

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ХЕРСОНСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ФАКУЛЬТЕТ БІЗНЕСУ І ПРАВА
КАФЕДРА ПУБЛІЧНОГО ТА МІЖНАРОДНОГО ПРАВА І
ПРАВООХОРОННОЇ ДІЯЛЬНОСТІ**

**ОПОДАТКУВАННЯ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ
ПІДПРИЄМСТВ В УКРАЇНІ: СУЧАСНИЙ СТАН, ОСОБЛИВОСТІ
ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ**

Кваліфікаційна робота (проект)
на здобуття ступеня вищої освіти «магістр»

Виконала: студентка 2 курсу 13-282 Мз групи
Спеціальності 081 Право
Освітньо-професійної програми «Право»

Петрук Світлана Степанівна

Керівники: к.ю.н., доцентка Риженко І.М.
доцентка Захарова С.І.

Рецензент: д.ю.н., професор Саінчин О.С.

Херсон – 2020

ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1. Історико-теоретичні аспекти щодо правового забезпечення оподаткування сільськогосподарських підприємств в Україні.....	11
1.1. Становлення та розвиток правового забезпечення оподаткування сільськогосподарських підприємств в Україні.....	11
1.2. Особливості правового забезпечення системи оподаткування сільськогосподарських підприємств в умовах сучасної України.....	21
РОЗДІЛ 2. Механізм правового забезпечення оподаткування сільськогосподарських підприємств в Україні.....	33
2.1. Пряме та непряме оподаткування сільськогосподарських підприємств.....	33
2.2. Спеціальний податковий режим в частині оподаткування сільськогосподарських підприємств.....	43
2.3. Функціональне призначення публічної адміністрації, як суб'єкта правового забезпечення оподаткування сільськогосподарських підприємств.....	48
РОЗДІЛ 3. Сучасний стан, напрями вдосконалення правового забезпечення оподаткування сільськогосподарських підприємств в Україні з врахуванням зарубіжного досвіду.....	54
3.1. Правове забезпечення оподаткування сільськогосподарських підприємств в зарубіжних країнах, можливості адаптації.....	54
3.2. Шляхи вирішення проблемних питань системи правового забезпечення в частині адміністрування оподаткування сільськогосподарських підприємств.....	62
3.3. Напрями вдосконалення правового забезпечення оподаткування сільськогосподарських підприємств.....	73
ВИСНОВКИ.....	83
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	90

ВСТУП

Актуальність теми дослідження. Система оподаткування в сільському господарстві – це провідний механізм, за рахунок якого стимулюється економічне зростання та встановлюється конкурентоспроможність вітчизняної продукції на світовому ринку.

В сучасних реаліях сільське господарство посідає вагоме місце для економіки України, оскільки наша країна прагне стати частиною європейської спільноти та здійснює невпинні кроки задля того, щоб гармонізувати вітчизняне законодавство до європейських стандартів, норми податкового законодавства в тому числі. У зв'язку з цим, здійснення ефективного оподаткування суб'єктів господарювання (сільськогосподарських підприємств) даної галузі передбачає потребу належного правового забезпечення.

Проблеми правового забезпечення в частині оподаткування галузі сільського господарства є досить актуальними, особливо в період становлення відносин ринкового характеру в Україні, вирішенням яких займаються вже багато років, проте, позитивної динаміки в цьому напрямі, як такої, по сей день не існує. В тому числі особливості діяльності сільськогосподарських підприємств, яким притаманний об'єктивний характер, недостатнім чином враховуються в оподаткуванні як об'єкта обліку, що обумовлює нерівномірність податкового навантаження.

Сьогоднішня практика правового забезпечення оподаткування сільськогосподарських підприємств демонструє поступовий процес трансформації системи оподаткування в сільському господарстві. Слід вказати, що після здобуття незалежності до 2010 року сільськогосподарськими підприємствами до бюджету сплачувалося приблизно 20 податків (зборів та інші обов'язкові платежі), наразі ж, після проведення податкової реформи в 2017 році та постійних змін,

які відбуваються і сьогодні – дана категорія платників податків сплачує тільки 8 різновидів податків та зборів, тим самим, можна прослідкувати зниження кількості податків приблизно на 60 %.

В той же час, не дивлячись на досягнення такого позитивного результату саме в частині зменшення кількості податків, правове ж забезпечення оподаткування сільськогосподарських підприємств вимагає вдосконалення, оскільки законодавча база, відповідно до якої регулюється порядок справляння податків із сільськогосподарських підприємств є «плаваючою» та нестабільною, що пояснюється систематичними змінами, існуванням застарілих та колізійних норм. У зв'язку з цим, актуалізується необхідність поглибленого аналізу окремих нормативних конструкцій, пошуку дієвих способів, які належним чином дадуть змогу ефективно упорядкувати чинні норми та в результаті – розробити можливі пропозиції і встановити конкретні напрями вдосконалення щодо адміністрування податків для сільськогосподарських підприємств в Україні.

Теоретичне підґрунтя дослідження становлять праці таких вчених як: С.С. Алексеєва, Д.О. Білінського, С.В. Балко, А.В. Босенко, Д.В. Вінницького, М.Ю. Віхляєва, Л.К. Воронової, Д.О. Гетманцева, О.О. Головашевича, Н.І. Дороша, Є.С. Дмитренка, С.Т. Кадькаленко, К.Е. Кисляка, Л.С. Кравчука, М.П. Кучерявенко, О.Л. Копиленка, І.О. Луніна, Т.А. Латковської, Н.М. Малініна, Т.О. Мацелика, А.А. Музики, А.О. Монаєнко, Є.А. Опря, С.О. Осадчого, О.О. Погрібного, П.С. Пацурківського, С.Г. Пепеляєва, В.П. Синчака, Л.В. Синявської, Р.О. Стефанчука, Є.А. Усенко, В.Ю. Уркевича, В.В. Хохуляка, В.В. Чайки, І.М. Шопіна, Н.Я. Якимчука, Ф.О. Ярошенка та інших.

Не дивлячись на наявність теоретичних напрацювань, в сукупності вони по більшій мірі присвячуються дослідженню питань економічних складових податків, а не правових, тим самим це говорить про

недостатність досліджень в питаннях, які стосуються правового забезпечення сільськогосподарських підприємств.

Означене та усе викладене вище свідчить про важливість і актуальність теми кваліфікаційної роботи, а також підтверджує необхідність здійснити деталізований аналіз зазначеного питання на теоретичному рівні.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Кваліфікаційна робота ґрунтується на положеннях Закону України «Про Загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу» від 18 березня 2004 року № 1629-IV, Указу Президента України «Про Стратегію сталого розвитку «Україна – 2020» від 12 січня 2015 року № 5/2015, Указу Президента України «Про невідкладні заходи з проведення реформ та зміцнення держави» від 8 листопада 2019 року № 837, Указу Президента України «Про Концепцію Загальнодержавної програми адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу» від 21 листопада 2002 року № 228-IV.

Кваліфікаційна робота виконана згідно напрямів наукових досліджень кафедри публічного та міжнародного права і правоохоронної діяльності факультету бізнесу і права Херсонського державного університету на тему: «Адміністративно-правове регулювання суспільних відносин у соціально-економічній, адміністративно-політичній сферах та правоохоронній діяльності» (номер державної реєстрації 0117U001733). Тему кваліфікаційної роботи затверджено Вченою радою Херсонського державного університету (наказ від 30.10.2020 № 1059-Д).

Мета та завдання дослідження. Мета кваліфікаційної роботи полягає у тому, щоб на основі теоретичних напрацювань та норм чинного законодавства розглянути особливості сучасного правового забезпечення в частині оподаткування сільськогосподарських

підприємств в Україні, визначити проблемні питання та обґрунтувати можливі напрями вдосконалення в цій сфері, враховуючи зарубіжний досвід.

