр. площі сільськогосподарських угідь обумовили загальне зростання рівня фондозабезпеченості підприємства за 2020 – 2021 рр. з 3,3 тис. грн на кожний гектар сільськогосподарських угідь у 2020 р. до 3,6 тис грн на 1 га. в 2021 р. зменшенням у 2022 р. знову до рівня 3,3 тис. грн. Наочно зроблені висновки графічно відображає рис. 2.6 (додаток Р).

Загалом з вище зазначеного можна зробити наступні висновки, що підприємство має досить стабільну структуру основних засобів, в якій домінуючу роль мають машини та обладнання та транспортні засоби. В той же час, проблема формування оптимального співвідношення показників стану та забезпеченості основними засобами не перестає бути актуальною.

2.2. Фінансовий механізм справляння податку на додану вартість сільськогосподарськими товаровиробниками

В загальній системі непрямого оподаткування особливе місце займає податок на додану вартість (далі – ПДВ). Податок на додану вартість має високу ефективність з фіскальної точки зору. Широка база оподаткування, яка включає не тільки товари, але й роботу і послуги. Сприяє вагомому зростанню доходів держави від цього податку. Вилучення податку на всіх етапах руху товарів сприяє рівномірному розподілу податкового тягаря між усіма суб'єктами підприємницької діяльності. Універсальні, тобто єдині, ставки полегшують як обчислення податку безпосередньо для платників, так і контроль державних податкових органів за дотриманням платіжної дисципліни.

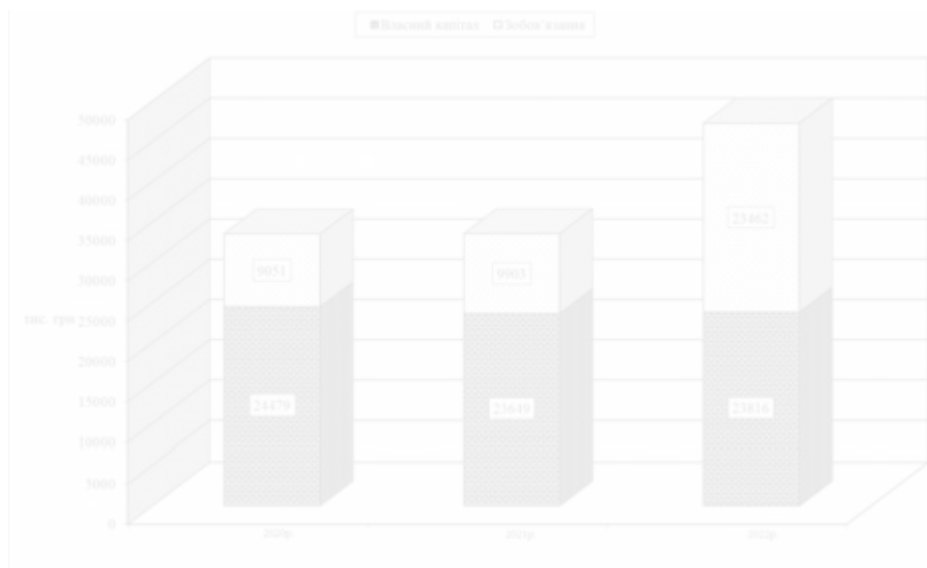


Рис. 2.4. Склад та динаміка окремих видів пасивів капітал СФГ „Дослідне”, 2020 – 2022 рр.

В той же час, податок на додану вартість— один із найбільш проблемних податків у податковій системі України. Це пов'язані перш за все із методикою його нарахування і сплати, яка дозволяє державі з одного боку наповнювати дохідну частину свого бюджету, але водночас мати корупційну складову в частині бюджетної заборгованості перед платниками податку, ухилення останніх від сплати у тому числі за рахунок неузгодженості нормативно-правових актів, роз'яснень контролюючих та судових органів, численних змін та непослідовної податкової політики держави в частині адміністрування ПДВ і недосконалого податкового обліку платників податку.

В Україні податок на додану вартість був введений в дію 1 січня 1992 року Законом „Про податок на добавлену вартість” від 20.12. 1991 р. Закон діяв лише до червня 1993 року – і був замінений декретом КМУ „Про податок на добавлену вартість” від 26.12. 1992 р. Згодом, 03.04. 1997 р. було прийнято Закон України „Про податок на додану вартість”, він набув чинності 01.07. 1997 р.

Прийняття Податкового кодексу України не вирішило вищевказаних проблем. Крім того, до ПКУ й надалі вносяться численні зміни, приймаються окремі нормативні акти, порушуючи принцип стабільності, на якому повинно ґрунтуватися податкове законодавство. Винятком не став і 2015 рік, в якому було запроваджено систему електронного адміністрування ПДВ, яка на думку платників податку, не тільки ускладнила роботу бухгалтерів, а й дозволила вивести значну кількість обігових коштів з обороту підприємства, наповнивши таким чином дохідну частину державного бюджету.

Починаючи з 2011 року механізм справляння податку на додану вартість регламентується нормами Податкового кодексу, у відповідності до якого платниками цього податку є:

- 1) будь-яка особа, що провадить або планує провадити господарську діяльність і реєструється за своїм добровільним рішенням як платник податку;
- 2) будь-яка особа, що зареєстрована або підлягає реєстрації як платник податку;
- 3) будь-яка особа, що ввозить товари на митну територію України в обсягах, які підлягають оподаткуванню, та на яку покладається відповідальність за сплату податків у разі переміщення товарів через митний кордон України відповідно до Митного кодексу України тощо.

При цьому слід зазначити, що вимогою для реєстрації платника ПДВ є наявність загальної суми від здійснення операцій з постачання товарів /ПОСЛУГ, що підлягають оподаткуванню, у тому числі з використанням локальної або глобальної комп'ютерної мережі, нарахована (сплачена) такою особою протягом останніх 12 календарних місяців, сукупно перевищує 1000000 гривень (без урахування податку на додану вартість), така особа зобов'язана зареєструватися як платник податку у контролюючому органі за своїм місцезнаходженням (місцем проживання), крім особи, яка є платником єдиного податку першої – третьої групи.

Врахування положень чинного законодавства передбачає визначення об'єкта оподаткування шляхом оцінки господарських операцій здійснюваних

платником ПДВ (рис. 2.5).

Визначення об'єкту оподаткування є передумовою встановлення бази для обчислення ПДВ.

Базою оподаткування вироблених на митній території України чи ввезених на митну територію України товарів є договірна (контрактна) вартість, але не менша митної вартості цих товарів, визначеної відповідно до Митного кодексу України, з урахуванням мита та акцизного податку, що підлягають сплаті, за винятком податку на додану вартість, що включаються до ціни товарів/послуг згідно із законом.

Невід'ємним елементом механізму справляння податку на додану вартість є його ставки, які встановлюються у відсотках від бази оподаткування в таких розмірах: 20 відсотків, 7 відсотків та 0 відсотків.

Справляння податку на додану вартість передбачає використання цілої системи пільг, що поділяється на дві групи:

- перелік операцій, що оподатковуються за пільговою ставкою (0 відсотків);
- перелік операцій, що звільнені від оподаткування.

Суми податку на додану вартість, що підлягають сплаті до бюджету або відшкодуванню з бюджету, визначаються як різниця між загальною сумою податкових зобов'язань, що виникли у зв'язку з будь-яким продажем товарів (робіт, послуг) протягом звітного періоду, та сумою податкового кредиту звітного періоду.



Рис. 2.5. Законодавчий механізм формування об'єкта оподаткування податком на додану вартість

У строки, передбачені законом для відповідного податкового періоду,

платник податку подає органу державної податкової служби за місцем свого знаходження Податкову декларацію незалежно від того, виникло у цьому періоді податкове зобов'язання чи ні.

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

У відповідності до діючого з 2011 р. Податкового кодексу України резидент, який провадить підприємницьку діяльність у сфері сільського і лісового господарства та рибальства може обрати спеціальний режим оподаткування.

Критерієм, який надає право використовувати спеціальний режим оподаткування – є постачання вироблених (наданих) ним сільськогосподарських товарів (послуг) на власних або орендованих виробничих потужностях, а також на давальницьких умовах, в якій питома вага вартості сільськогосподарських товарів, послуг становить не менш як 75 відсотків вартості всіх товарів, послуг, поставлених протягом попередніх 12 послідовних звітних податкових періодів сукупно. Відповідний критерій встановлюється розрахунково на підстав даних бухгалтерського обліку потенційного учасника спец режиму шляхом складання розрахунку питомої ваги вартості сільськогосподарських товарів/послуг до вартості всіх товарів/послуг.

В СФГ „Дослідне” станом на початок 2020 р. даний показник був рівний 94,8 %.

Основний аргумент за вибір спеціального режиму оподаткування полягає в тому, що сума податку на додану вартість, нарахована сільськогосподарським підприємством на вартість поставлених ним сільськогосподарських товарів, послуг, не підлягає сплаті до бюджету та повністю залишається в розпорядженні такого сільськогосподарського підприємства для відшкодування

суми податку, сплаченої (нарахованої) постачальнику на вартість виробничих факторів, за рахунок яких сформовано податковий кредит, а за наявності залишку такої суми податку – для інших виробничих цілей. Зазначені суми податку на додану вартість акумулюються сільськогосподарськими підприємствами на спеціальних рахунках, відкритих в установах банків у порядку, затвердженому Кабінетом Міністрів України.

Якщо сума податку на додану вартість, сплачена (нарахована) сільськогосподарським підприємством постачальнику на вартість придбаних виробничих факторів, перевищує суму податку, нараховану за операціями з постачання сільськогосподарських товарів, послуг, то різниця між такими сумами не підлягає бюджетному відшкодуванню. При цьому, слід звернути увагу на той факт, що платник податку, який придбаває сільськогосподарські товари, послуги в сільськогосподарського підприємства, яке використовує спеціальний режим оподаткування, має право збільшити податковий кредит на суму сплаченого (нарахованого) податку в загальному порядку.

Для отримання свідоцтва про реєстрацію як суб'єкта спеціального режиму оподаткування сільськогосподарське підприємство реєструється у відповідному органі державної фіскальної служби з дотриманням правил та у строки, що визначені для реєстрації платників податку на додану вартість.

У свідоцтві про реєстрацію сільськогосподарського підприємства як суб'єкта спеціального режиму оподаткування, крім відомостей, передбачених у свідоцтві про реєстрацію платника податку на додану вартість на загальних підставах, повинен міститися перелік видів діяльності такого сільськогосподарського підприємства.

Сільськогосподарське підприємство – суб'єкт спеціального режиму оподаткування подає податкову декларацію (скорочену) у строки та в порядку, що встановлені для інших платників податку.

Сільськогосподарське підприємство – суб'єкт спеціального режиму оподаткування здійснює оподаткування операцій з продажу (постачання) сільськогосподарської продукції за ставкою 20 %.

При цьому зазначимо, що до ведення в дію Податкового кодексу України досліджуване СФГ „Дослідне” керувалося нормами Закону України „Про податок на додану вартість”, який разом з іншими нормативними актами теж передбачав функціонування специфічного режиму оподаткування ПДВ сільськогосподарських товаровиробників. Основні аспекти якого зводились, по-перше, до того, що згідно переліку видів економічної діяльності господарських суб’єктів (як фізичних так і юридичних осіб, незалежно від організаційно-правової форми та форми власності), до галузі сільського господарства віднесено такі види діяльності як рослинництво, тваринництво, вирощування культур у поєднанні з тваринництвом (змішане сільське господарство), надання послуг у галузях рослинництва і тваринництва.

При цьому, не підлягали сплаті до бюджету і залишаються у розпорядженні сільськогосподарських підприємств суми податку на додану вартість, які нараховуються сільськогосподарськими товаровиробниками – платниками податку на додану вартість при здійсненні операцій з продажу товарів (робіт, послуг) власного виробництва, включаючи продукцію, виготовлену на давальницьких умовах із власної сільськогосподарської сировини. До власного виробництва відносяться не тільки товари (роботи, послуги), що мають чітко виражену сільськогосподарську направленість, це можуть бути і послуги по передачі власного майна в оренду.

Загалом, варто зауважити те, що операції, за якими суми податку на додану вартість до бюджету не сплачуються, мають відобразитися сільськогосподарськими підприємствами в окремій податковій декларації. Тому розрахунки з ПДВ у сільськогосподарських підприємствах, зокрема в СФГ „Дослідне” в період дії спеціального режиму оподаткування передбачали формування двох типів Податкових декларацій з ПДВ: Податкової декларації з податку на додану вартість (загальної) (додатки: Ж, З) та Податкової декларації з податку на додану вартість (спеціальний режим оподаткування діяльності у сфері сільського господарства) (додаток И)

Описаний вище спеціальний режим оподаткування діяльності у сфері

сільського господарства, яким користувалось і СФГ „Дослідне” діяв до кінця 2016 р. Починаючи з 2017 року на зміну йому запроваджено механізм Державної підтримки виробників окремих видів сільськогосподарської продукції, що реалізується у вигляді бюджетних дотацій для розвитку сільськогосподарських товаровиробників та стимулювання виробництва сільськогосподарської продукції.

Сільськогосподарський товаровиробник, основною діяльністю якого є постачання сільськогосподарських товарів, вироблених ним на власних або орендованих основних засобах, причому питома вага вартості сільськогосподарських товарів становить не менше 75 відсотків вартості всіх товарів, поставлених ним протягом попередніх 12 послідовних звітних ПОДАТКОВИХ періодів сукупно, який має право на бюджетну дотацію для розвитку сільськогосподарських товаровиробників та стимулювання виробництва сільськогосподарської продукції після його внесення контролюючим органом до Реєстру отримувачів бюджетної дотації.

Ця норма діє з урахуванням того, що: а) для новоутвореного сільськогосподарського товаровиробника, зареєстрованого як суб'єкт господарювання, який провадить господарську діяльність менш як 12 календарних місяців, питома вага сільськогосподарських товарів розраховується за результатами кожного окремого звітного періоду; б) з метою розрахунку питомої ваги сільськогосподарських товарів до складу основної діяльності сільськогосподарського товаровиробника не включаються оподатковувані операції з постачання основних засобів, що перебували у складі його основних засобів не менше 12 послідовних звітних періодів сукупно, якщо такі операції не були постійними і не становили окремої підприємницької діяльності; в) сільськогосподарський товаровиробник, внесений до Реєстру отримувачів бюджетної дотації, щомісячно подає контролюючому органу додаток до [податкової декларації з податку на додану вартість](#) .

Сільськогосподарський товаровиробник для внесення до Реєстру отримувачів бюджетної дотації подає до контролюючого органу за місцем

свого обліку як платника податку на додану вартість заяву за формою, встановленою центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову та бюджетну політику. Заява про внесення до Реєстру отримувачів бюджетної дотації подається безпосередньо керівником або представником сільськогосподарського товаровиробника з обов'язковим документальним підтвердженням особи та її повноважень.

У заяві зазначаються підстави для внесення сільськогосподарського товаровиробника до Реєстру отримувачів бюджетної дотації та перелік видів діяльності такого сільськогосподарського товаровиробника, здійснення яких дає право на отримання бюджетної дотації.