Для досягнення вказаної мети у процесі дослідження було поставлено та вирішено такі **завдання**:

- розглянути історію становлення та розвитку правового забезпечення оподаткування сільськогосподарських підприємств в Україні;

- розкрити особливості правового забезпечення системи оподаткування сільськогосподарських підприємств в умовах сучасної України;

- проаналізувати пряме та непряме оподаткування сільськогосподарських підприємств;

- дослідити спеціальний податковий режим в частині оподаткування сільськогосподарських підприємств;

- з'ясувати функціональне призначення публічної адміністрації, як суб'єкта правового забезпечення оподаткування сільськогосподарських підприємств;

- узагальнити правове забезпечення оподаткування сільськогосподарських підприємств в зарубіжних країнах та виокремити можливості адаптації сприятливого досвіду до вітчизняного законодавства;

- окреслити шляхи вирішення проблемних питань системи правового забезпечення в частині адміністрування оподаткування сільськогосподарських підприємств;

- сформулювати напрями вдосконалення правового забезпечення оподаткування сільськогосподарських підприємств.

Об'єкт дослідження – суспільні відносини, які формуються за сферою оподаткування сільськогосподарських підприємств в Україні.

Предмет дослідження – особливості правового забезпечення в частині оподаткування сільськогосподарських підприємств в Україні.

Методи дослідження обрано з урахуванням мети і завдань теми кваліфікаційної роботи. Під час доведення основних теоретичних положень було використано загальнонаукові та спеціальні методи. Історико-правовий метод дав змогу розглянути становлення та розвиток правового забезпечення оподаткування сільськогосподарських підприємств. Діалектичний метод сприяв виокремити теоретичні і нормативні положення стосовно правового забезпечення в частині оподаткування сільськогосподарських підприємств в Україні на протязі усього дослідження; формально-юридичний метод дозволив поглиблено дослідити механізм правового забезпечення оподаткування сільськогосподарських підприємств в Україні. Порівняльно-правовий метод надав можливість узагальнити зарубіжний досвід в розглядуваній сфері та сприяв тому, щоб виокремити можливі напрями сприятливого досвіду до вітчизняного законодавства. Завдяки методу моделювання та прогнозування було виявлено проблемні питання розглядуваної сфери та сформульовано можливі напрями вдосконалення правового забезпечення оподаткування сільськогосподарських підприємств в Україні.

Наукова новизна одержаних результатів. Кваліфікаційна робота є комплексним дослідженням, в процесі якого була здійснена спроба проаналізувати особливості правового забезпечення щодо оподаткування сільськогосподарських підприємств в Україні. У межах дослідження одержано наступні результати, які мають наукову новизну, а саме:

– виявлено періодизацію часових меж, за якими відбувався розвиток системи оподаткування: 1) період Київської Русі (датується IX – кінцем XII ст.); 2) період Великого Князівства Литовського (датується XIV – XV ст.); 3) період Речі Посполитої (датується XVI – початком

XVII ст.); 4) період Російської імперії (датується XVII – початком XIX ст.); 5) період радянської доби (датується 1922 – 1991 рр.); 6) період незалежної України (датується з 1991 року по сьогоднішній день);

– розкрито особливості правового забезпечення сільськогосподарських підприємств, які відображаються через їх систему оподаткування, що складається з податків, а саме: а) податок на прибуток підприємства; б) податок на додану вартість; в) податок на доходи фізичних осіб; г) єдиний податок, а також зборів і рентних платежів;

– встановлено, що існуючий спеціальний податковий режим посідає вагомe місце в системі правового забезпечення оподаткування сільськогосподарських підприємств. Даний режим є одним із елементів податкового механізму, що використовується в нашій країні через форму спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності;

– з'ясовано функціональне призначення публічної адміністрації в правовому забезпеченні оподаткування сільськогосподарських підприємств, яке полягає у тому, що прерогатива даного суб'єкта вбачається у розробці та забезпеченні загальних правил оподаткування для сільськогосподарських підприємств як платників податків. Ціллю впровадження публічною адміністрацією цих правил є забезпечення надходження до бюджету відповідних податків, а також запровадження для цих підприємств пільг в оподаткуванні, в результаті чого підвищується ефективність їх діяльності;

– доведено, що механізм оподаткування сільськогосподарських підприємств в Україні має і в подальшому базуватись на сприятливому досвіді розвинених країн Європейського Союзу, враховуючи, при цьому, оцінку одержаних економічних результатів (вигод, витрат, ризиків) задля належного осмислення і врахування менталітету учасників податкових відносин, а також дотримуватись орієнтування сучасного стану розвитку країни в цьому питанні. В сукупності, усе наведене вище

дасть можливість, повільними, але впевненими кроками – адаптувати податкову систему нашої країни до вимог законодавства провідних країн Європейського Союзу, що в результаті дозволить нам стати ще ближчими у прагненні бути невід’ємною частиною європейської спільноти;

– обґрунтовано рекомендації стосовно посилення ефективності податкового механізму сільськогосподарських підприємств через оптимізацію податкових пільг і можливості одержати ними бюджетну дотацію, а також за рахунок адаптування спеціального податкового режиму до умов, за яким відбувається сільськогосподарське виробництво.

Практичне значення одержаних результатів полягає в тому, що сформульовані й викладені в роботі висновки та пропозиції становлять теоретичний інтерес і можуть бути використані в різних галузях діяльності, а саме:

– у правотворчій – для удосконалення деяких положень Податкового кодексу України та інших підзаконних нормативно-правових актів в частині оподаткування сільськогосподарських підприємств;

– у правозастосовній – під час вирішення проблем та недоліків в зазначеній сфері;

– у навчально–методичній – під час викладення таких дисциплін як «Адміністративне право», «Податкове право», «Фінансове право» та при підготовці підрозділів підручників, навчальних і методичних посібників, монографій тощо.

Апробація результатів дослідження. Теоретичні висновки, сформульовані в роботі, обговорювалися на засіданнях кафедри публічного та міжнародного права і правоохоронної діяльності.

Публікації. Основні теоретичні положення та висновки кваліфікаційної роботи знайшли відображення в наступній публікації:

– Петрук С.С. Спеціальний податковий режим в частині оподаткування сільськогосподарських підприємств. *Магістерські студії. Альманах*. Вип. 20. Херсон. ХДУ, 2020.

Структура роботи. Кваліфікаційна робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків та списку використаних джерел.

Повний обсяг роботи становить 98 сторінок: основний текст – 89 сторінок, обсяг, що займає список використаних джерел і літератури (81 найменування) – 9 сторінок.

РОЗДІЛ 1

ІСТОРИКО-ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ЩОДО ПРАВОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ОПОДАТКУВАННЯ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ В УКРАЇНІ

1.1. Становлення та розвиток правового забезпечення оподаткування сільськогосподарських підприємств

Система оподаткування як один із інструментів державного регулювання займає одне із провідних місць в сільському господарстві. У зв'язку з цим, саме за рахунок аналізу цієї системи можливо в подальшому виявити сучасні проблеми правового забезпечення оподаткування сільськогосподарських підприємств в Україні. Однак, для здійснення подібного аналізу, в першу чергу, необхідно звернути увагу на історичний досвід цієї сфери.

Розпочинаючи розгляд, відмітимо, що умовно становлення та розвиток правового забезпечення галузі сільського господарства загалом на теренах нашої країни можна поділити на шість періодичних етапів. Пропонуємо поверхнево їх охарактеризувати.

1. Період Київської Русі (датується IX – кінцем XII ст.). В цей період за часи князювання Володимира Великого запроваджується оподаткування. Князем вводиться податкова повинність у вигляді сплати десятини, мається на увазі, що податок сплачується в розмірі 10 % з доходу, який було отримано. Податки були двох видів: 1) поплужний (сплата натурою); 2) подимний (сплата грошима) [1, с. 28].

Загалом, саме в цей період зародилось як таке оподаткування в сільському господарстві. Його особливістю було те, що сплата податку не залежала від того, якого розміру ділянка або врожайність.

2. Період Великого Князівства Литовського (датується XIV – XV ст.). В цей період система оподаткування формувалася з податків

приватного типу, які сплачувались феодалу залежним населенням. Податки мали наступний вигляд: подимщина, сребщина, станція, посощина, поволовщина, поголовщина, натуральні платежі.

До об'єкту оподаткування належала земля. Податки сплачувалися незалежно від того, яка якість земельних ділянок. Платниками податків вважалися селянські господарства, у володінні яких були сільськогосподарські угіддя. Тобто ними сплачувався податок у вигляді урожаю, який вирощувався на зазначеній землі, а також земельний податок, сплата якого мала грошовий вираз (після того як було продано якусь частину урожаю або худобу) [2, с. 23].

Загалом, даний період відмічається тим, що податки справлялися тільки у тому разі, якщо особа володіє землею.

3. Період Речі Посполитої (датується XVI – початком XVII ст.). Відмітимо, що у цей період частина українських земель входила до складу Речі Посполитої, а відтак, на даних територіях було запроваджено податкову систему польського зразку. Особливістю є те, що шляхта звільнялася від сплати податків, а тому, увесь податковий тягар було покладено на сільське (в деякій мірі на міське) населення, які, зазвичай, відпрацьовували на панщині.

Податки селянами сплачувалися, як правило, натуральною формою, але мали місце і інші форми (подимщина, сребщина, ординщина, грошовий чинш) [3, с. 12].

Загалом, даний період характеризується тим, що українські селяни обтягувалися різноманітними трудовими повинностями, перебуваючи у панщині шляхти, тим самим, відпрацьовували натуральну данину.

4. Період Російської імперії (датується XVII – початком XIX ст.). В цей період, коли українські землі перейшли під правління царської Росії, відповідно запроваджується новий податок, який іменувався як поземельний податок, передбачаючи натуральну форму. З часом з'явилися «подвірний» та «подушний» податки, стягнення яких

здійснювалося з кожного двору грошима. Так, «подушний» податок стягувався з усіх чоловіків, виняток становили ті, хто працював на державній службі та мав відношення до духівництва і дворян. Відмітимо, що «подушний» податок був бюджетоутворювальним в Російській імперії, який становив близько 50 % усіх надходжень. Вже в кінці XIX ст., даний податок скасовується та запроваджуються майнові податки [4, с. 46-47].

Особливість царської Росії полягає у тому, що за цим періодом не існувало прибуткового податку та значної кількості зборів, які стали пережитками кріпосного права.

5. Період радянської доби (датується 1922 – 1991 рр.). Після того як Україна стала частиною Радянського Союзу – починає функціонувати система прибутково-майнового оподаткування, а також оподаткування землі. З 1924 року вводиться єдиний сільськогосподарський податок, ставка якого становить 5 % від доходу. За цим доходом також передбачається диференціація ставки податку залежно від того, наскільки родюча земля, чи є в наявності худоба, тощо. Окрім цього, даний податок остаточно перетворився з натурально-грошового в грошовий, що говорить про припинення натурального оподаткування сільських господарств у 1924 році [5, с. 12].

З 1926 року сільськогосподарський податок значно змінюється. Так, об'єктами оподаткування стають такі джерела доходів сільських господарств як (виноградарство, бджільництво, садівництво, городництво, неземлеробські заробітки, тощо) [5, с. 15].

В 1930 році приймається рішення про поетапний перехід до прибуткового оподаткування колгоспів. Власне кажучи, через зміну принципів оподаткування по різним категоріям сільськогосподарських виробників значно знижується відсоток, за яким вилучаються доходи колгоспів, який представлений 3 %, порівняно с 5,3 %, що існував.

В 1939 році зазнає змін система справляння єдиного сільськогосподарського податку, відповідно до якої оподатковуються присадибні ділянки і передбачається звільнення від оподаткування отримуваних колгоспниками трудоднів. Що стосується колгоспів, то для них встановлюється погектарний принцип оподаткування (залежить від того, яка кількість землі), який спрямовується на те, щоб стимулювати інтенсивно використовувати земельні угіддя.

В 1965 році вводиться прибутковий податок з колгоспів. І вже у 80-х роках починають функціонувати місцеві податки [6, с. 321].

Загалом, система оподаткування сільськогосподарських підприємств за радянської доби спрямовувалася на те, щоб стимулювати перехід від приватної до колективної власності.

6. Період незалежної України (дагується з 1991 року по сьогоднішній день). В цей період починається реалізація нової системи оподаткування сільськогосподарських підприємств. На думку Ю.Б. Іванова, період незалежності в цьому питанні пройшов три етапи еволюції: 1) 1991-1997 рр.; 2) 1997-2001 рр.; 3) третій, з позиції вченого формально було розпочато з 2001 року, а фактично – після набрання чинності Податкового кодексу України (з 2011 року) [7, с. 9-11]. Власне кажучи, вважаємо за необхідне виокремити ключові законодавчі акти, які і дали поштовх для створення нової системи оподаткування.

Початковим моментом щодо створення податкової системи в нашій країні було прийняття Закону України «Про систему оподаткування» [8] від 25 червня 1991 року.

Вже на протязі 1991 року запроваджується нові види податків, зборів та інших обов'язкових платежів, які кардинально різнились від тих, які функціонували в період СРСР. Зокрема, Закон УРСР від 5 липня 1991 року Про порядок дії на території Української РСР в 1991 році Закону СРСР «Про податки з підприємств, об'єднань і організацій» [9] закріплював пільгове оподаткування сільськогосподарських

підприємств. Означеним Законом передбачалося, що ключові виробники сільськогосподарської продукції (колгоспи, радгоспи, селянські (фермерські) господарства) не є особами (платниками) податку на прибуток. А ось інші виробники сільськогосподарської продукції (міжгоспи, кооперативи, тощо) сплачували податок на прибуток в рамках граничного рівня рентабельності по ставці 1,5 %.

20 грудня 1991 року приймається Закон України «Про податок на додану вартість» [10], відповідно до якого об'єктом оподаткування встановлено обороти по реалізації на території нашої країни товарів (окрім імпортних), насамперед товари, які мають виробничо-технічне призначення. Проте, його дія несприятливо відобразилася на діяльності сільськогосподарських підприємств через нестачу оборотних коштів, по причині використання механізму, за яким відшкодовується даний податок.

Вже після того, як у 1992 році було прийнято Закон України «Про оподаткування доходів підприємств і організацій» [11], за яким сільськогосподарські підприємства починають сплачувати податки тільки з доходів, які вони отримали від реалізації несільськогосподарської продукції по ставці 18 %, що стосується прибутку за основною діяльністю, то він не підлягав оподаткуванню.

Наприкінці 1994 року приймається Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» [12], згідно з яким об'єктом оподаткування визнається прибуток, внаслідок чого знижується податкове навантаження в частині фінансових показників діяльності сільськогосподарських підприємств, тому що вони звільнялися від сплати щомісячних авансових платежів, а податок на прибуток сільськогосподарськими підприємствами сплачувався тільки з прибутку, який вони отримували з реалізації несільськогосподарської продукції по ставці 30 %.

Пізніше, після того як у 1997 році було внесено зміни до Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» [12] – сільськогосподарські підприємства отримують право на особливий порядок сплати податку (про який зазначено вище), тобто тільки після того, як закінчиться відповідний звітний рік та будуть визначені фінансові результати. В тому числі, на зниження податкового навантаження вплинуло зменшення суми податку на прибуток, який нараховується на суму податку щодо землі, яка була задіяна в процесі сільськогосподарського виробничого обороту.

Зазначимо, що в цьому ж 1997 році приймається Закон України «Про податок на додану вартість», тим самим – за період 1997/1998 років податкова заборгованість сільськогосподарських товаровиробників набула неймовірного масштабу, а можливості її погасити у них просто не було, по причині масової збитковості [13, с. 110]. Аби урегулювати таку негативну ситуацію, протягом 1997/1998 років було прийнято декілька нормативно-правових актів, які частково змогли нормалізувати ситуацію, що склалася.

Беручи до уваги вищенаведене, необхідно визнати переконливу позицію В.М. Алексійчука, яким аналізувалися причини зростання податкового тягаря на сільськогосподарські підприємств та яким було наголошено про те, що «система оподаткування у сфері сільськогосподарського виробництва потребувала суттєвих змін для стимулювання зростання обсягів виробництва продукції, підвищення її якості та прибутковості» [14, с. 239].