Право на отримання бюджетної дотації мають сільськогосподарські товаровиробники, які здійснюють такі види діяльності: вирощування овочів і баштанних культур, коренеплодів і бульбоплодів у частині: вирощування листкових і стеблових овочів; вирощування коренеплідних, цибулинних і бульбоплідних овочів; вирощування грибів і трюфелів; вирощування цукрового буряку; вирощування інших овочів; вирощування коренеплідних і бульбоплідних культур, таких як: картопля; солодка картопля; маніок; ямс; інші коренеплідні та бульбоплідні культури; вирощування винограду; вирощування зерняткових і кісточкових фруктів; вирощування ягід, горіхів та інших фруктів; розведення великої рогатої худоби молочних порід; розведення іншої великої рогатої худоби та буйволів; розведення коней та інших тварин родини конячих; розведення овець і кіз; розведення свиней; розведення свійської птиці; розведення інших тварин; одержання шкур хутрових сільськогосподарських тварин, шкіри плазунів і птахів у результаті діяльності з їх розведення на фермах; діяльності ферм із розведення хробаків, равликів, молюсків тощо; розведення шовкопряда, одержування коконів шовкопряда; бджільництва, одержування меду та бджолиного воску; вирощування тютюну; виробництво м'яса; виробництва свіжого, охолодженого або замороженого м'яса в тушах; виробництва свіжого, охолодженого або замороженого м'яса у відрубках; одержування щипаної вовни; одержування щетини свиней; виробництво м'яса

свійської птиці; перероблення молока, виробництво масла та сиру; виробництво інших харчових продуктів.

Порядок ведення та форма Реєстру отримувачів бюджетної дотації, а також порядок надання відповідної інформації центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну податкову та митну політику, та **ЦЕНТРАЛЬНИМ** органом виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері казначейського обслуговування бюджетних коштів, затверджуються Кабінетом Міністрів України. За бюджетною програмою центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну аграрну політику, на підставі даних Реєстру отримувачів бюджетної дотації та інформації центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну **ПОДАТКОВУ** та митну політику, органи, що здійснюють казначейське обслуговування бюджетних коштів, в автоматичному режимі здійснюють розподіл такої дотації між отримувачами.

Виходячи з таких змін починаючи з 2017 року сільськогосподарські підприємства, зокрема СФГ „Дослідне” подають до фіскальних органів лише загальну Податкову декларацію з ПДВ.

За даними Податкової декларації з податку на додану вартість (спеціальний режим оподаткування діяльності у сфері сільського господарства) проаналізуємо нарахування сум податку на додану вартість в СФГ „Дослідне” у 2020 р. в розрізі місяців – табл. 2.8.

58

Таблиця 2.8

Динаміка розрахунків СФГ „Дослідне” по Податковій декларації з податку на додану вартість (спеціальний режим оподаткування діяльності у сфері сільського господарства), 2020 р., грн

Період	2020 р.		
	Податкове зобов'язання	Податковий кредит	Узгоджена сума ПДВ (+,-)*
1	2	3	4
Січень	320548	687900	-367352
Лютий	687005	874520	-187515
Березень	754120	720054	+34066
Квітень	987500	594220	+393280
Травень	1854700	1000598	+854102
Червень	1875222	871568	+1003654
Липень	1954423	687658	+1266765
Серпень	3871000	1450666	+2420334
Вересень	3510268	1128850	+2381418
Жовтень	2980005	840233	+2139772
Листопад	2478500	1756000	+722500
Грудень	2241179	2282409	-41230
Всього за рік	23514470	12894676	+10619794

*сума податкового зобов'язання з ПДВ, що залишається в розпорядженні підприємства і зараховується на особовий рахунок; -сума податкового кредиту з ПДВ, що не відшкодовується з бюджету

Результати розрахунків здійснені в табл. 2.8 свідчать проте, що в досліджуваному періоді дії у СФГ „Дослідне” спеціального режиму оподаткування ПДВ діяльності у сфері сільського господарства даний режим надавав для підприємства очевидні фінансові вигоди. Так, за 2016 р. лише в трьох місяцях мав місце невідшкодований, зважаючи на умови спецрежиму, податковий кредит. Загалом за рік на особовому рахунку підприємства було акумульовано 10619794 грн.

Аналізуючи розрахунки СФГ „Дослідне” по ПДВ в межах даного спецрежиму в розрізі місяців року слід вказати на наявність чітко окресленого впливу сезонного фактору в домінуючій у досліджуваному підприємстві

рослинницькій галузі. Наочно зроблений висновок доповнює рис. 2.6.

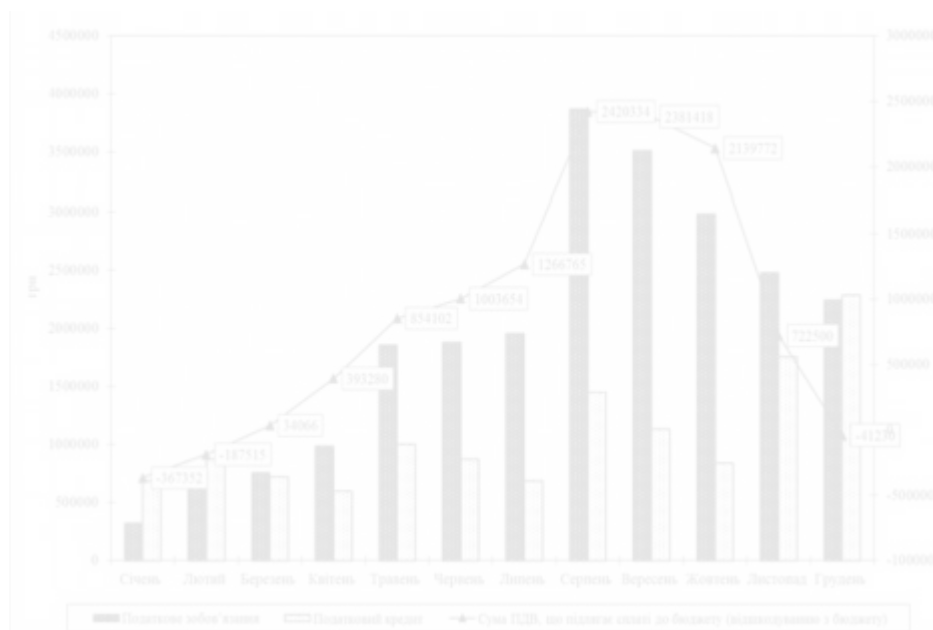


Рис. 2.6. Динаміка розрахунків СФГ „Дослідне” по ПДВ в рамках спеціального режиму оподаткування діяльності у сфері сільського господарства, 2020 р.

Наведений рис. 2.6. наочно доводить зроблені вище висновки про загальне переважання податкових зобов'язань над податковим кредитом та ВПЛИВ сезонного фактору.

За податковою декларацією з податку на додану вартість (загальною) СФГ „Дослідне” у 2020 р. сплачувало ПДВ та при наявності позитивної різниці між сумами податкових зобов'язань і податкового кредиту перераховує позитивну суму податку до бюджету.

Відміна починаючи з 2021 року спеціального режиму оподаткування ПДВ діяльності у сфері сільського господарства обумовило той факт, що СФГ „Дослідне” формувало лише податкову декларацію з податку на додану вартість (загальну).

Далі проаналізуємо розрахунки досліджуваного підприємства з фіскальними органами по ПДВ за 2021 – 2022 рр в розрізі місяців (табл. 2.9).

60

Таблиця 2.9

**Динаміка розрахунків СФГ „Дослідне” по Податковій декларації з
податку на додану вартість (загальній), 2021 – 2022 рр., грн**

Період	Податкове зобов'язання	Податковий кредит	Узгоджена сума ПДВ (+,-)	Темп зміни (+,-) узгодженої суми ПДВ, абсолютний, грн	Темп зміни (+,-) узгодженої суми ПДВ, відносний, %
1	2	3	4	5	6
2021 р.					
Січень	1693574	1708961	-15387	X	X
Лютий	1903797	1891561	12236	+27623	-
Березень	1861658	1798912	62746	+50510	+412,8
Квітень 3510220	3481580	28640	-34106	-54,3	
Травень	2519733	2628692	108959	+80319	+280,4
Червень 3395930	3303289	92641	-16318	-15,0	
Липень	4282057	4219033	63024	-29617	-32,0
Серпень 2301182	2245277	55905	-7119	-11,3	
Вересень	3058368	3012212	46156	-9749	-17,4
Жовтень 3283111	3240980	42131	-4025	-8,7	
Листопад	1872372	2114173	-241801	-283932	-
Грудень	2278498	2278119	379	+242180	-
Всього за рік	31960500	31922789	255629	X	X
2022 р.					
Січень	1987456	2014568	-27112	X	X
Лютий	2245587	2357840	-112253	-85141	314,0
Березень	2154463	1897755	256708	368961	-328,7
Квітень	4012558	3645782	366776	110068	42,9
Травень	4255987	3987700	268287	-98489	-26,9
Червень	3654780	3001250	653530	385243	143,6
Липень	4978560	4155570	822990	169460	25,9
Серпень	5478800	5144568	334232	-488758	-59,4
Вересень	3020444	3014260	6184	-328048	-98,1
Жовтень	4012556	4020444	-7888	-14072	-227,6
Листопад	2789500	2714478	75022	82910	-1051,1
Грудень	2857699	3047450	-189751	-264773	-352,9
Всього за рік	41448390	39001665	2446725	X	X
Відхилення (+,-)					
2022 р. від 2021 р. абсолютне, грн	+9487890	+7078876	+2191096	X	X
відносне, %	629,7	622,2	в 9,6 р.	X	X

Розрахунки здійснені в табл. 2.9 свідчать про загальнорічне переважання в 2021 р. сумарного розміру податкових зобов'язань СФГ „Дослідне” з ПДВ над величиною його податкового кредиту. Як наслідок загальна узгоджена сума

61

ПДВ на підприємстві являє собою 255629 грн податку на додану вартість, який був сплачений до бюджету. За наступний рік дана тенденція зберіглась, однак **ОБСЯГИ** податкового зобов'язання, податкового кредиту і, як наслідок, узгодженої суми ПДВ значно зросли. Так величина суми податкового зобов'язання СФГ „Дослідне” за наслідками 2022 р. зросла в порівнянні з **МИНУЛИМ** роком майже в десять раз, або на 2191096 грн.

Аналізуючи розрахунки СФГ „Дослідне” з бюджетом по ПДВ в розрізі місяців слід вказати на відсутність якихось стабільних тенденцій. Так, у 2021 податковий кредит на підприємстві мав місце лише у двох місяцях – січні та листопаді, в решті місяців 2021 року на підприємстві виникали податкові зобов'язання, схожою була й ситуація й у 2022 р., що наочно засвідчує рис. 2.8.



Рис. 2.8. Динаміка розрахунків по ПДВ СФГ „Дослідне” в розрізі місяців 2022 р.

Рис. 2.8 наочно доводить факт стабільних тенденцій щодо стану розрахунків по ПДВ на підприємстві протягом року. Застосований статистичний прийом – аналітичне вирівнювання дає підстави свідчити про

62

загальне зростання середньомісячного розміру податкових зобов'язань СФГ „Дослідне” по податку на додану вартість – на 96175,49 грн щомісяця. В той же час, даний рисунок свідчить про те, що темп середньомісячного зростання протягом 2022 р у СФГ „Дослідне” величини податкового кредиту з ПДВ був вищим ніж аналогічні зміни податкових зобов'язань – щомісяця по 108033,50 грн.

Підсумовуючи здійснене дослідження слід наголосити на визначальній ролі податку на додану вартість як одного з основних бюджетоутворюючих податків. Механізм справляння ПДВ характеризується низкою недоліків, потребує удосконалення порядок його обчислення і сплати, визначення розміру ставок, вирішення проблем бюджетного відшкодування.

2.3. Сучасна практика нарахування і сплати на підприємстві акцизного податку та мита

З огляду на те, що підприємство СФГ „Дослідне” не є виробником підакцизної продукції та не займалося в аналізованій період зовнішньоекономічною діяльністю, розглянемо механізм нарахування та сплати акцизного податку та мита на загальних підставах.

Відповідно до діючого Податкового кодексу України акцизний податок обчислюється:

1) у твердих ставках у гривнях або в євро з одиниці реалізованих (переданих, ввезених в Україну) товарів;

2) за ставками у відсотках до обороту з реалізації (передачі):

Акцизний податок, обчислений у євро, з товарів (продукції), що вироблені і реалізуються в Україні, сплачується у валюті України за валютним курсомі НБУ, що діє на перший день кварталу, в якому здійснюється реалізація товару (продукції), і залишається незмінним протягом кварталу.

Основною особливістю методики розрахунку акцизного податку за твердими ставками є те, що на розмір податку абсолютно не впливає вартість

товару (митна вартість у випадку імпорту). При визначенні митної вартості іноземна валюта перераховується в національну валюту України за курсом Національного банку України, що діє на день подання митної декларації.

Акцизний податок від реалізації підакцизних товарів громадянами, котрі займаються підприємницькою діяльністю, утримується в джерела виплати доходів.

Платники акцизного податку включають його суми до валового доходу в момент нарахування або сплати покупцем. Це значить, що у продавця валовий дохід виникає або при одержанні оплати, до якої увійшов акциз, або при відвантаженні товару, у вартості якого міститься цей податок. Такий механізм відповідає загальному порядку визначення валових доходів і витрат. Акцизний податок відноситься до витрат платника або в момент фактичного внесення до бюджету, або при нарахуванні податкових зобов'язань.

Механізм справляння акцизного податку має низку особливостей. Вони визначені як щодо платників, так і щодо товарів, які оподатковуються. Так, однією з особливостей є те, що процес справляння акцизного збору передбачає можливість видачі платником податкового векселя.

Згідно законодавства податковий вексель – це простий вексель, авальований банком, що видається суб'єктом підприємницької діяльності – виробником підакцизної продукції у разі отримання етилового спирту і підтверджує його зобов'язання сплатити своєчасно суму акцизного податку. Зазначимо, що можливість сплати акцизного збору шляхом видачі векселя дозволяється лише суб'єктам підприємницької діяльності, які одержують етиловий спирт для подальшої переробки його на підакцизну продукцію. Даний захід спрямований на підтримку вітчизняних виробників алкогольних напоїв, адже переважна більшість платників, які належать до вищезазначеної категорії – це лікєро-горілчані підприємства.

Слід зазначити, що особливість імпортного акцизного податку в тому, що він сплачується раніше, ніж підакцизний товар буде продано. Це означає, що сума акцизного податку, сплаченого під час оформлення вантажної митної

декларації просто додається до первинної вартості товару, що ввозиться. В подальшому при продажі такого товару акцизний податок в ціні не виокремлюється, а отже, на всю суму реалізації у імпортера виникає валовий дохід. Крім того, при сплаті імпортного акцизного податку у підприємства виникають витрати на суму такого акцизного податку.