Далі слід вказати, що з ціллю подолати сільськогосподарськими підприємствами важкі фінансові труднощі – 17 грудня 1998 року приймається Закон України «Про фіксований сільськогосподарський податок» [15], відповідно до якого для сільськогосподарських підприємств запроваджується сплата фіксованого податку, який не змінювався на протязі усього існування даного Закону (до 2011 року).

Слід відмітити, що даний податок базувався на таких засадах як:

- забезпечення стабільного фіксування ставок по оподаткуванню на протязі 3-5 років;

- запровадження ставок оподаткування, виходячи з рівня реальної платоспроможності сільськогосподарських товаровиробників;

- збільшення частини суми податків, які залишалися на місцях задля всебічного сприяння, щоб розвивати сільськогосподарське виробництво та фінансувати розвиток соціальної сфери на селі, а також вживати необхідні заходи з ціллю підвищити родючість землі [16, с. 39-40] тощо.

Важлива історична подія в становленні оподаткування сільськогосподарських підприємств відмічається запровадженням у 1999 році спеціального режиму оподаткування за усією сферою сільського господарства, відповідно до якого сума податку, яка підлягала сплаті до бюджету стосовно операцій по яким постачаються товари (роботи, послуги) власного виробництва, залишається в розпорядженні сільськогосподарських товаровиробників і продовжує використовуватися ними, аби придбати матеріально-технічні ресурси на призначення виробництва. Даний спеціальний режим оподаткування сільськогосподарські підприємства могли застосовувати тільки, якщо сума, яка отримана від продажу сільськогосподарської продукції власного виробництва та продуктів її переробки, за попереднім звітним (податковим) роком була менше ніж 50 % від суми загального валового доходу підприємства [3, с. 18].

Після прийняття Закону України «Про внесення змін до деяких законів України щодо оподаткування сільськогосподарських підприємств» [17] від 23 грудня 2004 року – зменшується перелік податкових платежів, на противагу яким сплачується фіксований сільськогосподарський податок, в той же час, підвищується частка доходу, яка отримується від реалізації сільськогосподарської продукції

по власному виробництву та продуктів її переробки, яка потрібна для того, щоб отримати статус платника фіксованого сільськогосподарського податку з 50-ти до 75 %.

В контексті наведеного, науковцем М.В. Калінчиком наголошується, що «запровадження фіксованого податку на землю для всіх без винятку сільськогосподарських підприємств є теоретично не обґрунтованим. На перший погляд, спрощений підхід до оподаткування має переваги. Проте простота й удавана справедливість не дають змоги державі диференційовано впливати на економічний розвиток господарств» [18, с. 8].

Найбільш важливою подією у становленні усієї системи оподаткування, в тому числі щодо сільськогосподарських підприємств було прийняття Податкового кодексу України (далі – ПК України), який вступив в законну силу з 1 січня 2011 року [19]. Відразу ж відмітимо ст. 209 (наразі втратила чинність), за якою було передбачено, що «резидент, який провадить підприємницьку діяльність у сфері сільського та лісового господарства й рибальства, може обрати спеціальний режим оподаткування. Згідно із спеціальним режимом оподаткування 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» [19].

Подальші зміни ст. 209 ПК України, які вступили в законну силу з 1 січня 2016 року, значно погіршили стан сільськогосподарських підприємств, встановивши те, що «позитивна різниця між сумою податкових зобов'язань звітного (податкового) періоду та сумою

податкового кредиту звітного (податкового) періоду, визначена:

а) за операціями з сільськогосподарськими товарами/послугами (крім операцій із зерновими і технічними культурами та операцій з продукцією тваринництва) підлягає перерахуванню: до державного бюджету – у розмірі 50 відсотків; на спеціальні рахунки, відкриті сільськогосподарським підприємствам – суб'єктам спеціального режиму оподаткування в установах банків та/або в органах, що здійснюють казначейське обслуговування бюджетних коштів, – у розмірі 50 відсотків; б) за операціями із зерновими і технічними культурами підлягає перерахуванню: до державного бюджету – у розмірі 85 відсотків; на спеціальні рахунки, відкриті сільськогосподарським підприємствам – суб'єктам спеціального режиму оподаткування в установах банків та/або в органах, що здійснюють казначейське обслуговування бюджетних коштів, – у розмірі 15 відсотків; в) за операціями з продукцією тваринництва підлягає перерахуванню: до державного бюджету – у розмірі 20 відсотків; на спеціальні рахунки, відкриті сільськогосподарським підприємствам – суб'єктам спеціального режиму оподаткування в установах банків та/або в органах, що здійснюють казначейське обслуговування бюджетних коштів, – у розмірі 80 відсотків» [19].

Отже, на нашу думку, зміни, які відбулися в 2016 році призвели до того, що сільськогосподарські підприємства вперше з того моменту як було запроваджено спеціальний режим оподаткування (1999 рік) зобов'язувалися здійснювати сплату податку на додану вартість за певним відсотковим відношенням до бюджету, чого раніше не передбачалося.

Проте, слід також відмітити, що дані зміни були відступною точкою «трансформації» оподаткування сільськогосподарських підприємств, бо вже з 1 січня 2017 року ст. 209 ПК України втрачає чинність, тим самим спеціальний режим оподаткування відміняється, в

результаті чого сільськогосподарські підприємства починають сплачувати податок на додану вартість від операцій, які відбуваються під час поставки продукції власного виробництва до бюджету в повному об'ємі.

Насамкінець, зазначимо, що важливою історичною подією в діяльності сільськогосподарських підприємств, яку не можна оминати увагою, є змога заявляти бюджетне відшкодування з податку на додану вартість, однак, не все так однозначно.

Аналізуючи механізм бюджетного відшкодування, В.П. Синчаком розглядається період, за яким по об'єктивним та суб'єктивним причинам стали накопичуватися борги держави, тим самим актуалізувавши це проблемне питання [20, с. 268]. Враховуючи наведене, слід вказати, що в цей період вітчизняним сільськогосподарським підприємствам заборонялося заявляти бюджетне відшкодування з податку на додану вартість, внаслідок чого означеним платникам податків було абсолютно не вигідно в економічному плані здійснювати вклад своїх коштів, аби придбати новітнє сільськогосподарське обладнання (техніку), або ж, якщо в планах є будівництво оновлених комплексів, що не стимулювало аж ніяк розвивати сільське господарство [21, с. 17].

На підставі вищевикладеного можна зробити наступний висновок. Історія становлення та розвитку правового забезпечення оподаткування усієї галузі сільського господарства України загалом, та в частині сільськогосподарських підприємств, зокрема, є достатньо тривалою. Нами було встановлено наступну періодизацію часових меж, за якими відбувався розвиток системи оподаткування, а саме: 1) період Київської Русі (датується IX – кінцем XII ст.); 2) період Великого Князівства Литовського (датується XIV – XV ст.); 3) період Речі Посполитої (датується XVI – початком XVII ст.); 4) період Російської імперії (датується XVII – початком XIX ст.); 5) період радянської доби

(датується 1922 – 1991 рр.); б) період незалежної України (датується з 1991 року по сьогоднішній день).

1.2. Особливості правового забезпечення системи оподаткування сільськогосподарських підприємств в умовах сучасної України

Актуальною задачею, яка стоїть на сьогодні та сприятиме в подальшому розвивати сільське господарство – це формування ефективної податкової системи, за якою б встановлювалися не тільки розміри податкового навантаження, але й нормалізувалася б структура обов'язкових платежів та податкового інструментарію для належного рівня розвитку галузі в цілому. На даному векторі розвитку існує потреба розробити дієву систему та механізми правового забезпечення оподаткування сільськогосподарських підприємств, які б в сукупності задовольняли соціальні умови в сучасному сільськогосподарському виробництві.

Розпочинаючи розгляд цього підрозділу та характеризуючи правове забезпечення в цій сфері, зазначимо, що в першу чергу, аби впровадити систему оподаткування, необхідно встановити термінологічне розуміння «сільськогосподарського підприємства» та «сільськогосподарського товаровиробника», для того, щоб визначити ключові задачі оподаткування та уніфікувати їх використання за податковим законодавством.

Слід відмітити, що на законодавчому рівні єдності стосовно встановлення таких понять як «сільськогосподарське підприємство» та «сільськогосподарський товаровиробник» не існує.

Отже, акцентуючи увагу на сільськогосподарському підприємстві, слід згадати «Методику розрахунку рівня рентабельності сільськогосподарської діяльності сільськогосподарських підприємств»

[22], затверджену наказом Державного комітету статистику України від 14 лютого 2011 року, відповідно до якої сільськогосподарське підприємство – це «самостійний статутний об'єкт, який має право юридичної особи та здійснює виробничу діяльність у галузі сільського господарства з метою одержання відповідного прибутку (доходу)» [22].

В свою чергу, ст. 137 ПК України закріплює, що «для цілей оподаткування податком на прибуток до підприємств, основною діяльністю яких є виробництво сільськогосподарської продукції, належать підприємства, дохід яких від продажу сільськогосподарської продукції власного виробництва за попередній податковий (звітний) рік перевищує 50 відсотків загальної суми доходу» [19].

Наукові трактування щодо визначення «сільськогосподарського підприємства» дещо відрізняються. Як приклад, О.О. Погрібний вважає, що «сільськогосподарські підприємства є самостійними суб'єктами господарювання, створеними компетентним органом державної влади, чи органом місцевого самоврядування, чи іншими суб'єктами для задоволення суспільних та особистих потреб систематичним здійсненням виробничої, науково-дослідної, торговельної, іншої господарської діяльності в аграрному секторі економіки в порядку, передбаченому чинним законодавством України» [23, с. 97].

Іншими дослідниками наголошується, що юридичні особи, основоположна статутна діяльність яких має відношення до виробництва сільськогосподарської продукції, відмічається, насамперед, наступними специфічними рисами: «особливістю порядку придбання ними права на виробництво й реалізацію сільськогосподарської продукції, чіткою законодавчою регламентацією діяльності з виробництва та реалізації сільськогосподарської продукції, специфікою використання трудових ресурсів, спеціальною правосуб'єктністю» [24, с. 127].

Врахувавши наведене вище, видається за можливе сформулювати власне бачення щодо визначення «сільськогосподарського підприємства», під яким слід розуміти юридичну особу, у власності (користуванні) якої знаходиться сільськогосподарське угіддя та/або виробничі потужності сільськогосподарського призначення та основоположний вид діяльності якої спрямований на те, щоб виробляти сільськогосподарську продукцію та/або надавати послуги сільськогосподарського характеру, дохід від реалізації яких буде становити не менше ніж 50 % загальної виручки за рік.

Переходячи безпосередньо до такого суб'єкта сільського господарства як «сільськогосподарський товаровиробник», слід вказати, що його тлумачення закріплюється в Законі України «Про особливості страхування сільськогосподарської продукції з державною підтримкою», за яким: «сільськогосподарський товаровиробник – юридична особа незалежно від організаційно-правової форми, яка займається виробництвом сільськогосподарської продукції та/або розведенням, вирощуванням та виловом водних біоресурсів у внутрішніх водоймах та її переробкою на власних чи орендованих потужностях, у тому числі з власновиробленої сировини на давальницьких умовах, та здійснює операції з її постачання» [25].

Дещо схожим є поняття, яке передбачено в іншому Законі України «Про державну підтримку сільського господарства України», за яким вказується, що сільськогосподарським вважається товаровиробник «основною діяльністю якої є виробництво сільськогосподарської продукції та/або розведення, вирощування, вилов риби у внутрішніх водоймах (озерах, ставках та водосховищах) та її переробка на власних чи орендованих потужностях, у тому числі власновиробленої сировини на давальницьких умовах, а також здійснення операцій з її постачання, причому в такій діяльності питома вага вартості сільськогосподарських товарів/послуг становить не менше 75 відсотків вартості всіх

товарів/послуг, поставлених протягом попередніх 12 послідовних звітних податкових періодів сукупно» [26] (ст. 2 вказаного Закону).

ПК України також закріплює дане поняття, зокрема: «сільськогосподарські товаровиробники – юридичні особи, утворені шляхом перетворення платника податку, можуть бути платниками податку в рік перетворення, якщо частка сільськогосподарського товаровиробництва, отримана за попередній податковий (звітний) рік, дорівнює або перевищує 75 відсотків» [19] (ст. 291).

Якщо виокремити декілька думок з наукової доктрини, то з позиції О.В. Гафурової, сільськогосподарським товаровиробником можна розуміти особу, яка «займається вирощуванням, відгодівлею, виловлюванням або збиранням (заготівлею) сільськогосподарської продукції» [27, с. 58]. Іншим, більш розширеним міркуванням є думка В.С. Єлісеєва, який відмічає, що «сільськогосподарськими товаровиробниками є організація, індивідуальний підприємець, фермерське господарство, а також громадянин, що веде особисте підсобне господарство, які здійснюють виробництво сільськогосподарської продукції, її первинну й подальшу (промислову) переробку» [28, с. 101].

Таким чином, беручи до уваги наведене вище, пропонується власне трактування «сільськогосподарського товаровиробника», під яким слід вбачати сільськогосподарське підприємство, основоположна діяльність якого спрямована на товарне сільськогосподарське виробництво, яке відбувається на власних (орендованих) виробничих потужностях, а питома вага вартості сільськогосподарських товарів, що поставлені – передбачає не менше 75 % вартості усіх товарів, які ставилися на протязі попереднього року.

Визначившись з розумінням таких понять як «сільськогосподарське підприємство» та «сільськогосподарський товаровиробник», з метою продовження даного підрозділу, зазначимо, що їх визначення має вагоме значення в процесі здійснення їх

діяльності, тому що означене відображається на їх податкових правовідносинах, в першу чергу, коли сільськогосподарський товаровиробник має змогу стати платником податку четвертої групи (в минулому фіксований сільськогосподарський податок), а також вправі одержати бюджетну дотацію, аби розвивати власне виробництво і продукцію, натомість сільськогосподарське підприємство такої можливості за законом немає.

У контексті розглядуваного питання та для розкриття особливостей правового забезпечення системи оподаткування сільськогосподарських підприємств, необхідно приділити увагу тому, що даний суб'єкт виступає платником деяких податків, зборів (обов'язкових платежів), які, власне кажучи, демонструють структуру оподаткування усєї сфери сільського господарства. Охарактеризуємо більш ґрунтовніше цей момент на прикладі деяких з податків, аби дуже не виходити за межі дослідження.

Наразі до системи оподаткування сільськогосподарських підприємств відносяться:

1) податки, які ще досить давно загальноприйнято вважати як одну із ключових частин системи обов'язкових платежів держави [29, с. 115]. Як правило їх класифікують на прямі та непрямі податки. Дана класифікація відіграє провідне значення для сільськогосподарських підприємств і потребує обґрунтованих механізмів, за якими повинно відбуватися функціонування задля відображення специфіки фінансових відносин, які формуються у сільському господарстві.

Так, сільськогосподарські підприємства сплачують до бюджету:

– податок на прибуток підприємств, за умови, якщо вони не являються платниками єдиного податку четвертої групи.

Для сільськогосподарських підприємств «об'єктом оподаткування є прибуток із джерелом походження з України та за її межами, який визначається шляхом коригування (збільшення або зменшення)

фінансового результату до оподаткування (прибутку або збитку)» [19] (п. 134.1.1, ст. 134 ПК України).

Для виробників сільськогосподарської продукції визначено «річний податковий (звітний) період, який починається з 1 липня минулого звітного року і закінчується 30 червня поточного звітного року» [19] (п. 137.4.1, ст. 137 ПК України).

Також встановлено, що «платники податку на прибуток – виробники сільськогосподарської продукції, які обрали річний податковий (звітний) період відповідно, фінансовий результат до оподаткування за податковий (звітний) період обчислюють шляхом зменшення фінансового результату до оподаткування за минулий звітний рік на фінансовий результат до оподаткування за перше півріччя такого року та збільшення на фінансовий результат до оподаткування за перше півріччя поточного звітного року, що визначені відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності» [19] (ст. 134 ПК України).