Після перерахування акцизного податку на спеціальний рахунок митниці, акцизний податок вважається сплаченим. Це означає, що окремо обмін суми акцизного збору в ціні продажу імпортер може не вести, оскільки зобов'язання щодо сплати акцизного збору він уже виконав. Це не стосується акцизного податку при ввезенні товарів, що підлягають маркуванню акцизними марками (алкоголь, тютюн), який сплачується до Державного бюджету, а не на спеціальні рахунки митниці.

Суми акцизного податку, що підлягають сплаті, визначаються платниками самостійно відповідно до чинного законодавства і сплачуються до бюджету. Платники акцизного податку складають щомісячно не пізніше 20 числа місяця, наступного за звітним, до органів ДФС за місцем реєстрації Декларації акцизного податку. Дані, наведені в Декларації, повинні підтверджуватись первинними документами, даними бухгалтерського обліку.

Сплата акцизного податку суб'єктами підприємницької діяльності, громадянами України, іноземними громадянами та особами без громадянства які ввозять (пересилають) предмети (товари) на митну територію України, здійснюється одночасно зі сплатою інших митних платежів, тобто до або під час подання митної декларації (проведення митних процедур). Платники, які імпортують підакцизні товари, в обов'язковому порядку при перетині митного кордону їх декларують і подають органам митного контролю декларацію в двох примірниках, один з яких цими органами надсилається до податкових адміністрацій за місцем розміщення суб'єктів підприємницької діяльності для справляння акцизного податку. Ця норма зі сплати акцизного податку не поширюється на алкогольні напої та тютюнові вироби, сплата акцизного податку за якими здійснюється безпосередньо до Державного бюджету України

при придбанні акцизних марок у їх продавця.

Суб'єкти підприємницької діяльності, які відповідно до законодавства набули статусу податкового агента і ввезли (імпортували) на митну територію України підакцизні товари (продукцію) без сплати акцизного податку, **перераховують** до бюджету акцизний податок протягом 7 календарних днів, наступних за датою продажу (відчуження) підакцизного товару (продукції), та не пізніше 20 числа місяця, наступного за звітним, подають до органів державної податкової служби щомісячний звіт за встановленою формою.

Суми акцизного податку із ввезених на територію України товарів **зараховуються до державного бюджету, а з товарів, вироблених в Україні,** – до місцевого бюджету за місцем виробництва їх і до державного бюджету у співвідношеннях, встановлених Верховною Радою України. При цьому зараховуються суми акцизного збору до державного бюджету відповідно до закону України на поточний рік.

Суми акцизного податку з імпортованих товарів платники перераховують на **ДЕПОЗИТНИЙ** рахунок митних органів до або під час подання ввізної митної декларації.

Митні органи протягом одного банківського дня з дати оформлення **ВВІЗНОЇ** митної декларації перераховують їх до державного бюджету.

Контроль за сплатою акцизного податку на території України здійснюється державними податковими інспекціями, які організують роботу щодо виготовлення марок акцизного податку, їх зберігання і продажу, контролюють своєчасність подання платниками розрахунків акцизного податку, ведуть облік та складають звіти про його надходження до відповідного бюджету, здійснюють реєстрацію імпортерів, видають посвідчення за встановленою формою на право ввезення в Україну підакцизних товарів.

Мито сплачується в національній валюті України за встановленими ставками, виходячи з митної вартості товару.

Митна вартість – це ціна товару, яка фактично сплачена або підлягає сплаті на момент перетину митного кордону України. До митної вартості

включається ціна товару, зазначена в рахунку-фактурі, а також такі фактичні витрати, якщо їх не включено до рахунку-фактури: на транспортування, навантаження, розвантаження та страхування до пункту перетину митного кордону; комісійні та брокерські; плата за використання об'єктів інтелектуальної власності, що належить до даних товарів і яка повинна бути оплачена як умова їх ввезення (вивезення).

Порядок оплати і ставки мита визначаються Єдиним митним тарифом України. Згідно з законодавством, Єдиний митний тариф – це систематизований звід ставок мита, яким обкладаються товари та інші предмети, ідо ввозяться на митну територію України або вивозяться за межі цієї території. Єдиний митний тариф базується на міжнародних визнаних нормах і розвивається в напрямку максимальної відповідальності до загальноприйнятих у міжнародній практиці принципів і правил митної справи.

Ставки Єдиного митного тарифу є єдиними для всіх суб'єктів зовнішньо-економічної діяльності незалежно від форм власності, організації господарської діяльності або територіального розміщення, за винятком випадків, передбачених законами України і її міжнародними договорами. Основні елементи мита показані в табл. 2.10

На відміну від більшості податків мито розраховують не самі платники, а органи митної служби. Нарахування мита на товари та інші предмети, що підлягають митному обкладенню, провадиться на базі їхньої митної вартості, ТОБТО ціни, яка фактично сплачена або підлягає сплаті за них на момент перетину митного кордону України.

Нараховані суми мита обов'язково записуються у вантажній митній декларації і підлягають сплаті платником з поточного рахунку (коли перетин кордону не дозволяється без сплати мита) або шляхом виписки векселів (якщо імпорт або експорт дозволяється з відстрочкою платежу до 90 днів).

Таблиця 2.10

Структурні елементи непрямого податку - мита

Платники	Об'єкт оподаткування	Ставки за варіантами		Сума мита за варіантами	
		I	II	I	II
юридичні фізичні особи, які здійснюють переміщення товарів через митницю	митна вартість товару – вартість товару у валюті контракту за курсом НБУ на день подачі митної декларації	у % до митної вартості (диференція залежно від товарної групи, країни походження	у встановленому грошовому вираженні на одиницю товару	митна вартість * ставку мита / 100	кількість одиниць товару * мито в грошовому вираженні з одиниці товару

Мито сплачується митним органам України, а за товари та інші предмети, які пересилаються в міжнародних поштових відправленнях, – підприємствам зв'язку. Порядок надання відстрочки та розстрочки сплати мита встановлюється Державним митним комітетом України. Мито Вноситься до державного бюджету України.

Контроль за сплатою мита здійснюють органи митної та податкової служб. Податкові органи вправі перевірити діяльність митної служби щодо нарахування мита і митних платежів, а також порядок сплати мита конкретним платником безпосередньо до Державного бюджету.

РОЗДІЛ 3

ПЕРСПЕКТИВИ УДОСКОНАЛЕННЯ СИСТЕМИ НЕПРЯМОГО ОПОДАТКУВАННЯ АГРАРНИХ ПІДПРИЄМСТВ

3.1. Шляхи оптимізації впливу непрямих податків на фінансовий стан сільськогосподарських підприємств

Прагнення до миттєвого поповнення бюджету, недотримання принципу економічної обґрунтованості податкового реформування, часті зміни податкового законодавства України призвели до посилення нестабільності умов господарювання, надмірного податкового навантаження на виробників. Багато дослідників показує, що дохід, який одержує держава суто фіскальними методами, менш значущий порівняно з економічним збитком, який завдається суб'єктам ринкових відносин. Навіть за таких обставин важливо, щоб у стратегії підприємства був присутній набір легальних чинників успіху, які надавали б змогу підприємству адекватно оцінити рівень впливу оподаткування на кінцеві результати своєї діяльності, ефективно будувати свою податкову політику і забезпечувати не тільки своє економічне зростання, а й розвиток суспільного виробництва загалом.

Податки впливають на виробничу діяльність підприємств, на їх прибутковість, платоспроможність, фінансову стійкість, можливість формування фінансових ресурсів для інвестиційної діяльності, конкурентоспроможність продукції. Рівень цього впливу залежить від системи оподаткування – самого складу податків, рівня їх фіскальності, методів їх стягнення, стабільності та досконалості податкової системи. Вплив окремих податків на доходи бюджету і діяльність підприємств залежить, насамперед, від бази оподаткування – чим більш широка база даного податку, тим суттєвішою може бути сила його впливу.

Досвід країн з розвинутою ринковою економікою свідчить, що система оподаткування, яка прийнята у тій чи іншій країні впливає на економічні

процеси як на макро, так і на мікроекономічних рівнях. Отже, існує необхідність дослідження питань, які пов'язані із впливом податкової системи України на економічні процеси суб'єктів підприємницької діяльності.

Вплив непрямих податків на фінансову -господарську діяльність підприємств – суб'єктів господарювання є досить суттєвим, а водночас складним і недостатньо вивченим.

По-перше, як уже зазначалося вище, непрямі податки включаються в ціну реалізації споживачам товарів, робіт, послуг. Отже, на суму вказаних податків зростає ціна реалізації, а за законами ринкової економіки відповідно падає попит на товари та послуги. Це є основним чинником впливу непрямих податків на діяльність господарюючих суб'єктів. Даний факт може негативно впливати на обсяги виробництва і реалізації продукції, призводити до зростання її залишків.

Слід розрізняти вплив універсальних та специфічних акцизів на діяльність господарюючих суб'єктів. Специфічні акцизи нараховуються на окремі, законодавчо визначені категорії товарів. Якщо підприємство не є виробником підакцизної продукції (не нараховує акцизний збір) або не займається зовнішньоекономічними операціями (не сплачує мито), вплив цих податків є опосередкованим. Підприємство, як і будь-яка інша особа, є споживачем такої продукції, фактично сплачуючи ці податки та зазнаючи додаткових витрат.

Основним фактором зміни впливу специфічних акцизів на діяльність господарюючих суб'єктів є їх ставка. Чим більша ставка податку, тим більша ціна підакцизного товару, тим менший на нього попит або більші витрати споживачів, серед яких є і підприємства.

По-друге, сплата непрямих податків підприємствами в процесі здійснення господарської діяльності до бюджету суттєво і негативно впливає на фінансовий стан суб'єктів господарювання через те, що вони несуть додаткові затрати у процесі нарахування та сплати непрямих податків. Інколи складні і незрозумілі механізми розрахунку та сплати непрямих податків (зокрема

ПДВ), складне та мінливе законодавство у цій галузі ускладнюють роботу облікових та аналітичних працівників, то ж підприємство має підбирати висококваліфіковані кадри та платити їм відповідну зарплату.

В процесі господарської діяльності підприємства виробничої сфери закупають для своїх потреб сировину, матеріали, обладнання, в ціну яких входять непрямі податки (в основному ПДВ). Отже, на суму непрямих податків зростають витрати підприємств, а значить і їх потреба у фінансових ресурсах (оборотних коштах, на фінансування капітальних вкладень).

Податком на додану вартість оподатковуються операції з відвантаження готової продукції, товарів, інших активів, виконання робіт, надання послуг, кошти за які на дату відвантаження (передачі, виконання) не отримані. Оподатковуються також кошти, які отримані від покупців (замовників) до відвантаження (виконання) товарів (робіт, послуг). Такий порядок оподаткування сприяє збільшенню неплатежів ПДВ та зростанню кількості підприємств, що працюють в тіні.

Хоча Україна і має приблизно середню ставку ПДВ, порівняно з іншими країнами Європи, але власне зміст ПДВ, його економічна суть у країнах із розвинутою ринковою економікою дуже відрізняються. Якщо там ПДВ є справді податком на ту додану вартість, яку додає підприємство перепродуючи товар, то в Україні він фактично є податком на збут. Адже відвантажена, але неоплачена продукція вже обкладається ПДВ. У тому разі, коли розмір податкового кредиту перевищує суму податкових зобов'язань платника, держава не поспішає вертати сплачений ПДВ підприємствам.

Сплата ПДВ за першою подією, затримка з відшкодуванням ПДВ веде до вимивання реальних коштів у підприємств, що значно погіршує їх фінансовий стан і сприяє поглибленню кризи неплатежів. Якщо сплачений у ціні придбаних матеріальних цінностей ПДВ підлягає відшкодуванню, то негативний вплив на діяльність підприємств буде виявлятися в іммобілізації коштів до їх відшкодування і залежати від суми іммобілізації коштів та тривалості періоду іммобілізації.

Об'єктом оподаткування ПДВ є операції пов'язані з продажем товарів (робіт, послуг) усередині держави, їхнім імпортом та експортом. База оподаткування з продажу товарів (робіт, послуг) визначається виходячи з договірної вартості. У базу для розрахунку ПДВ включають акцизний податок та інші загальнодержавні податки та збори. Для товарів, які ввозяться на митну територію України, база оподаткування включає митну вартість, ввізне мито, акцизний податок.

Для придбаних товарів (робіт, послуг), вартість яких відноситься до складу валових витрат виробництва, вхідний ПДВ відшкодовується за рахунок сум ПДВ, які надходять від реалізації продукції (робіт, послуг) підприємствами, а також із коштів державного бюджету.

Сплачений вхідний ПДВ включається до податкового кредиту. Підставою для включення ПДВ у податковий кредит є податкова накладна. Відшкодування податкового кредиту здійснюється насамперед за рахунок сум ПДВ, що надходять від реалізації продукції.

Відомо, що сума ПДВ, яка підлягає сплаті в бюджет платником податку визначається як різниця між загальною сумою його зобов'язань, що виникли у зв'язку з продажем товарів (робіт, послуг) протягом звітного періоду, і сумою податкового кредиту, що сформувався протягом того самого періоду. Якщо за результатами звітного періоду сума податкового кредиту перевищує суму податкових зобов'язань платника ПДВ, різниця підлягає відшкодуванню платнику податку з державного бюджету. Відшкодування з бюджету податкового кредиту платнику ПДВ має бути здійснено після подання звіту через три звітних періоди. На практиці цей період буває значно довшим. Отже, збільшується період іммобілізації обігових коштів підприємств.

Негативний вплив на діяльність підприємств, їх фінансовий стан проявляється при сплаті непрямих податків до бюджету, оскільки можлива іммобілізація оборотних коштів підприємств для сплати податків. Це обумовлено тим, що терміни сплати непрямих податків до бюджету встановлені за подією, яка відбулася першою: відвантаження товарів або

надходження коштів за відвантажені (передані) товари на банківський рахунок платника податків. Якщо має місце затримка надходження коштів від покупців за від-вантаженої продукцію, платники непрямих податків сплачують їх зі своїх оборотних коштів.

У разі закупівлі товарів за імпортом сплата непрямих податків до бюджету здійснюється при їх розмитненні. Відшкодування (повернення) суб'єкту господарювання сплачених при розмитненні товару непрямих податків відбудеться після реалізації імпортованих товарів споживачами. Отже, іммобілізація оборотних коштів підприємства матиме місце протягом указанного періоду.

З іншої сторони механізм справляння податку на додану вартість передбачає можливість користування підприємством сумами вхідного податку певний час до його сплати. Однак ця можливість настає у тому випадку, коли підприємство вимагає спочатку отримання грошових коштів за товари (роботи, послуги), тобто працює з передоплатою або одночасно відвантажує продукцію. Ці суми підприємство може використати у власному господарському обігу до моменту їх сплати у бюджет.

Найбільший негативний вплив акцизного податку на фінансовий стан суб'єктів господарювання справляє сплата акцизного податку на імпортовані товари. Суб'єкти господарювання зобов'язані сплатити акцизний податок під час «розмитнення» товару, а за алкогольні та тютюнові вироби – під час придбання марок акцизного збору за рахунок своїх оборотних коштів.