Основну ставку податку на прибуток для сільськогосподарських підприємств встановлено на рівні 18 %;

– податок на додану вартість. Об'єктом оподаткування окресленого податку для сільськогосподарських підприємств встановлено операції стосовно постачання сільськогосподарських товарів, «місце постачання яких розташоване на митній території України» [19] (п. 185.1 ст. 185 ПК України).

Дата, відповідно до якої виникають податкові зобов'язання стосовно постачання сільськогосподарських товарів/послуг «вважається дата, яка припадає на податковий період, протягом якого відбувається будь-яка з подій, що сталася раніше: а) дата зарахування коштів від покупця/замовника на банківський рахунок платника податку як оплата товарів/послуг, що підлягають постачанню, а в разі постачання товарів/послуг за готівку – дата оприбуткування коштів у касі платника

податку, а в разі відсутності такої – дата інкасації готівки у банківській установі, що обслуговує платника податку; б) дата відвантаження товарів, а в разі експорту товарів – дата оформлення митної декларації, що засвідчує факт перетинання митного кордону України, оформлена відповідно до вимог митного законодавства, а для послуг – дата оформлення документа, що засвідчує факт постачання послуг платником податку» [19] (п. 187.1, ст. 187 ПК України).

Ставка податку, яка встановлена від бази оподаткування становить 20 % [19] (ст. 193 ПК України).

Для сільськогосподарських підприємств «звітним (податковим) періодом є один календарний місяць» [19] (п. 202.1, ст. 202 ПК України). «Податкова декларація подається за базовий звітний (податковий) період, що дорівнює календарному місяцю, протягом 20 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) місяця» [19] (ст. 203 ПК України);

– податок на доходи фізичних осіб. Для сільськогосподарських підприємств об'єктом даного податку є «загальний місячний (річний) оподатковуваний дохід; доходи з джерела їх походження в Україні, які остаточно оподатковуються під час їх нарахування (виплати, надання)» [19] (п. 163 1.1, 163.1.2, ст. 163 ПК України).

Базу оподаткування складає «загальний оподатковуваний дохід – будь-який дохід, який підлягає оподаткуванню, нарахований (виплачений, наданий) на користь платника податку протягом звітного податкового періоду. Загальний оподатковуваний дохід складається з доходів, які остаточно оподатковуються під час їх нарахування (виплати, надання), доходів, які оподатковуються у складі загального річного оподаткованого доходу» [19] (п. 164.1, 164.1.1, ст. 164 ПК України).

«Ставка податку становить 18 відсотків бази оподаткування щодо доходів, нарахованих (виплачених, наданих), але не виключно у формі: заробітної плати, інших заохочувальних та компенсаційних виплат або

інших виплат і винагород, які нараховуються (виплачуються, надаються) платнику у зв'язку з трудовими відносинами та за цивільно-правовими договорами» [19] (п. 167.1, ст. 167 ПК України).

За цим податком сільськогосподарське підприємство виступає податковим агентом, «який нараховує (виплачує, надає) оподатковуваний дохід на користь платника податку, зобов'язаний утримувати податок із суми такого доходу за його рахунок» [19] (п. 168.1.1, ст. 168 ПК України);

– єдиний податок. Що стосується цього податку, то тут мова йде про податок четвертої групи, платником якого вправі бути сільськогосподарські підприємства, «у яких частка сільськогосподарського товаровиробництва за попередній податковий (звітний) рік дорівнює або перевищує 75 відсотків» та «фізичні особи – підприємці, які провадять діяльність виключно в межах фермерського господарства, зареєстрованого відповідно до Закону України «Про фермерське господарство» [19;30] (п. 291.1, ст. 291 ПК України).

«Об'єктом оподаткування для платників єдиного податку четвертої групи є площа сільськогосподарських угідь (ріллі, сіножатей, пасовищ і багаторічних насаджень)» [19] (ст. 292-1 ПК України), які знаходяться у підпорядкуванні сільськогосподарських підприємств.

Розмір ставки єдиного податку четвертої групи може бути різним та залежить від того, яка категорія сільськогосподарських угідь та їх розташування.

Для сільськогосподарських підприємств як платників означеного податку календарний рік є податковим (звітним) періодом [19] (ст. 294 ПК України).

Слід також відмітити, що сільськогосподарські підприємства «самостійно обчислюють суму податку щороку станом на 1 січня і не пізніше 20 лютого поточного року подають відповідному контролюючому органу за місцезнаходженням платника податку та

місцем розташування земельної ділянки податкову декларацію на поточний рік» [19] (п. 295.9.1, ст. 295 ПК України). Сплачують даний податок сільськогосподарські підприємства щоквартально, з відповідною розбивкою на відсотки (10%, 10%, 50%, 30%).

2) збори, які є обов'язковими платежами, що сплачуються до відповідного бюджету.

З 2014 року було закріплено сплату сільськогосподарськими підприємствами військового збору, однак, це було тимчасовим ефектом, доки не набрали чинності рішення Верховної Ради України про те, що реформа Збройних Сил України завершилася.

Власне кажучи, об'єкт оподаткування військового збору представлений у вигляді загального місячного (річного) оподаткованого доходу з джерела їх походження в нашій країні, які в остаточному вигляді оподатковуються в процесі їх нарахування за відповідними виплатами. Ставка військового збору складає 1,5 % від об'єкта оподаткування. Даний збір нараховується і сплачується до бюджету сільськогосподарськими підприємствами в момент, коли виплачуються заробітні плати робітниками, які знаходяться в трудових відносинах з даними підприємствами [19] (підрозділ 10 інших перехідних положень ПК України).

3) рентні платежі для сільськогосподарських підприємств передбачені обсягом видобутих корисних копалин; обсягом підземного простору надр, щоб вирощувати сільськогосподарську продукцію; обсягом видобутої підземної води, тощо. Рентну плату сільськогосподарські підприємства здійснюють щоквартально через подання податкових декларацій [19] (розділ IX ПК України).

Отож, узагальнюючи наведене вище, слід вказати, що структуру оподаткування сільськогосподарських підприємств складають податки, збори та інші обов'язкові платежі, які в обов'язковому порядку повинні

сплачувати дані підприємства до бюджету усіх рівнів і механізми справляння яких чітко передбачені податковим законодавством.

Водночас, особливість і в той же час, сутність оподаткування сільськогосподарських підприємств пов'язується також з ринковими механізмами підтримки, а саме за рахунок пільг і дотацій в частині їх оподаткування. Звернемо увагу на це питання більш детальноше.

Податкові пільги – це фінансовий інструмент, який наглядно дає можливість виявити недоліки податкової системи. Утвердження пільгових податкових режимів є об'єктивною потребою, а їх раціональність використання «трансформує» податкові пільги на інструмент, який ефективно стимулює соціально-економічні процеси. Окрім цього, податкові пільги являються ключовим інструментом в частині податкового планування на мікрорівні [31, с. 121]. Більш того, наявність податкових пільг дає змогу суб'єктам господарювання важелі, аби впливати на власне податкове навантаження, а державі – на регулярні надходження до бюджету.

«Податкова пільга – передбачене податковим та митним законодавством звільнення платника податків від обов'язку щодо нарахування та сплати податку та збору, сплата ним податку та збору в меншому розмірі за наявності підстав» [19] (ст. 30 ПК України).

Однак, протягом останніх років можна спостерігати тенденцію, відповідно до якої наша держава, аби залучити додаткові фінансові ресурси від міжнародних фінансових організацій взяла на себе зобов'язання, які полягають у тому, щоб скасувати податкові пільги щодо сільськогосподарських підприємств, з метою одержати більше податкових надходжень до державного бюджету [32, с. 155].

Одне із таких зобов'язань є скасування спеціального режиму оподаткування (дія якого була до 1 січня 2017), про який вже згадувалося в попередньому підрозділі. Вже після 1 січня 2017 сільськогосподарські підприємства втратили право мати податкову

пільгу, яка надходила з податку на додану вартість, тим самим, на думку багатьох експертів та взагалі, якщо слідкувати за статистичними даними, обсяг валової продукції в сільському господарському виробництві значно зменшився та в цілому зменшилася прибутковість цієї галузі на багато мільярдів грн. Тобто, втративши таку пільгу, багато сільськогосподарських підприємств втратили стимулюючий фактор, аби взагалі здійснювати сільськогосподарську діяльність, багато з яких розорилися.