У підприємств, що виробляють і реалізують підакцизні товари, також може мати місце іммобілізація оборотних коштів на сплату акцизного податку. Це пояснюється тим, що оподаткований оборот, який ураховується для обчислення акцизного податку, визначається за фактом відвантаження підакцизних товарів. Коли станеться затримка в оплаті відвантаженої продукції, може мати місце іммобілізація оборотних коштів на сплату збору. Така ситуація частіше трапляється за щоденної та подекадної сплати податку.

Негативний вплив на фінансово-господарську діяльність підприємств

акцизного податку (як і інших непрямих податків) матиме місце тоді, коли встановлення або підвищення ставок податку супроводжується підвищенням цін, обмежує обсяг виробництва і реалізації товарів, призводить до нагромадження нереалізованих товарів. Що ми і спостерігаємо.

Вплив непрямих податків на фінансово-господарську діяльність суб'єктів підприємництва залежно від сфери їхньої діяльності виявляється по-різному. Тому є певні особливості впливу непрямих податків на діяльність підприємств виробничої сфери (з урахуванням галузі), тих, які ведуть торгово-посередницьку діяльність, і тих, що надають послуги (у тім числі фінансові).

Таким чином, підсумовуючи вищевикладений матеріал, можна систематизувати фактори впливу непрямих податків на фінансово-господарську діяльність підприємств у наступному переліку:

- включені у вартість товару, непрямі податки збільшують їх ринкову ціну, ТИМ самим зменшуючи попит, збільшуючи витрати споживачів та стримуючи виробництво;

- за рахунок особливого механізму справляння на деякий час іммобілізують оборотні кошти підприємства;

- з огляду на складність нарахування та значну мінливість законодавства у цій сфері потребують певних додаткових затрат підприємства.

Головними чинниками, які підштовхують платників уникати сплати податків, є: кількість податків та рівень податкових ставок; складність у розрахунках податкових сум; високий рівень нестабільності; ефективність роботи податкової служби; рівень суспільної свідомості щодо необхідності сплачувати податки; рівень довіри платників до владних структур; рівень корупції у державі, що спричинено податковим навантаженням на підприємство.

Необхідно звернути увагу на одну особливість категорії податкове навантаження. В основному під податковим тиском розуміють вплив податкових важелів, що складають тільки частину цього навантаження.

Податкове навантаження розглядається на чотирьох рівнях:

- тиск безпосередньо податкових важелів;

- тиск усієї сукупності податків, зборів і платежів;
- використання механізму пільг платниками, надання пільгових кредитів, дотацій. При цьому податковий прес перерозподіляє тиск з одних платників на інші;
- використання податкової техніки, за якої посилюється тиск на платника.

Однак варто зазначити, що існують підприємства, які справно сплачують податки і при цьому неухильно дотримуються податкового законодавства та Податкового кодексу України. Причиною їхнього успіху є податкова оптимізація.

Оптимізацію оподаткування слід розглядати як систему заходів, здійснених у межах чинного законодавства, спрямованих на зменшення податкових платежів до яких належать розробка і реалізація схем спрямування фінансових потоків, господарських операцій, обрання виду діяльності, використання пільг, законодавчих прогалів, правильне формування облікової політики підприємства.

Оптимізація оподаткування реалізується шляхом перенесення термінів виникнення податкових зобов'язань на інші періоди; передання податкових зобов'язань іншим особам, або зменшення податкових зобов'язань (шляхом переносу бази оподаткування, зменшення бази оподаткування).

Поточна податкова оптимізація допускає застосування деякої сукупності методів, що дозволяють знижувати податкове навантаження для платника податків у кожному конкретному випадку. Перспективна податкова оптимізація ґрунтується на застосуванні таких методів і способів, що зменшують податковий тягар платника податків у процесі його діяльності, маючи довгостроковий характер і з огляду на можливі зміни як зовнішніх так і внутрішніх факторів, що впливають на рівень оподаткування.

Але лише оптимізації для сучасних підприємств може бути не достатньо. Важкість діючої системи оподаткування суттєво пригнічує підприємців займатися господарською діяльністю у рамках податкового

законодавства. Тому одним із шляхів вирішення цієї проблеми можуть стати зміни системи оподаткування. Щоб підприємство не напружувати необхідністю вести бухгалтерський та документальний облік витрат, можна зберегти нинішній фіксований сільськогосподарський податок із деякими змінами та доповненнями, що відбулись після введення Податкового кодексу.

Оптимізація податкового навантаження суб'єкта господарювання вимагає врахування низки чинників, до яких відносяться: ступінь впливу податку на додану вартість на взаємини підприємства з основними контрагентами, рівень рентабельності продажів, співвідношення витрат і доходів підприємства, фонд оплати праці в доходах суб'єкта господарювання, єдиний соціальний внесок. Кожен із зазначених чинників може диференційовано впливати на підсумковий вектор, що формує оптимальний вибір режиму оподаткування підприємства.

Податкове законодавство, закладаючи основи надання податкових пільг, в якості пільгових суб'єктів виділяє категорії платників, а не окремих юридичних чи фізичних осіб, тобто виділяє певну однорідну групу платників податків, що характеризуються конкретною ознакою, на підставі якої формується пільговий податковий режим. Усі інші платники податків визначають об'єкт оподаткування, обчислюють податкову базу і суму податків у повному обсязі згідно з встановленими законодавством загальними правилами. Підставами для надання податкових пільг є особливості, що характеризують певну групу платників податків, вид їхньої діяльності й об'єкт оподаткування.

В Україні вже понад десять років головним завданням реформування податкової системи є зниження податкового навантаження на економіку. Його виконання забезпечувалося як на основі зниження податкових ставок ПДВ, так і на основі змін у механізмі обчислення і справляння, основними з яких були:

- надання права усім, а не лише новоствореним підприємствам, переносити збитки на наступні податкові періоди;
- звуження кола суб'єктів господарювання, що потребують обов'язкової реєстрації їх як платників ПДВ, унаслідок підвищення граничного значення

оборотів із постачання товарів (послуг);

– зниження ставки ПДВ, перехід з прогресивної шкали оподаткування на пропорційну та інше.

Аналіз податкового навантаження в Україні свідчить, що його скорочення є однією з передумов підвищення ділової активності, детінізації економіки і активізації інвестиційної діяльності.

Однак для вирішення цієї проблеми потрібна клопітка робота професіоналів щодо: скасування необґрунтованості податкових пільг; приведення у відповідність податкового і бухгалтерського обліку та спрощення механізму розрахунку податкових зобов'язань; досягнення виваженого балансу, упорядкування і усунення дублювання функцій численних контролюючих органів; надання системі фінансових санкцій стимулюючого, а не карального характеру. Зрозуміло, зробити це складно, але саме тут слід шукати головні шляхи вирішення податкових проблем.

Отже, необхідно проаналізувати вплив ПДВ на податкове навантаження на СФГ „Дослідне” за досліджуваний період, що наведено в табл. 3.1.

Таблиця 3.1

**Динаміка податкового навантаження з СФГ „Дослідне”,
2020 – 2022 рр., грн**

Показники	2020 р.	2021 р.	2022 р.	Відхилення 2022 р. до 2020 р. (+, -)	
				абсолютне, грн	відносне, %
Податкове зобов'язання з ПДВ	24091222	31960500	41448390	17357168	72,0
Податковий кредит з ПДВ	13142826	31922789	39001665	25858839	196,8
ПДВ до сплати в бюджет	10947856	255629	2446725	-8501131	-77,7
Чистий дохід	86646000	160131000	194901000	108255000	124,9
Податкове навантаження 1), %	45,4	0,8	5,9	-39,5	X
Податкове навантаження 2), %	12,6	0,2	1,3	-11,3	X

При цьому, доцільно розглянути сумарне навантаження по сплаті ПДВ в двох аспектах:

- 1) як частку ПДВ до сплати в загальному податковому зобов'язанні

підприємства – характеризує окремі періоди в господарській діяльності підприємства на предмет переважання операцій з поставки продукції, товарів, робіт, послуг над відповідними придбаннями;

2) як частку ПДВ до сплати в загальному обсязі чистого доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів ,робіт, послуг) – дає підстави для оцінки складових елементів податкового тиску на підприємство.

Результати проведених в табл. 3.1 досліджень дають підстави свідчити про загалом паралельні тенденції в обох видах податкового навантаження з ПДВ. Так, показник, який характеризує частину ПДВ до сплати в бюджет у загальному обсязі податкового зобов'язання зменшився з 45,4 % у 2020 р. до 0,8 % у 2021 р., а потім зріс до 5,9 % у 2022 р. Такі зміни обумовив випереджаючий темп приросту розміру податкового кредиту з ПДВ СФГ „Дослідне” над відповідним рівнем зростання податкового зобов'язання з ПДВ, що пояснюється змінами у господарській діяльності підприємства. Крім того у 2020 р. при розрахунках врахована в значній мірі саме частка податкового зобов'язання, яка в умовах дії спецрежиму оподаткування ПДВ не сплачувалась до бюджету.

Обґрунтовані вище тенденції зміни розмірів податкового зобов'язання та податкового кредиту, законодавчі зміни одночасно із динамікою зміни чистого доходу СФГ „Дослідне” за досліджуваний період свідчать про те, що питома вага податку на додану вартість сплаченого СФГ „Дослідне” до бюджету в його чистій виручці за досліджуваний період зменшилась з 12,6 % у 2020 р. до 0,2 % у 2021 р., і відповідно зросла до 1,3 % у 2022 р. що наочно відображає рис. 3.1.

Підсумовуючи здійснені дослідження, що відобразились в табл. 3.1 і на рис. 3.1 слід наголосити на визначальному впливі саме податку на додану вартість як єдиного із сплачуваних підприємством непрямих податків на загальні витрати СФГ „Дослідне” по сплаті податків до бюджетів різних рівнів.

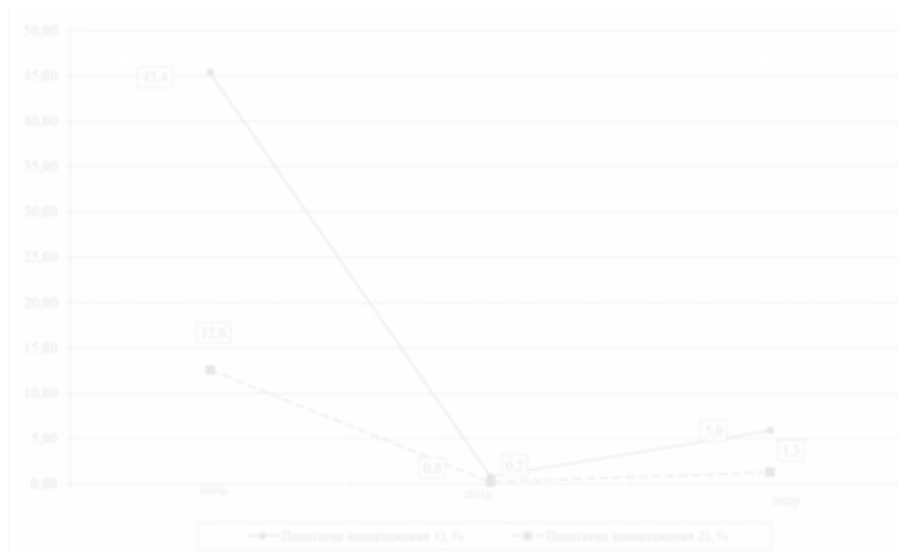


Рис. 3.1. Динаміка окремих показників податкового навантаження з ПДВ в СФГ „Дослідне”, 2020 – 2022 рр., %

Отже займаючи основні позиції у формуванні сукупного податкового навантаження непрямі податки, а конкретно ПДВ має прямий і дуже значний вплив фінансові показники діяльності досліджуваного підприємства.

3.2. Напрями розвитку та реформування спеціальних режимів оподаткування ПДВ аграрних підприємств

Оподаткування діяльності сільськогосподарських підприємств є однією із найбільш важливих та найбільш складних елементів податкової системи України. Специфіка аграрної галузі вимагає особливих підходів до оподаткування суб'єктів господарювання цього сектору економіки. Функціонування ефективного аграрного сектору повинно передбачати різнопланову державну підтримку у фінансній сфері у тому числі і існування певних пільг при оподаткуванні. Проте, розвиток економічних відносин країни у напрямі зближення з Європейським Союзом зумовлює поступове приведення норм податкового законодавства до загальноєвропейських вимог. Однією із

ЦИХ вимог є зменшення та реструктуризація державної підтримки сільськогосподарських підприємств у сфері оподаткування.

У податковій системі України застосовуються три види непрямих податків: податок на додану вартість, акцизний податок, мито. Одним із основних видів непрямих податків є ПДВ, однак необхідно зауважити, що через недосконалість податкового законодавства інфляційні процеси та інші чинники в податковій системі постійно виникають протиріччя. Одними з найбільш суперечливих питань у системі оподаткування, що гальмують прибутковість вітчизняних підприємств та створюють сприятливе середовище для фінансових зловживань і навіть відвертого шахрайства, є законодавчі суперечності й економічні відносини, що склались саме навколо податку на додану вартість (ПДВ) та його бюджетного відшкодування за експортними операціями. Тому вирішення даних суперечностей та впорядкування економічних відносин у межах ПДВ ми вважаємо першочерговим кроком державного управління оподаткуванням.

На сьогодні нормативно-правова база у сфері оподаткування в Україні залишається досить складною, заплутаною, їй бракує системності. Роз'яснень податкового законодавства вкрай мало, податкові органи недостатньо приділяють увагу даному питанню. Відсутня уніфікована термінологія в результаті чого виникають розбіжності між платниками податків та контролюючими органами. Як наслідок, суттєво зростають ризики допущення помилок при визначенні податкових зобов'язань, та, відповідно, застосування штрафів податковими органами.

Механізми справляння основних податків, що сплачуються сільськогосподарськими товаровиробниками, в тому числі й ПДВ, є неврегульованими. Вони потребують комплексного вирішення, що передбачає проведення всебічного дослідження теоретичних засад формування системи оподаткування в галузі сільського господарства, загальної оцінки її сучасного стану та окреслення варіантів розвитку шляхом внесення змін податкового законодавства. В Україні спостерігається тенденція до зниження фіскальної

80

ефективності податку на додану вартість. Оптимальним шляхом його реформування треба вважати подальше вдосконалення механізму ПДВ.

Механізм справляння ПДВ та його відшкодування також потребує уніфікації відповідно до вимог сьогодення. Запровадження декількох ставок ПДВ для сільськогосподарських товаровиробників – мінімальної, базової та підвищеної, на наш погляд, дасть можливість продиференціювати підприємців залежно від рівня їх виробничої діяльності та презентуватиме ПДВ з точки зору

стимулюючого податку. Згідно досвіду країн-членів ЄС, мінімальна ставка ПДВ повинна бути на рівні не менше 5 %, базова – на рівні 14 – 18 %, а підвищена – на рівні 22 – 25 %. Слід зауважити, що у більшості країн, які застосовують ПДВ, за базовою ставкою ПДВ оподатковується основна маса товарів, за мінімальною – товари першої необхідності, як правило продукти харчування, і за максимальною – предмети розкоші.

Податок на додану вартість фактично стягується з частини новоствореної вартості, утворюваної на кожному етапі виробництва або обігу. По суті, це – універсальний фінансовий інструмент, який дає змогу точно визначити реальну вартість кожного товару і на основі цього зрозуміти суть формування економічних пропорцій. Однією з найважливіших економічних переваг податку на додану вартість є його здатність не спотворювати поведінку платників як учасників господарського процесу, не змінювати економічних рішень під впливом ПДВ. Але незважаючи на те, що він зайняв домінуючу позицію в світовій податковій системі податок зберігає й деякі негативні ознаки пов'язані з можливістю ухилення від його сплати. Переваги та недоліки податку на додану вартість наведені на рис. 3.2.

Теоретично, ПДВ – це нейтральний податок, який повинен задовольняти інтереси населення, регіонів і галузей в середині країни. Проте існуючий механізм адміністрування податку на додану вартість – це засіб викачування коштів з одних осіб, і засіб збагачення інших, що характеризує цей податок як найбільш корумпований у вітчизняній системі оподаткування. Тому одним із

пріоритетних напрямків реформування оподаткування споживання є вдосконалення механізму стягнення ПДВ.

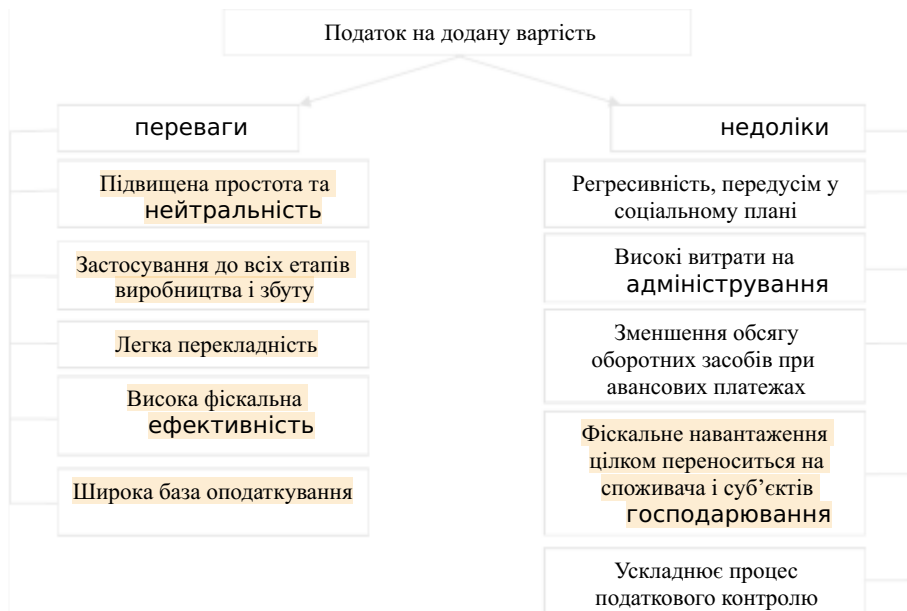


Рис. 3.2. Систематизований перелік позитивних та негативних характеристик податку на додану вартість

Науковці, на сьогодні, виділяють щонайменше два шляхи вдосконалення ПДВ в Україні. По-перше, скорочення податкових пільг, що сприятиме зменшенню нерівномірності оподаткування різних суб'єктів господарювання. По -друге, удосконалення механізмів бюджетного відшкодування негативного сальдо податків. Негативний вплив податку на додану вартість на економіку є загальноприйнятим. У зв'язку з цим було немало спроб зменшити негативний вплив цього фактора на економічні процеси. І хоча кількість варіантів рішення згаданої проблеми невелика, в наш час на високому управлінському рівні все ще ведуться пошуки кращого з них.

Прийняття Податкового кодексу України спричинило, на нашу думку, вдосконалення механізму відшкодування податку на додану вартість.

Наприклад, Податковим кодексом України передбачено введення: **АВТОМАТИЧНОГО** відшкодування податку на додану вартість тим суб'єктам, що **сумлінно** та **своєчасно** його сплачують, єдиного електронного реєстру податкових накладних, відповідальності, яку має нести держава у випадку несвоєчасного відшкодування тощо.

Зважаючи на вагомості напрацювання провідних науковців і **економістів**, а також **законодавчі ініціативи чинної влади**, **концептуальними напрямами** вдосконалення ПДВ з урахуванням досвіду ЄС, на наш погляд, мають бути такі.

1. Подальше вдосконалення законодавства у сфері ПДВ і остаточна його адаптація до вимог ЄС. Цей найважливіший напрям трансформації вітчизняної **системи ПДВ** повинен стати вирішальним і охоплювати діяльність влади на усунення неякісних властивостей чинного законодавства, забезпечивши стабільність правового поля і його систематизацію в єдиному законодавчому акті, а саме Податковому кодексі України. Завершення адаптації законодавства у сфері ПДВ до ЄС, яку зобов'язалася здійснити Україна відповідно до Угоди про партнерство та співробітництво між Україною і ЄС, стане запорукою успішності майбутньої інтеграції України до європейської спільноти.

2. Ліквідація неефективних пільг з ПДВ. Хоча перелік пільг в Україні економічно і соціально обґрунтований, постає питання щодо ефективності та раціональності їх надання. **Очевидно, варто перейти до практики, яка застосовується** в більшості європейських країн. Вона полягає у зниженні ставки ПДВ з одночасною ліквідацією більшості пільг. Це спростовує процедуру адміністрування податку і відновлює принцип його справедливості.

3. Запровадження диференційованих ставок ПДВ. На думку фахівців, такий крок реформування чинної системи ПДВ зменшить негативний вплив **високої стандартної ставки на рівень добробуту незаможних**. **На перший погляд, така ідея значно ускладнить адміністрування ПДВ**, але насправді в Україні практика диференціації ставок давно застосовується (діє нульова ставка ПДВ). У той же час знижена ставка ПДВ на соціально значущі товари в

Україні не сприймається законодавцями. Цей крок є зайвим щодо як наповнення бюджету, так і соціальної справедливості.

Ключовий аргумент проти – збільшення адміністративних витрат на нарахування і сплату ПДВ. Однак вважаємо, що мета податкової політики держави полягає в тому, щоб вилучити гроші у формі податків (зокрема, ПДВ) з приватного сектору найефективнішим, соціально справедливим і необтяжливим способом. Виходячи з того, що фактор бідності в Україні **заввичай** використовується для диференціації населення за рівнем споживання, можна зробити висновок про доцільність застосування у вітчизняній практиці диференціації ставки ПДВ залежно від поділу товарів на товари першої необхідності і товари розкоші, що практикується в більшості європейських країнах, і в основу якої покладений принцип соціальної значущості товарів та послуг.

Установлення пільгових ставок ПДВ (5 – 10 %) потрібно здійснити на операції з постачання товарів (послуг) першої необхідності, обов'язковий перелік яких визначений Директивою Ради ЄС 2006/112/ЄС: продукти харчування і напої (крім алкогольних напоїв, тютюнових виробів); товари дитячого асортименту; житлово-комунальні послуги; транспортні послуги; лікарські засоби, вироби медичного призначення; товари (послуги) для інвалідів; книги, газети; послуги бібліотек; театр, цирк, концерти, ярмарки, розважальні парки, музеї, зоопарки, кінотеатри; телебачення і радіомовлення; будівництво і ремонт житла в рамках державної політики з будівництва; розміщення в готелях, кемпінгах; доступ на спортивні заходи, користування спортивними об'єктами; ритуальні і культові товари (послуги); прибирання вулиць, вивезення сміття та обробка відходів тощо.

Такий підхід забезпечить соціальну справедливість ПДВ шляхом зниження оподаткування на соціально значущі товари (роботи, послуги), стимулюватиме зростання сукупного попиту, а також підвищить платоспроможність населення. Запровадження підвищеної ставки ПДВ (на рівні 20–24 %) виправдане для цілого ряду товарів розкоші, які сьогодні

доступні тільки деяким верствам населення. До таких товарів, на наш погляд, слід віднести: ювелірні вироби й коштовності, одяг з натурального хутра, легкові автомобілі елітного класу тощо. Це дозволить не тільки уникнути різкого зменшення надходжень до бюджету, що очікується в результаті зменшення стандартної ставки ПДВ, а й, що не менш важливо, підвищить регулятивний потенціал цього податку.

4. Забезпечення своєчасного відшкодування ПДВ і створення умов для недопущення нових боргів. Повнота і своєчасність відшкодування ПДВ є важливим не лише для відновлення обігових коштів підприємств, а й для піднесення міжнародного авторитету України. Так, створення Урядом спеціального фонду, кошти якого враховувались би при складанні бюджету, могли б направлятися на виконання зобов'язань із відшкодування лише в разі невиконання плану надходжень ПДВ або перевищення фактичного обсягу вимог на відшкодування їхнього прогнозного значення.

5. Удосконалення процесів адміністрування ПДВ. У ЄС функціонує автоматизована система обміну інформацією про ПДВ (VIES), метою якої є контроль за фінансовими потоками в межах внутрішніх кордонів Союзу. Така система дозволяє компаніям швидко отримати підтвердження ПДВ від своїх торговельних партнерів, включає механізми адміністрування ПДВ для моніторингу та контролю руху товарів між країнами ЄС для виявлення податкових правопорушень.

У перспективі система автоматизації процесів адміністрування ПДВ і подання електронної звітності в Україні повинна поступово інтегруватися в європейську систему VIES, що підвищить ефективність контролю шляхом прискорення здійснення органами ДПС перевірки достовірності даних щодо товарних потоків і нарахування ПДВ. Крім того, одним із напрямів реформування ПДВ в Україні повинна стати відміна первинного податкового обліку ПДВ (податкові накладні, реєстри отриманих і виданих податкових накладних) зі одночасним інтегруванням документообігу в систему бухгалтерського обліку. Також треба підвищити рівень усіх видів

відповідальності за порушення законодавства у сфері ПДВ.

Реалізація запропонованих заходів під час податкової реформи звичайно призведе до зниження надходжень ПДВ до бюджету в перші роки її здійснення. Але вважаємо, що компенсуючим фактором стане легалізація товарних потоків, збільшення обсягів споживання, що в підсумку розширить базу оподаткування.

Наступним напрямом трансформації в контексті підвищення рівня гармонізації непрямого оподаткування в Україні до європейських стандартів є вдосконалення податкової політики у сфері акцизного податку. Відомо, що цим податком оподатковуються товари, які не належать до товарів першої необхідності і рівень рентабельності виробництва яких є досить високим. Як в ЄС, так і в Україні, найбільш поширеними групами підакцизних товарів є: алкогольні напої, тютюнові вироби, паливо та ін. Попри відносно високе бюджетоутворююче значення акцизного податку, на сьогодні рівень оподаткування споживання підакцизних товарів в Україні є значно нижчим, аніж у державах – членах ЄС.

Вважаємо, що причина таких відхилень полягає в недосконалості окремих елементів вітчизняного механізму акцизного податку, а саме: наявність деяких проблем і неузгодженостей із нормами ЄС щодо розмірів ставок, визначеності об'єктів оподаткування, порядку адміністрування тощо. Так, в Україні зберігається тенденція до використання платниками акцизного податку різних схем ухилення від його сплати. Наявність таких схем обумовлена не тільки недосконалістю чинного податкового законодавства і недостатністю його узгодженням з європейськими стандартами, а також тим, що органи ДПС неспроможні ефективно здійснювати адміністрування акцизного податку.

Оцінюючи ситуацію, яка склалась у сільськогосподарських підприємств у 2020 році, слід відзначити, що переважна більшість суб'єктів господарювання працює на спрощеній системі оподаткування. Головним аргументом такого вибору є менше податкове навантаження на підприємство.

Основною проблемою, з якою зіштовхнулись аграрії в поточному зростання сум податкових зобов'язань з ПДВ, що відчутно вдарило по розміру обігових коштів підприємств. Виникнення додаткових витрат, пов'язаних із зростанням розмірів податкових зобов'язань, вже призвело до зменшення рентабельності сільськогосподарської діяльності та часткового зростання цін на продукцію. Також з'являється серйозна перспектива тінізації частини аграрного сектору задля уникнення (зменшення) оподаткування своєї діяльності ПДВ.

Аналізуючи тенденції змін, які вже відбулися в оподаткуванні діяльності сільськогосподарських підприємств і які вступили в дію з 1 січня 2017 року, можна зробити загальний висновок, що держава ліквідували пільгову систему оподаткування ПДВ для аграрного сектору, не пропонуючи нічого нового взамін. Досліджуючи міжнародну практику в цьому питанні слід відзначити, що сільське господарство і за кордоном платить внески по ПДВ повністю до бюджету, але воно у свою чергу має пільгову (знижену) ставку оподаткування ПДВ.

У відповідності до діючого європейського законодавства про спільну систему податку на додану вартість для 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.

Держави-члени європейського союзу можуть застосовувати одну або дві знижених ставки. Знижені ставки встановлюються, як відсоткова ставка бази оподаткування, котра не може бути нижчою 5 %, однак для ряду країн встановлені винятки, що застосовуються до окремих товарів, робіт і послуг.

Країнами, що використовують знижені ставки при оподаткуванні ПДВ сільськогосподарської діяльності та її продукції, є Польща (передбачено дві пільгових ставки 5 % і 8 % в залежності від виду продукції чи послуг), Угорщина (18 % – на молоко і молокопродукцію, кукурудзу, борошно, 5 % –

87

свинне м'ясо, а з 2018 року до цього списку ще будуть додані пташине м'ясо, яйця і молоко, що, на думку влади, призведе до росту споживання та зменшення тіньового сектору економіки Угорщини), Румунія (9 % на продовольчі товари) тощо.

Пільги для сільського господарства в оподаткуванні ПДВ передбачили і країни-сусіди не члени європейського союзу. Знижена ставка (10 %) застосовується в Білорусі при реалізації продукції рослинництва і тваринництва.

Ураховуючи наявні неузгодженості окремих елементів вітчизняних ПДВ і акцизного податку з європейськими стандартами, у статті обґрунтовано концептуальні напрями подальшого вдосконалення механізмів їх стягнення. У сфері ПДВ такими є: подальше вдосконалення законодавства та остаточна його адаптація до вимог ЄС; ліквідація неефективних пільг; запровадження диференційованих ставок; забезпечення своєчасного відшкодування; удосконалення процесів адміністрування ПДВ. У сфері акцизного оподаткування основними напрямками вдосконалення є: підвищення рівня адаптації законодавства до вимог ЄС; розширення переліку підакцизних товарів, об'єктів та бази оподаткування; посилення екологічної спрямованості акцизного оподаткування; підвищення дії фіскальної і регулятивної функцій акцизу.

Використання лише дотацій як засобу підтримки сільгоспвиробників не зможе якісно надати їм підтримку, яка повинна бути більш різноманітною у своїй направленості. Тому, в подальшому, застосовуючи досвід країн ЄС, доцільно впровадити окремі податкові пільги для аграріїв і закріпити їх на постійній основі у Податковому кодексі. Основними з них можуть бути зниження ставок оподаткування, в першу чергу це стосується ПДВ.