Продовжуючи наведені вище міркування, якраз доречно вказати про бюджетні дотації, коли після 1 січня 2017 року з ціллю продовжувати «фінансову підтримку» сільськогосподарських підприємств, завдяки внесенням відповідних змін до Закону України «Про державну підтримку сільського господарства України» [26], було запроваджено державний механізм підтримки виробників окремих видів сільськогосподарської продукції через здійснення виплат за рахунок бюджетних дотацій, аби розвивати сільськогосподарських товаровиробників і в цілому стимулювати виробництво сільськогосподарської продукції [33, с. 54].

Взагалі дотація, як вважає професор Ф.Ф. Бутинець – це «державна доплата, що видається на безповоротній основі до компенсації перевищення витрат над доходами підприємств й організацій» [34, с. 59].

Повертаючись до ключового положення вищенаведеного Закону, ним встановлено, що «сільськогосподарський товаровиробник, основною діяльністю якого є постачання сільськогосподарських товарів/послуг, вироблених ним на власних або орендованих основних засобах, причому питома вага вартості сільськогосподарських товарів/послуг становить не менше 75 відсотків вартості всіх товарів/послуг, поставлених ним протягом попередніх 12 послідовних звітних податкових періодів сукупно, має право на бюджетну дотацію

для розвитку сільськогосподарських товаровиробників та стимулювання виробництва сільськогосподарської продукції після його внесення податковим органом до Реєстру отримувачів бюджетної дотації» [26] (ст. 16-1 вищевказаного Закону).

Відповідно до «Порядку розподілу бюджетної дотації для розвитку сільськогосподарських товаровиробників та стимулювання виробництва сільськогосподарської продукції у 2017 році» (актуальний по сей день), затвердженого Постановою Кабінету Міністрів України від 8 лютого 2017 року, вказується про те, що виплата бюджетної дотації здійснюється на підставі направлення органом державної фіскальної служби до органу державного казначейства реєстру, в якому знаходяться облікові відомості про підприємств, суми бюджетної дотації, які повинні бути перераховані, а також його реквізити за відповідним банком. Після того як було отримано цей реєстр – органом державного казначейства в автоматичному порядку здійснюється перерахування відповідним одержувачем суми бюджетної дотації з рахунку, який є небюджетним [35].

Таким чином, особливості правового забезпечення сільськогосподарських підприємств відображаються через їх систему оподаткування, що складається з податків, а саме: а) податок на прибуток підприємства; б) податок на додану вартість; в) податок на доходи фізичних осіб; г) єдиний податок, а також зборів і рентних платежів.

Також було встановлено, що особливість і в той же час, сутність оподаткування сільськогосподарських підприємств пов'язується ще з ринковими механізмами підтримки, а саме за рахунок пільг і дотацій в частині їх оподаткування.

РОЗДІЛ 2

МЕХАНІЗМ ПРАВОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ОПОДАТКУВАННЯ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ В УКРАЇНІ

2.1. Пряме та непряме оподаткування сільськогосподарських підприємств

Здійснюючи господарську діяльність, сільськогосподарські підприємства, як нами вже було встановлено у попередньому розділі кваліфікаційної роботи – зобов'язуються сплачувати податки, які, як правило, поділяють на прямі та непрямі. Кількість податків, які сплачуються сільськогосподарськими підприємствами, а також механізм їх адміністрування в сукупності безпосередньо впливають на подальший розвиток сільського господарства в цілому. Саме тому, в цьому підрозділі, необхідно більш поглиблено розглянути дане питання та з'ясувати механізм прямого та непрямого оподаткування сільськогосподарських підприємств.

В першу чергу, з'ясуємо, що таке прямі та непрямі податки. Відмітимо, що більшою частиною сучасних науковців розуміння прямих податків відбувається через призму об'єкта оподаткування.

З позиції О.Д. Василика: «прямі податки – це податки, об'єктом оподаткування яких є дохід фізичної особи, прибуток юридичної особи, земля, майно й капітал» [36, с. 166]. Схожою є думка С.Л. Лондара, який вважає, що «прямими є податки, які встановлюються безпосередньо на дохід чи майно платника податку» [37, с. 84]. О.Д. Данілов тлумачить прямі податки залежно від суб'єкта, об'єкта та вектору діяльності, зокрема: «прямі податки – це податки, стягнуті в результаті придбання й акумулювання матеріальних благ, що залежать від доходу або майна,

і платниками яких безпосередньо є власники цих доходів або майна» [38, с. 254].

На наш погляд, прямі податки необхідно вважати такими, розмір яких прямо пропорційно підвідомчий розміру об'єкта оподаткування та які сплачуються до бюджету, керуючись податковим законодавством, а також, виходячи, безпосередньо з доходів чи майна платника податку під час придбання і накопичення благ матеріального змісту.

З наведеного, правильним буде виокремити ще одну позицію, яка вказує на характерні риси прямих податків. Так, В.М. Опарінін наголошується, що «прямі податки сприяють такому розподілу податкового тягаря, за якого більше платять ті члени суспільства, які мають вищі доходи. Водночас форма прямого оподаткування потребує складного механізму стягнення податків, адже постають проблеми обліку об'єкта оподаткування й ухилення від сплати» [39, с. 143]. Дане тлумачення прямих податків дає можливість побачити потребу додержувати зв'язок між розміром доходу та розміром податкових зобов'язань, що в результаті дає змогу знайти оптимальний баланс в частині податкового навантаження для платників податків, в тому числі це стосується і сільськогосподарських підприємств.

Продовжуючи, зазначимо, що систему прямого оподаткування сільськогосподарських підприємств складають: податок на прибуток підприємств, податок на доходи фізичних осіб, плата за землю та єдиний податок [40, с. 30]. Слід вказати, що на деякі з податків нами зверталася увага в попередньому розділі дослідження, однак, відмітимо, що в аспекті даного підрозділу вони будуть аналізуватися з іншого ракурсу, а саме через механізм правового забезпечення. Тож з'ясуємо це.

1. Звертаючись до юридичної літератури, виокремимо основні підходи, за рахунок яких будується механізм оподаткування податком на прибуток сільськогосподарських підприємств:

- прибуток, який оподатковується від основної сільськогосподарської діяльності, сплачуючи земельний податок;
- прибуток загальної суми, який оподатковується при одночасному зменшенні нарахованого податку на прибуток на суму земельного податку та збільшенням витрат на підставі включення до їх складу плати за землю, яку не використовують в сільськогосподарському виробничому обороті;
- запровадження неоподаткованого мінімуму прибутку, аби забезпечити процес розширеного відтворення, тому що частина сільськогосподарської продукції, як-от (корм, худоба, птиця, тощо) не набуває відповідну товарну форму, тим самим переходить до нового циклу як своєрідний засіб виробництва;
- прибуток, який оподатковується непрямим способом, тобто застосовуючи комплексні податки, які базуються на реальних засадах. В такому випадку механізм нарахування та сплати буде значно спрощуватися, внаслідок чого буде посилюватися стимулюючий вплив оподаткування на ефективність здійснення господарської діяльності [41, с. 37].

На наш погляд, окреслені підходи більш ніж актуальні для того, щоб встановлювати ефективний механізм оподаткування прибутку сільськогосподарських підприємств, проте, в умовах сьогодення реалізація механізму такого оподаткування відбувається на підставах загального змісту, з врахуванням деяких особливостей, серед яких виділимо такі:

1) фінансовий результат стосовно оподаткування за встановлений податковий (звітний) період, відповідно до якого виробниками сільськогосподарської продукції відбувається обчислення через зменшення фінансового результату стосовно оподаткування за минулим звітним роком на фінансовий результат стосовно оподаткування, яке відбулося за перше півріччя такого року, а також збільшення на

фінансовий результат стосовно оподаткування за перше півріччя в звітний поточний рік, які встановлені «відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності» [19];

2) фінансовий результат стосовно оподаткування, яке має тенденцію зменшуватися на суму, що нарахована доходами від участі в капіталі інших платків податку на прибуток підприємств, і на суму, яка нарахована доходами (дивідендами), які повинні виплачуватись на його користь від інших платників даного податку.