ВИСНОВКИ

Дослідження здійснені в кваліфікаційній роботі дали підставу отримати ряд висновків теоретичного та практичного характеру, основні з яких зводяться до наступного:

1. Непрямі податки виконують в основному фіскальну функцію. Вони забезпечують формування доходів бюджету держави. Непряме оподаткування, як і будь-яке явище, має свої переваги та недоліки. Існує багато точок зору щодо цього виду податків, вивчення яких у поєднанні з використанням досвіду інших країн, дасть змогу побудувати в Україні ефективну та збалансовану податкову систему.

2. В Україні за останні роки спостерігається тенденція до збільшення частки непрямих податків у загальних податкових доходах держави. Непрямі податки – податки на товари і послуги, що встановлюються як надбавка до цін на товари або тарифи на послуги і не залежать від доходів платників податків. Податок входить до ціни на стадії реалізації. До їх складу включено три: акцизний податок (специфічний акциз), податок на додану вартість (універсальний акциз) та мито.

3. Стягнення непрямих податків відбувається за тарифами. Джерелом їхньої сплати є дохід. Реальними платниками непрямих податків є покупці (споживачі) товарів, робіт послуг, у ціну яких можуть входити вказані податки. Отже, платниками можуть бути: фізичні особи (населення); юридичні особи; фізичні особи - суб'єкти господарської діяльності; організації, установи, що не є суб'єктами господарювання. При цьому сплату непрямих податків до бюджету здійснюють суб'єкти господарювання.

4. Дослідження фінансово-економічного стану свідчать про негативний момент в діяльності СФГ „Дослідне”, що полягає в значному погіршенні його фінансових результатів за період 2020 – 2021 рр. За наступні два роки ситуація, навпаки, змінилась і почала розвиватись в позитивну сторону – фінансові результати діяльності СФГ „Дослідне” суттєво покращились.

5. Розрахунки свідчать що рівень фінансової стійкості СФГ „Дослідне” за період 2020 – 2022 рр. загалом знижувався, однак залишається вищим встановленого нормативу. Так, коефіцієнт автономії, що характеризує можливості підприємства фінансувати свою діяльність за рахунок власних джерел, зменшився за останні три роки сукупно на 0,227 пункти і на кінець 2022 року становить 0,503. В той же час в протилежному напрямі за останні три роки змінювалось значення коефіцієнта концентрації залученого капіталу, і його значення на кінець 2022 р. – 0,497 свідчить про зростання залежності діяльності підприємства від зовнішніх джерел фінансування.

6. Дослідження свідчать про досить значні зміни майнового потенціалу підприємства. Так за період 2020 – 2021 років загальна вартість майна СФГ „Дослідне” збільшилась на 22 тис. грн, або на 0,1 %. Дане зростання забезпечив, виключно, приріст вартості необоротних активів. За наступні два роки майно СФГ „Дослідне” продовжувало суттєво збільшуватись, а величина такого зростання становила вже 13786 тис. грн, або на 41,1 %. При цьому, переважаючий вплив на загальну зміну в абсолютному розмірі мали оборотні активи.

7. Податок на додану вартість – це податок на суму доданої вартості, що створена підприємством, платником податку, і одержана ним в результаті операцій з продажу товарів, робіт, послуг. Оцінка механізмів непрямого оподаткування досліджуваного підприємства доводить той факт, що в СФГ „Дослідне” в період дії спеціального режиму оподаткування передбачали формування двох типів Податкових декларацій з ПДВ: Податкової декларації з податку на додану вартість (загальної) та Податкової декларації з податку на додану вартість (спеціальний режим оподаткування діяльності у сфері сільського господарства).

8. Описаний вище спеціальний режим оподаткування діяльності у сфері сільського господарства, яким користувалось і СФГ „Дослідне” діяв до кінця 2016 р. Починаючи з 2017 року на зміну йому запроваджено механізм Державної підтримки виробників окремих видів сільськогосподарської

90

продукції, що реалізується у вигляді бюджетних дотацій для розвитку сільськогосподарських товаровиробників та стимулювання виробництва сільськогосподарської продукції. Розрахунки в даному напрямі свідчать проте, що в досліджуваному періоді дії у СФГ „Дослідне” спеціального режиму оподаткування ПДВ діяльності у сфері сільського господарства даний режим надавав для підприємства очевидні фінансові вигоди. Так, за 2020 р. лише в трьох місяцях мав місце невідшкодований, зважаючи на умови спецрежиму, ПОДАТКОВИЙ кредит. Загалом за рік на особовому рахунку підприємства було акумульовано 10619794 грн.

9. Аналіз розрахунків досліджуваного підприємства з фіскальними органами по після відміни спецрежиму свідчить про загальнорічне переважання в 2021 р. сумарного розміру податкових зобов'язань СФГ „Дослідне” з ПДВ над величиною його податкового кредиту. Як наслідок загальна узгоджена сума ПДВ на підприємстві являє собою 255629 грн податку на додану вартість, який був сплачений до бюджету. За наступний рік дана тенденція зберіглась, однак обсяги податкового зобов'язання, податкового кредиту і, як наслідок, узгодженої суми ПДВ значно зросли. Так величина суми податкового зобов'язання СФГ „Дослідне” за наслідками 2022 р. зросла в порівнянні з минулим роком майже в десять раз, або на 2191096 грн.

10. Оптимізація податкового навантаження суб'єкта господарювання вимагає врахування низки чинників, до яких відносяться: ступінь впливу ПОДАТКУ на додану вартість на взаємини підприємства з основними контрагентами, рівень рентабельності продажів, співвідношення витрат і доходів підприємства, фонд оплати праці в доходах суб'єкта господарювання тощо. Займаючи основні позиції у формуванні сукупного податкового навантаження непрямі податки, а конкретно ПДВ має прямий і дуже значний вплив фінансові показники діяльності досліджуваного підприємства.

11. На підставі зроблених висновків слід акцентувати увагу на ряді, на наш погляд, дієвих заходів по удосконаленню чинного механізму справляння ПДВ, зокрема:

91

– доцільність перегляду методичних підходів до встановлення ставок ПДВ в напрямку переходу до застосування диференційованого підходу, що узгоджується із задекларованим в Податковому кодексі зменшенням діючої ставки податку і сприятиме зменшенню тіньових схем при нарахуванні ПДВ великими платниками цього податку;

– скорочення переліку пільг зі сплати податку та запровадження мораторію на надання нових пільг;

– запровадження тимчасової реєстрації платників податку, діяльність яких не має постійного характеру;

– запровадження спеціальної системи звітності новостворених підприємств упродовж першого року їхньої діяльності з метою запобігання використанню цих підприємств для ухилення від сплати ПДВ та приховування прибутків; створення необхідних передумов для запровадження податкової звітності в розрізі контрагентів в електронному вигляді; удосконалення механізму оподаткування сільськогосподарських підприємств ПДВ тощо.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Асмолова Г. Механізм регулювання відтворення основних засобів підприємств. *ЕКОНОМІСТ*. 2021. № 7. С. 24–27.
2. Андрійчук В. Г. Фонди не зношуються, зношуються засоби праці. *Голос України*. 2018. № 6. – С. 3.
3. Бандурка О. М., Коробов М. Я., Орлов П. І., Петрова К. Я. Фінансова діяльність підприємства : підручник. Київ : Либідь, 2022. 384 с.
4. Безкровний О. В., Шостак А. В., Шамрай К. Г. Сучасні підходи до класифікації грошових потоків суб'єктів господарювання. *Матеріали міжнародної науково-практичної конференції [„Аспекти прогнозування економічного та соціального розвитку країни”]*. Дніпро, Наукова економічна організація „Перспектива”, 2021. С. 97–101.
5. Боллох М. А, Бурчевський В. З., Горбатов М. І. Економічний аналіз : навч. посіб. К. : КНЕУ, 2001. 540 с.
6. Власова Н. О., Чорна С. О., Зубков С. О. Ефективність політики фінансування необоротних активів підприємств : монографія. Харків : Харк. держ. ун-т харчування та торгівлі, 2008. 267 с.
7. Великодна А. Шляхи підвищення ефективності використання основних засобів на підприємстві. *Держава та регіони*. Серія: Економіка та підприємництво. 2019. № 4. С. 262–266.
8. Власюк Г. В., Зиміна О. І. Шляхи вдосконалення основних засобів. *Держава та регіони*. Серія: Економіка та підприємництво. 2018. № 4. С. 32–36.
9. Городянська Л. В. Відтворення основних засобів на підприємствах України: теорія і практика обліку і аналізу : монографія. К. : КНЕУ, 2008. 224 с.
10. Городянська Л. В. Раціональний вибір підприємством методу амортизації. *Наукові праці Кіровоградського державного технічного університету*. Економічні науки, 2017. Ч. I, Вип. 4. С. 141-147.
11. Довгопола Н. Амортизація: предметна сутність і ступінь впливу на відтворення основних засобів. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2019. № 12. С. 3–

13.

12. Захарін С. Інвестиційне забезпечення відтворення основних засобів *Економіка України*. 2017. № 5. С. 43–51.

13. Зятковський І. В. Фінанси підприємств : навч. посіб. Київ : Кондор, 2023. 364 с.

14. Капустян Ю. В., Сокоренко О. А Активи, їх види та роль у фінансово-господарській діяльності підприємств. *Збірник доповідей науково-практичних конференцій студентів за результатами проходження виробничих та технологічних практик по напрямках підготовки (спеціальностях) [„Сучасний стан і перспективи вдосконалення практичної підготовки студентів обліково-фінансового профілю”]*, випуск 6, 2019 р. Полтава : ПДАА, 2019. С. 56–61.

15. Кононенко О. Основні фонди за новими правилами. *Бухгалтерський тиждень*. 2018. № 37. С. 12-17.

16. Левицька Н. Ефективність використання основних засобів. *Податкове планування*. 2021. № 3. С. 45-54.

17. Мазуркевич І. О. Особливості відтворення основних засобів на підприємствах у ринкових умовах. *Формування ринкових відносин в Україні*. 2020. № 4. С. 58-61.

18. Мазуркевич І. О. Оцінка ефективності використання основних засобів на підприємстві. *Формування ринкових відносин в Україні*. 2019. № 2. С. 91–94.

19. Мних Є. В. Економічний аналіз : підручник. К. : ЦУЛ, 2003. 412 с.

20. Муріна Т. Шляхи підвищення ефективності використання основних засобів у промисловості. *Економіка АПК*. 2018. № 9. С. 33–38.

21. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 „Основні засоби” затверджене Наказом МФУ № 92 від 27.04 2000 р. зі змінами і доповненням. URL : <https://buhgalter911.com/uk/normativnaya-baza/instr-plan-rah/standart-buhgalterskogo/pologhennya-standart-buhgaltersykogo-1021472.html> (дата звернення 07.02.2021 р.)

22. Огійчук М. І., Коваленко В. В., Кучеренко Л. П. Амортизаційна політика в сільському господарстві. *Економіка України*. 2019. № 4. С. 49–54.
23. Пашнюк Л. О. Джерела фінансування оновлення основних фондів та напрями їх вдосконалення. *Формування ринкових відносин в Україні*. 2020. № 9. С. 46–50.
24. Попович П. Я. Економічний аналіз діяльності суб'єктів господарювання : підручник. Тернопіль : „Економічна думка”, 2001. 454 с.
25. Притуляк Н. М. Ефективність використання нематеріальних активів *Фінанси України*. 2018. № 11. С. 41–46.
26. Проданчук М. А. Концепція амортизаційної політики та її вплив на формування основних засобів. *Економіка АПК*. 2019. № 3. С. 29–34.
27. Романенко О. Р. Фінанси : підручник. К. : ЦУЛ, 2003. 312 с.
28. Романенко М. І. Ефективність використання основних виробничих фондів та розробка пропозицій щодо її поліпшення / Романенко М. І. // Держава та регіони. Серія: Економіка та підприємництво. – 2018. - № 3. – С. 318–321.
29. Риндя А. І. Співвідношення переоцінки основних засобів зі зменшенням їх корисності. *Податки і бухгалтерський облік*. 2016. № 53. С. 46–51.
30. Терещенко О. О. Фінансова діяльність суб'єктів господарювання. К. : КНЕУ, 2003. 554 с.
31. Семейон В. С. Поняття необоротних активів, їх класифікація та склад. *Вісник Житомирського державного технологічного університету: економічні науки*. 2017. № 3. С. 161–167.
32. Томчук О. Ф. Методика аналізу забезпечення основними засобами селянських (фермерських) господарств. *Економіка АПК*. 2019. № 3. С. 61–66.
33. Тютюнник Ю. М., Тютюнник С. В., Дорогань-Писаренко Л. О. Фінансовий аналіз бізнесу : навч. посіб. Полтава : ПДАА, 2016. 430 с.
34. Устенкова К. О. Відтворення орендованих основних засобів в аграрних підприємствах України. *Економіка АПК*. 2020. № 2. С. 67–71.
35. Фірсова С. М., Гарасюта О. В. Особливості внутрішнього контролю

використання необоротних активів підприємства. *Науковий вісник НЛТУ України : зб. наук.-техн. праць*. Львів : РВВ НЛТУ України. 2015. Вип. 16.6. С. 184–187.

36. *Фінанси підприємств : підручник* / Під ред. А. М. Поддєрьогіна. К. : КНЕУ, 2008. 546 с.

37. *Фінанси підприємств : навч. посіб.* / За ред. Г. Г. Кірейцева. К. : ЦУЛ, 2007. 268 с.

38. *Фінанси сільськогосподарських підприємств* / За ред. М. Я. Дем'яненка. К. : ІАЕ, 2006. – 604 с.

39. Хотоплянський О. Л., Знахуренко П. А. Комплексна оцінка фінансового стану підприємства. *Фінанси України*. 2018. № 1. С. 111–117.

41. Шостак А., Вовченко В. Сутність необоротних активів та їх склад, як елементу діяльності господарюючих суб'єктів. *Збірник доповідей науково-практичних конференцій студентів за результатами проходження виробничих та технологічних практик по напрямках підготовки (спеціальностях) [„Сучасний стан і перспективи вдосконалення практичної підготовки студентів обліково-фінансового профілю”]*, випуск 10, 2021 р. Полтава : ПДАА, 2021. С. 86–88.

42. Швець В., Борисюк О. Необоротні активи в системі кругообороту капіталу підприємства. *Економіка*. 2019. № 118. С. 53–55.

43. Шиян Д. В., Строченко Н. І. Фінансовий аналіз : навч. посіб. К. : АСК, 2003. 230 с.

44. Чумаченко М. Ще раз про амортизацію як важливе джерело інвестиційної діяльності підприємства. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2018. № 11. С. 3–7.

Схожість

Джерела з Інтернету

925

1	http://dspace.pdaa.edu.ua:8080/bitstream/123456789/105/1/Podat%20vidnos%20SPD%20_2017%20%281%29.pdf	12 джерел	1.47%
2	https://ronl.org/referaty/finansy/290739	13 джерел	1.13%
3	http://ir.stu.cn.ua/bitstream/handle/123456789/9724/%d0%9f%d0%be%d0%b4%d0%b0%d1%82%d0%ba%d0%be%d0%9a	5 джерел	1%
4	http://www.medconsulting.com.ua/ua/kodeksy/podatkovii-kodeks-ukrajini	4 джерела	0.86%
5	http://eprints.kname.edu.ua/42832/1/117%D0%9B%20%20%D0%9A%D0%9E%D0%9D%D0%A1%D0%9F%D0%95%D0%9A	8 джерел	0.85%
6	http://kievbusinesscentre.com.ua/kodeks/razdel%205%20nds.doc		0.85%
7	https://studfile.net/preview/5257788/page:14		0.85%
8	http://eprints.kname.edu.ua/30811/1/2012%20129%D0%9B%20%20%D0%9E%D0%BF%D0%BE%D0%B4%D0%B0%D1%82	2 джерела	0.8%
9	https://www.bibliofond.ru/view.aspx?id=482499	7 джерел	0.79%
10	http://w.on-libr.info/files/texst.pdf	2 джерела	0.78%
11	http://elartu.tntu.edu.ua/bitstream/123456789/5680/6/Markovych_I_B-Osnovy_podatkovogo_reguljuvannja_pidprijem	2 джерела	0.73%
12	https://ela.kpi.ua/bitstream/123456789/22754/1/%D0%93%D1%80%D0%B5%D1%87%D0%BA%D0%BE%20%D0%90.%d0%9a	2 джерела	0.72%
13	http://dspace.oneu.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/9274/1/%d0%9f%d0%be%d0%b4%d0%b0%d1%82%d0%ba%d0%9a	5 джерел	0.71%
14	http://dspace.oneu.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/2418/1/%d0%9f%d0%be%d0%b4%d0%b0%d1%82%d0%ba%d0%be%d0%9a		0.7%
15	http://lybs.ru/_book-73.htm	13 джерел	0.7%
16	http://buhgalter911.com/Res/Zakoni/NalCode/2016_rozdil5.aspx	6 джерел	0.69%
17	http://dspace.uccu.org.ua/bitstream/123456789/413/1/%d0%9f%d0%9e%20%d0%9f%d0%94%d0%92.pdf		0.65%
18	http://dspace.oneu.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/1701/1/%d0%9f%d0%be%d0%b4%d0%b0%d1%82%d0%ba%d0%be%d0%9a		0.64%
19	http://ir.nusta.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/5817/1/6081_IR.pdf	2 джерела	0.64%
20	https://ela.kpi.ua/handle/123456789/47911	2 джерела	0.62%

21	http://diplomba.ru/work/57730	3 джерела	0.61%
22	https://mir.zavantag.com/ekonomika/1016770/index.html?page=3	5 джерел	0.6%
23	https://studfile.net/preview/5285348		0.6%
24	https://dspace.pdau.edu.ua/server/api/core/bitstreams/56c96242-ae7f-4a97-9597-27367ef32249/content		0.57%
25	http://uchil.net/?cm=117901	6 джерел	0.55%
26	https://elearning.sumdu.edu.ua/free_content/lectured:d5813c9f9255c551fe3b3d9975d3ea3e8c1c7701/latest/content-	3 джерела	0.55%
27	http://dspace.oneu.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/600/1/%D0%9C%D0%B0%D0%BA%D1%81%D1%96%D0%BC%D0%BE...		0.54%
28	http://fullref.ru/job_b5bc6fbdd923a78536b846b8b1f5afaf.html		0.54%
29	https://studfile.net/preview/2400410/page:18		0.53%
30	https://economic-bulletin.com/index.php/journal/issue/download/29/PDF-42	7 джерел	0.53%
31	https://eprints.oa.edu.ua/65/1/NZ_Vyp_11.pdf	4 джерела	0.51%
32	https://rectorate.ru/2019/11/ekonomichnij-analiz-opodatkovannya-pidpriyemstv	4 джерела	0.5%
33	https://fin.bobrodobro.ru/47825		0.47%
34	http://tribunanaroda.info/content/view/2252	2 джерела	0.47%
35	https://previous.scientia.report/index.php/archive/issue/download/11.11.2022/31	9 джерел	0.47%
36	https://myreferatik.in.ua/work/8133644/osoblivosti-opodatkovanna-operacij-podatkom-na		0.46%
37	http://diplomba.ru/work/9841		0.45%
38	http://kizman-tehn.com.ua/wp-content/uploads/2017/09/Finansi-pidpriyemstv-2016.pdf		0.44%
39	http://bukvasha.ru/book/244320	6 джерел	0.44%
40	http://idgu.edu.ua/wp-content/uploads/2022/12/17.11.22.pdf	5 джерел	0.44%
41	http://essuir.sumdu.edu.ua/handle/123456789/71054	4 джерела	0.44%
42	http://www.crimealawyers.com/node/1275	8 джерел	0.42%

43	http://journals.urau.nvp_chntu/article/download/95680/91235	7 джерел	0.41%
44	http://7000.kiev.ua/?s=card%2F10399	4 джерела	0.4%
45	https://www.pdau.edu.ua/sites/default/files/node/10553/zbirnykpr13.pdf	2 джерела	0.38%
46	http://dspace.pdaa.edu.ua:8080/bitstream/123456789/1418/1/3105studkonf2018tom1.pdf	13 джерел	0.37%
47	http://eprints.kname.edu.ua/52221/1/2018%20207%D0%9B%20%D0%BB%D0%B5%D0%BA%D1%86%D0%B8%D0%B8%20%D...		0.37%
48	https://www.bibliofond.ru/view.aspx?id=481943		0.37%
49	http://www.buhinform.com.ua/pdv/page/1		0.36%
50	http://eprints.kname.edu.ua/48265		0.35%
51	http://dspace.oneu.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/9724/1/%d0%9a%d0%b2%d0%b0%d0%bb%d1%96%d1%84%d1%84	3 джерела	0.34%
52	https://studfile.net/preview/9016432/page:4		0.34%
53	http://pomichnyk.org/komentar-zakonodavstva/podatkovyj-kodeks/komentar-do-rozdilu-5-podatkovoho-kodeksu-uk	2 джерела	0.34%
54	https://divovo.in.ua/a-a-shulega-diit-sistema-opodatkuvannya-ta-yiyi-vpliv-na-finan.html	2 джерела	0.34%
55	http://www.economyandsociety.in.ua/journal/10_ukr/96.pdf		0.33%
56	http://oplib.ru/sport/view/953350_tema_5_akcizniy_podatok	4 джерела	0.33%
57	http://dspace.pdaa.edu.ua:8080/jspui/bitstream/123456789/2084/1/%d0%90%d0%b2%d1%82%d0%be%d1%80%d0%b5%d1%80		0.32%
58	https://www.pdau.edu.ua/sites/default/files/pk/progs2012/7.03060101.doc	12 джерел	0.31%
59	https://ojs.ukrlogos.in.ua/index.php/scientia/issue/download/07.05.2021/525	12 джерел	0.31%
60	https://www.pdaa.edu.ua/sites/default/files/academicdepartment/kafedra-ekonomichnoyi-teoriyi-ta-ekonomichnyh	11 джерел	0.31%
61	https://studfile.net/preview/21466249	4 джерела	0.31%
62	http://www.blyo.ru/referaty_po_marketingu/kursovaya_rabota_buxgalterskij_ta.html	7 джерел	0.3%
63	https://bib.convdocs.org/v21105/?cc=1&page=9		0.3%
64	http://lex-ua.net/ru/text/3/62		0.3%

88	http://diplomforum.ru/f75/t39953.html	3 джерела	0.23%
89	http://journal.udau.edu.ua/assets/files/others/-Zbirnik-UNUS-79.Ch.2.pdf		0.23%
90	http://referatu.net.ua/referats/18/22789/?page=2	2 джерела	0.23%
91	https://essuir.sumdu.edu.ua/bitstream-download/123456789/91397/1/Kirichenko_mag_rob.pdf	4 джерела	0.23%
92	http://www.portalero.ru/drugoe/kurovaya_rabota_akciznij_zbir_v_ukraini.html	6 джерел	0.22%
93	http://eir.zntu.edu.ua/bitstream/123456789/1887/1/M04936.pdf		0.22%
94	https://ronl.org/referaty/finansy/351695	8 джерел	0.22%
95	https://er.nau.edu.ua/bitstream/NAU/45640/1/%d0%a4%d0%a2%d0%9c%d0%9b_2020_275.04_%d0%a2%d1%80.%d1%82%d0...		0.22%
96	http://dspace.nuft.edu.ua/bitstream/123456789/21860/1/tezu_ofpd.pdf	3 джерела	0.22%
97	http://pa6oma.info/katalog/doc_details/695-----.html		0.22%
98	http://dspace.lvduvs.edu.ua/bitstream/1234567890/2808/1/%d0%b4%d0%b5%d1%80%d0%b6%d0%b0%d0%b2%d0%b1	2 джерела	0.22%
99	http://diplomba.ru/work/55322	4 джерела	0.21%
100	http://repository.kpi.kharkov.ua/handle/KhPI-Press/34827		0.21%
102	http://vtei.com.ua/doc/2018/konf18/3.pdf	2 джерела	0.2%
103	https://faculty-law-polytec.stu.cn.ua/wp-content/uploads/2021/03/zbirnyk-tez-2017.pdf	2 джерела	0.2%
104	https://library.krok.edu.ua/media/library/category/monografiji/rozvitok-%D1%96nformats%D1%96ynogo-susp%D1%96stva-to...		0.2%
105	http://www.dgma.donetsk.ua/metod/fik/gf/fin023.pdf	4 джерела	0.2%
106	http://esnuir.eenu.edu.ua/handle/123456789/16911		0.2%
107	https://studopedia.ru/22_80922_sut-ta-priznachennya-pdv-yak-nepryamogo-podatku-v-ekonomichnomu-zhitti-kraini.html	8 джерел	0.2%
108	https://www.bibliofond.ru/view.aspx?id=581112	11 джерел	0.2%
109	http://www.referatua.org.ua/category_content.php?c=money_credit&id=109	2 джерела	0.2%
110	http://dspace.puet.edu.ua/bitstream/123456789/7632/1/%d0%b7%d0%b1%202019%20%d0%be%d1%81%d1%82%d0%b1	3 джерела	0.2%

133	http://dspace.knau.kharkov.ua/jspui/bitstream/123456789/2580/1/%d0%a4%d0%90%d0%9f%20%d0%bf%d0%be%d1%9b	5 джерел	0.16%
134	https://mydisser.com/ua/catalog/view/45/766/8969.html		0.16%
135	https://er.nau.edu.ua/bitstream/NAU/57425/1/%d0%a4%d0%95%d0%91%d0%90_2021_051_%d0%95%d0%9f_%d0%9b	3 джерела	0.16%
136	https://nubip.edu.ua/sites/default/files/u209/zbirnik_tez_nubip_23.03.2018.pdf		0.16%
137	https://xreferat.com/113/12669-1-zagal-noderzhavn-podatki-zbori-v-ukra-n-podatkov-p-l-gi-v-derzhavnomu-regulyuvann-ekonomi		0.16%
138	https://www.referat911.ru/Finansovoe-pravo/viznachte-ta-oharakterizujte-metodi-fnansovo/167997-2240178-place1.h	5 джерел	0.16%
139	http://uchika.in.ua/na-prikladi-pidpriyemstv-vodoprovodno-kanalizacijogo-gospodar.html?page=23	4 джерела	0.16%
141	https://www.stud24.ru/tax/akczne-opodatkovannya-v-ukran/482623-1852922-page3.html		0.15%
142	https://studfile.net/preview/8849432		0.15%
143	https://fbss.khmnua.edu.ua/wp-content/uploads/sites/9/2-5.pdf	2 джерела	0.15%
144	https://present5.com/tema-podatok-na-dodanu-vartist-1-2-3		0.15%
145	https://www.bibliofond.ru/view.aspx?id=904894		0.15%
146	http://global-national.in.ua/archive/11-2016/153.pdf	2 джерела	0.15%
147	https://ukrreferat.com/chapters/buhoblik/opodatkovannya-protsesiv-spozhyvannya-v-ukraini-diplom.html		0.15%
148	https://ronl.org/otchety-po-praktike/gosudarstvo-i-pravo/725247	7 джерел	0.15%
149	https://www.pdaa.edu.ua/sites/default/files/node/4449/metodrekomdlyamagdyproboppba18.pdf	6 джерел	0.15%
150	https://www.hneu.edu.ua/wp-content/uploads/2019/04/MV-05-2018.pdf		0.15%
151	https://knowledge.allbest.ru/custom/2c0a65635a2ad78a5d43b88521316c27_0.html	7 джерел	0.15%
152	http://elartu.tntu.edu.ua/handle/lib/29611?locale=cs	13 джерел	0.15%
153	http://www.referatmix.ru/referats/59/referatmix_57457.htm	5 джерел	0.15%
154	http://ir.nusta.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/2399/1/2555_IR.pdf	9 джерел	0.15%
155	https://kursoviiks.com.ua/bd_ekonomika/article_post/4938-kursova-robota-doslidzhennya-osnovnikh-zasobiv-pidpriemstva		0.14%

156	http://vreferats.org.ua/index.php?page=catalog&id=65&pagege=3	0.14%
157	http://lef.lviv.ua/files/archive/2013/02_1_2013.pdf	0.14%
158	http://samzan.ru/227708	0.14%
159	http://dspace.pdaa.edu.ua:8080/jspui/bitstream/123456789/1774/1/%d0%a7%d0%b5%d0%b1%d0%b5%d1%80%d1%8f%20%...	0.14%
160	http://dspace.tneu.edu.ua/bitstream/316497/18013/1/%D0%9A%D1%80%D0%B0%D0%B2%D1%87%D1%83%D0%BA%20%D0...	0.14%
161	http://vtei.com.ua/doc/2018/konf18/2.pdf	4 джерела 0.14%
162	https://ronl.org/knigi/gosudarstvo-i-pravo/723419	0.14%
163	https://repo.btu.kharkov.ua/jspui/bitstream/123456789/49393/1/NMP_Materialy%20pidhotovky%20do%20predmetnoho%20t...	0.14%
164	https://sci.ldubgd.edu.ua/bitstream/123456789/7590/1/%d0%97%d0%b1%d1%96%d1%80%d0%bd%d0%b8%d0%ba	2 джерела 0.13%
165	http://dspace.pdaa.edu.ua:8080/bitstream/123456789/2740/1/%d1%81%d1%82%d1%83%d0%b4%20%d0%ba%d0%be%d0%...	0.13%
166	https://essuir.sumdu.edu.ua/bitstream-download/123456789/353/1/Zajcev2.doc	0.13%
167	https://vo.uu.edu.ua/pluginfile.php/641048/mod_folder/content/0/%D0%91%D0%B5%D1%80%D0%B5%D0%B7%D0%B5%D0%...	0.13%
168	http://dspace.kntu.kr.ua/jspui/bitstream/123456789/4697/1/%e2%84%9611_1_2011.pdf	6 джерел 0.13%
169	http://essuir.sumdu.edu.ua/handle/123456789/49634	7 джерел 0.13%
170	http://dspace.oneu.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/10074/1/%d0%91%d0%be%d0%bd%d0%b4%d0%b0%d1%80%d1%8c%...	0.13%
171	http://vtei.com.ua/doc/2018/konf18/9.pdf	0.13%
172	http://www.pu.if.ua/depart/Audit/resource/file/Naukovi%20konferencii/tezu%202013.doc	0.12%
173	http://ksau.kherson.ua/files/news/2019/201905/%D0%9C%D0%BE%D0%BD%D0%BE%D0%B3%D1%80%D0%B0%D1%84%D0%...	0.12%
174	https://pl.uu.edu.ua/wp-content/uploads/2023/04/%D0%97%D0%B1%D1%96%D1%80%D0%BD%D0%B8%D0%BA_%D0%9A%D...	0.12%
175	https://repo.btu.kharkov.ua/jspui/handle/123456789/42745?locale=ru	0.12%
177	https://repository.lnau.edu.ua/xmlui/bitstream/handle/123456789/1504/%d0%9b%d0%b0%d1%85%20%d0%b4%d0%b8%d0%...	0.12%
178	https://dspace.nuft.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/35093/1/072_Yehorova%20Valerija%20Romanivna.pdf	0.12%

179	https://msu.edu.ua/wp-content/uploads/2023/11/%D0%9C%D0%B0%D1%82%D0%B5%D1%80%D1%96%D0%B0%D0%BB%D0...	0.12%
181	http://ir.nusta.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/2515/1/2349_IR.pdf	0.12%
182	https://www.ronl.org/referaty/finansy/260377	4 джерела 0.12%
183	https://elartu.tntu.edu.ua/handle/lib/43632?locale=ja	0.12%
184	https://nubip.edu.ua/sites/default/files/zbirnik_7.pdf	4 джерела 0.12%
185	https://elartu.tntu.edu.ua/bitstream/lib/43203/2/%d0%9a%d0%a0%d0%9c%20%d0%93%d1%83%d1%81%d0%b0%d0%ba%d...	0.12%
186	https://abstracts.donnu.edu.ua/article/download/9590/9526	0.12%
187	http://wiki.lp.edu.ua/wiki/images/a/ad/%D0%97%D0%91%D0%86%D0%A0%D0%9D%D0%98%D0%9A_%D0%A2%D0%95%D0...	0.11%
188	https://infopedia.su/15xec0c.html	0.11%
189	http://100balov.com/data/ukr/Materialij_po_navchannu_pakynok_8/Kyrsach_na_dryk.doc	3 джерела 0.11%
190	http://dspace.oneu.edu.ua/xmlui/bitstream/handle/123456789/16633/%d0%9d%d0%b5%d1%81%d0%b5%d0%bd%d0%b0%20%d0%9d...	2 джерела 0.11%
191	http://virtuni.education.zp.ua/info_cpu/sites/default/files/_%D0%BD_%D0%B4%D0%B8%D1%81%D0%B5%D1%80.pdf	0.11%
192	http://dspace.wunu.edu.ua/bitstream/316497/25098/1/%d0%a7%d0%b0%d1%81%d1%82%d0%b8%d0%bd%d0%b0%201.pdf	0.11%
193	http://economics.crimea.ua/files/conference/crimea_jan_2013.pdf	0.11%
194	http://dspace.nuft.edu.Ua/bitstream/123456789/10512/1/24.pdf	11 джерел 0.11%
195	https://elib.hduht.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/6623/1/%d0%9a%d0%b0%d1%89%d0%b5%d0%bd%d0%b0%20%d0%9d...	0.11%
196	https://www.pdau.edu.ua/sites/default/files/node/6439/vidomostisamoocinyuvannyaist.pdf	0.11%
197	https://mydisser.com/dfiles/37391249.doc	0.1%
199	http://www.library.zgia.zp.ua/ukr/?text=Reklist&id=105	2 джерела 0.1%
200	http://dspace.pdaa.edu.ua:8080/jspui/bitstream/123456789/1830/1/%d0%9c%d0%b5%d1%82%d0%be%d0%b4%d0%b0%20%d0%9d...	2 джерела 0.1%
201	http://dspace.puet.edu.ua/bitstream/123456789/2813/1/%d0%9e%d0%b1%d0%bb%d1%96%d0%ba%20%20%d0%be%20%20%d0%9d...	2 джерела 0.1%
202	http://dspace.oneu.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/3150/1/%D0%90%D0%B4%D0%BC%D1%96%D0%BD%D1%96%	12 джерел 0.1%

203	https://vsau.org/assets/images/content/nauka/specrady/dis-melnik.pdf	0.1%
204	https://elartu.tntu.edu.ua/bitstream/lib/43272/1/%d0%9c%d0%b0%d0%b3%d1%96%d1%81%d1%82%d0%b5%d1%80%d1%8...	0.1%
205	http://lib.udau.edu.ua/bitstream/123456789/322/1/%D0%9C%D0%B0%D1%82%D0%B5%D1%80%D1%96%D0%B0%D0%...	2 джерела 0.1%
206	http://vtei.com.ua/doc/2020/23042020konf/11_91.pdf	0.1%
207	https://www.pdau.edu.ua/sites/default/files/node/4431/inform-paket-bakalavr-zaochna-oio-norm-2018.pdf	0.1%
208	http://confcontact.com/eim2021/EIM_2021_tom5.pdf	0.1%
209	https://repository.lnau.edu.ua/xmlui/bitstream/handle/123456789/882/Rybarchuk_bach.pdf?isAllowed=y&sequence=1	0.1%
210	http://2balla.net/Ekonomika/Dosl-dzhennya-f-nansovih-rezul-tat-v-virobnicho-gospodars-ko-d-yal-nost-ta-maiynovog	3 джерела 0.1%
211	https://fmab.khadi.kharkov.ua/fileadmin/F-FUB/%D0%95%D0%BA%D0%BE%D0%BD%D0%BE%D0%BC%D1%96%D0%...	2 джерела 0.1%
212	http://www.nusta.edu.ua/wp-content/uploads/2016/11/%D0%97%D0%B1%D1%96%D1%80%D0%BD%D0%B8%D0%BA-%D0%...	0.1%
213	http://ena.lp.edu.ua/bitstream/ntb/2690/1/03.pdf	0.1%
214	http://pt.donnuet.edu.ua/ru/dokumenty/faily/38-materialy-viii-mizhnarodnoi-naukovo-praktychnoi-internet-konferentsii-ekono...	0.1%
215	http://dspace.oneu.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/10135/1/%d0%9c%d0%b0%d0%bb%d1%8c%d1%87%d0%b5%...	3 джерела 0.1%
216	https://businesscolleg.ucoz.ua/_ld/0/1_hN0.doc	2 джерела 0.1%
217	http://www.studentam.poleznoe.com.ua/?paged=1190	5 джерел 0.1%
218	http://ukraud.com/supload/cms/download/zapyt%20seminar%20new.doc	0.1%
220	http://repository.ubs.edu.ua/bitstream/handle/123456789/2386/Pantielieieva_Financial_2019.pdf?isAllowed=y&sequen	8 джерел 0.1%
221	https://uk.wikipedia.org/wiki?curid=1146016	3 джерела 0.1%
222	https://elib.hduht.edu.ua/bitstream/123456789/4282/1/%d0%9d%d0%be%d1%81%d0%b0%d1%87%20%d0%9d.%d0%9c_dis.PD	0.1%
223	http://repository.vsau.org/getfile.php/9627.pdf	0.1%
224	http://znau.edu.ua/images/images-news/2019/11/Tom%201..pdf	0.1%
225	https://uu.edu.ua/upload/Nauka/Electronni_naukovi_vidannya/19_Mizhnar_conf_BIEU_2017.PDF	2 джерела 0.1%

252	http://www.visnyk-econom.uzhnu.uz.ua/archive/18_1_2018ua/18_%201_2018.pdf	2 джерела	0.08%
253	http://elar.tsatu.edu.ua/handle/123456789/3565		0.08%
254	http://ck.sfs.gov.ua/data/material/000/183/250256/Broshura_Transfertne_ts_noutvorennya.doc	7 джерел	0.08%
255	http://eprints.oa.edu.ua/61/1/NZ_stud_vyp5.pdf		0.08%
256	http://www.library.univ.kiev.ua/ukr/host/10.23.10.100/db/ftp/visnyk/ekonom_118_2010.pdf		0.08%
257	http://www.elitpasp.ru/gosudarstvo_i_pravo_d11.html		0.08%
259	http://ir.kneu.edu.ua/bitstream/2010/24073/1/113-115.pdf	4 джерела	0.08%
260	http://apgs.kdu.edu.ua/zbirnik_apgs_2020.pdf	12 джерел	0.08%
261	http://repository.kpi.kharkov.ua/handle/KhPI-Press/39262		0.08%
262	http://lib.udau.edu.ua/bitstream/123456789/139/1/Aktyalniputanniasychasnoieconomiku_2_2010.pdf		0.08%
263	https://uu.edu.ua/upload/Nauka/Electronni_naukovi_vidannya/Conf_Innovac_potencial_PIEP_17_T3.pdf		0.08%
264	https://dspace.nuft.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/35655/1/072_Dudar%20Oleksandr%20Hryhorovych.pdf		0.08%
265	http://eir.zntu.edu.ua/bitstream/123456789/1554/1/Panchenko_Accounting_%20reproduction.pdf		0.08%
266	https://infopedia.su/7x1255.html	8 джерел	0.08%
267	https://knowledge.allbest.ru/finance/3c0b65635a2ac69b4c53b88421316c27_1.html		0.07%
268	http://repository.ldufk.edu.ua/bitstream/34606048/21237/1/%d0%a8%d0%ba%d0%b2%d0%b0%d1%80%d1%87%d1%83%d0...		0.07%
269	https://ronl.org/kontrolnyye-raboty/buhgalterskij_uchet_i_audit/715129		0.07%
270	https://er.nau.edu.ua/bitstream/NAU/56502/1/04_%d0%9e%d1%96%d0%97%d0%b2%d0%9e_%d0%a1%d0%a0%d0%a1.pdf		0.07%
271	http://eir.nuos.edu.ua/xmlui/bitstream/handle/123456789/1046/Angelova_Podatk_sistem.pdf		0.07%
272	https://mydisser.com/en/catalog/view/10256.html		0.07%
273	http://www.econ.vernadskyjournals.in.ua/journals/2018/29_68_1/29_68_1.pdf		0.07%
274	http://eKhSUIR.kspu.edu/bitstream/handle/123456789/12773/Fursa_FBP_2020.pdf?isAllowed=y&sequence=1	2 джерела	0.07%

300	http://dspace.oneu.edu.ua/xmlui/bitstream/handle/123456789/16233/%d0%91%d1%83%d1%80%d0%ba%d0%be%d0%b2%d...	0.05%
301	http://essuir.sumdu.edu.ua/handle/123456789/31841	2 джерела 0.05%
302	http://elar.khnu.km.ua/bitstream/123456789/11394/1/%d0%94%d0%a0_%d0%94%d0%be%d0%bd%d0%b5%d1%86_p...	6 джерел 0.05%
303	http://dspace.wunu.edu.ua/bitstream/316497/45131/1/%d0%97%d0%b1i%d1%80%d0%bd%d0%b8%d0%ba2021_10_27.pdf	0.05%
304	http://ea.donntu.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/34347/1/4%20Dubyk%20A.M._master_2023.pdf	2 джерела 0.05%
305	https://ronl.org/leksii/finansy/267596	8 джерел 0.04%
306	http://dspace.mnau.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/3335/1/Ryabenko_G.FP_KL.pdf	0.04%
307	http://efm.vsau.org/storage/articles/May2021/uaSaUd5sMYKli6AKVR7k.pdf	2 джерела 0.04%
308	http://kizman-tehn.com.ua/wp-content/uploads/2018/02/%D0%9C%D0%B8%D1%82%D0%BD%D0%B5.doc	7 джерел 0.04%
309	http://detoknedadim.ru/images/stories/borgy%20ta%20ih%20stjagneeena1.pdf	0.04%
310	https://www.pdau.edu.ua/sites/default/files/academicstaff/mokiyenko-tetyana-volodymyrivna-publications_2.pdf	0.04%
311	https://ir.kneu.edu.ua/server/api/core/bitstreams/d8019587-2ace-4132-ba95-00ee2fb9ed85/content	0.04%
312	https://globuss24.ru/doc/podatkova-sistema-ukraini	2 джерела 0.04%
313	http://sophus.at.ua/ED_Issue_2_2014.pdf	0.04%
314	https://fpk.in.ua/images/biblioteka/3bac_finan/Finansy-pidpryemstv-2020.pdf	0.04%
315	https://ronl.org/prezentatsii/finansy/278787	3 джерела 0.04%
316	http://rep.knlu.edu.ua/xmlui/bitstream/handle/787878787/1990/%d0%9e%d0%bb%d0%86%d0%b9%d0%bd%d0%b8%d0%ba...	0.04%
317	https://docs.dtkk.ua/doc/1057.95.0	8 джерел 0.04%
318	https://geci.cn.ua/work/449190/Finansovij-stan-sub-hta	0.04%
Джерела з Бібліотеки		42
72	Студентська робота ID файлу: 1016035675 Навчальний заклад: Open International University of Hu	15 джерел 0.27%
101	Студентська робота ID файлу: 1015972775 Навчальний заклад: Open International University of Hu	7 джерел 0.21%

140	Студентська робота	ID файлу: 1010617728	Навчальний заклад: Open International University of Human Deve...	0.16%
176	Студентська робота	ID файлу: 1015491230	Навчальний заклад: Open International University of Human Deve...	0.12%
180	Студентська робота	ID файлу: 1016041389	Навчальний заклад: Open International University of Human Deve...	0.12%
198	Студентська робота	ID файлу: 1015030988	Навчальний заклад: Open International University of Human Deve... 4 Джерело	0.1%
219	Студентська робота	ID файлу: 1015841160	Навчальний заклад: Open International University of Human Deve... 2 Джерело	0.1%
238	Студентська робота	ID файлу: 1010616898	Навчальний заклад: Open International University of Human Deve... 2 Джерело	0.09%
239	Студентська робота	ID файлу: 1010743068	Навчальний заклад: Open International University of Human Deve... 2 Джерело	0.09%
248	Студентська робота	ID файлу: 1016111322	Навчальний заклад: Open International University of Human Deve...	0.08%
250	Студентська робота	ID файлу: 1013464906	Навчальний заклад: Open International University of Human Deve...	0.08%
258	Студентська робота	ID файлу: 1015219382	Навчальний заклад: Open International University of Human Deve...	0.08%
293	Студентська робота	ID файлу: 1013464901	Навчальний заклад: Open International University of Human Deve...	0.05%
294	Студентська робота	ID файлу: 1015861418	Навчальний заклад: Open International University of Human Deve... 2 Джерело	0.05%
296	Студентська робота	ID файлу: 1015856816	Навчальний заклад: Open International University of Human Deve...	0.05%