Серед іншого, слід вказати, що наразі ПК України не передбачає механізму, за яким сільськогосподарське підприємство переходить з податкового (звітного) періоду, початок якого датується першим календарним днем цього періоду і закінчується останнім календарним днем цього періоду (починається 1 липня минулого року, який був звітним, а закінчується поточний звітним роком 30 червня).

Нестача такого механізму призвела до того, що сільськогосподарські підприємства, які додержувалися так званого показника «аграрності» (розміром 50 %), з 1 січня 2017 року вже не мали можливості обирати для себе інший податковий період, аби подати звітність, тим самим, вони по сьогоднішній день мають продовжувати подавати звітність з податку на прибуток підприємств через загальний порядок, який встановлений розділом III ПК України.

Зазначене вище має пряме відношення до того, що з 1 січня 2017 року ст. 209 ПК України втратила чинність, як вже наголошувалося, а відтак, з того моменту сільськогосподарські підприємства де-юре не могли застосовувати річний податковий (звітний) період, тому що де-факто на законодавчому рівні не закріплено поняття продукції, яку можливо вважати як сільськогосподарську для цілей оподаткування податком на прибуток.

2. Податок на доходи фізичних осіб справляється аналогічно як і іншими платниками податків, проте він має певні особливості, зокрема:

– до загального місячного (річного) доходу платників податків, який оподатковується не відносяться «доходи, отримані від продажу власної сільськогосподарської продукції, що вирощена, відгодована, виловлена, зібрана, виготовлена, вироблена, оброблена та/або перероблена безпосередньо фізичною особою на земельних ділянках, наданих їй у розмірах, встановлених Земельним кодексом України для ведення: садівництва та/або для будівництва і обслуговування житлового будинку, господарських будівель і споруд (присадибні ділянки) та/або для індивідуального дачного будівництва. При цьому якщо власник сільськогосподарської продукції має ще земельні частки (паї), виділені в натурі (на місцевості), але не використовує їх (здає в оренду або обслуговує), отримані ним доходи від продажу сільськогосподарської продукції не включаються до загального місячного (річного) оподаткованого доходу; особистого селянського господарства та/або земельні частки (паї), виділені в натурі (на місцевості), сукупний розмір яких не перевищує 2 гектари. При цьому розмір земельних ділянок, зазначених в абзаці другому цього підпункту, а також розмір виділених в натурі (на місцевості) земельних часток (паїв), які не використовуються (здаються в оренду, обслуговуються), не враховуються» [19] (п. 165.1.24, ст. 165 ПК України);

– «при продажу власної продукції тваринництва груп 1-5, 15, 16 та 41 УКТ ЗЕД, отримані від такого продажу доходи не є оподаткованим доходом, якщо їх сума сукупно за рік не перевищує 50 розмірів мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня звітного (податкового) року» [19] (п. 165.1.24, ст. 165 ПК України) тощо.

3. Земельний податок. Відмітимо, що більша частина науковців, яка досліджувала проблемні питання оподаткування сільськогосподарської діяльності, переконується у тому, що

основоположним у розглядуваній галузі в майбутньому має стати саме цей податок [41, с. 38]. Ми підтримуємо цю позицію.

Особливістю справляння даного податку є його «унікальність», тому що йому належать характерні риси оподаткування з ресурсним, прибутковим та майновим «відтінком». В цьому контексті доцільно окреслити твердження Л.Д. Тулуша, який наголошував, що «земельне оподаткування має співвідноситися з прибутковим, що передбачає зменшення нарахованої суми податку на прибуток на суми земельного податку» [42, с. 74].

Зазначимо, що земельний податок не сплачується за:

– «сільськогосподарські угіддя зон радіоактивно забруднених територій, визначених відповідно до закону такими, що зазнали радіоактивного забруднення внаслідок Чорнобильської катастрофи (зон відчуження, безумовного (обов'язкового) відселення, гарантованого добровільного відселення і посиленого радіоекологічного контролю), і хімічно забруднених сільськогосподарських угідь, на які запроваджено обмеження щодо ведення сільського господарства» [19] (п. 283.1.1, ст. 283 ПК України);

– «землі сільськогосподарських угідь, що перебувають у тимчасовій консервації або у стадії сільськогосподарського освоєння» [19] (п. 283.1.2, ст. 283 ПК України);

– «земельні ділянки сільськогосподарських підприємств усіх форм власності та фермерських (селянських) господарств, зайняті молодими садами, ягідниками та виноградниками до вступу їх у пору плодоношення, а також гібридними насадженнями, генофондовими колекціями та розсадниками багаторічних плодкових насаджень» [19] (п. 283.1.5, ст. 283 ПК України).

Окрім цього, як стверджує Л.Д. Тулуш: «недостатні стимулювальні та стримувальні властивості земельних податкових платежів не дають змоги належно врегулювати проблеми розвитку

земельних відносин, унаслідок чого знижується родючість землі та скорочуються площі сільгоспугідь, що в майбутньому спричинить суттєві збитки для галузі сільського господарства та створить загрозу продовольчій безпеці країни» [42, с. 75].

4. Останнім, на який слід звернути увагу є єдиний податок (четвертої групи), який безпосередньо стосується сільськогосподарських підприємств. Слушним видається вказати на те, що його особливостями серед інших податків є наступні: 1) він комплексний і підлягає сплаті в рахунок інших податків та зборів; 2) сплачується в процесі здійснення діяльності, яка спрямовується на те, щоб виробляти сільськогосподарську продукцію; 3) для того, щоб набути та підтвердити статус платника даного податку, існують деякі умови і обмеження.

Отже, цей податок являється нейтральним, тому що у ньому немає прив'язки до фінансового результату діяльності, більш того, він не має відношення до платоспроможності сільськогосподарських підприємств. Мета його запровадження, як нами вже наголошувалося – стимулювати розвиток сільськогосподарського виробництва за допомогою різних засобів податкової підтримки.

Узагальнюючи аналіз механізму прямого оподаткування за рахунок виокремлення конкретних податків цієї групи, слід вказати, що йому характерна певна циклічність, прояв якої характеризується: а) зміною засад формування оподаткування з прибуткових на реальні; б) даний механізм будується на рентних засадах; в) має місце бути запровадження спеціального податкового режиму.

З-поміж іншого, прямі податки відмічаються стимулювальним впливом на інвестиційну активність суб'єктів господарювання. Мається на увазі, що податковий механізм виступає в ролі регулятора інвестиційної активності, за умови, якщо ставка податку на прибуток (як приклад) буде диференційована залежно від рентабельності галузей; з доходу, який оподатковується будуть віднімати інвестиційні кошти;

будуть вводиться податкові канікули на певний проміжок часу для підприємств, у яких є зовнішні інвестиції та які запроваджують інноваційні технології [43, с. 239].

В цілому система прямого оподаткування в сільському господарстві вважається тією сферою, за якою повинні реалізовуватися ключові задачі регулювальної функції податків (вирівнювати умови господарювання, підтримувати товаровиробників через застосування належних механізмів прямого оподаткування, тощо). Потреба податкового регулювання за аграрним сектором пов'язується зі специфікою сільськогосподарського виробництва, яка викликана необхідністю реалізувати належні умови для того, щоб в подальшому підвищувати прибутковість та конкурентоспроможність сільськогосподарських підприємств вітчизняного типу.

Переходячи безпосередньо до аналізу непрямого оподаткування, в першу чергу, доцільно відзначити, що непрямі податки як такі – фіксують ціни на товари та послуги. Розмір даних податків за кожним конкретним платником виходить від об'єму споживання та прямо не залежить від доходів, які він має.

Непряме оподаткування сільськогосподарських підприємств відмічається податком на додану вартість, економічне змістовне наповнення якого полягає у тому, щоб оподаткувати додану вартість, платниками якої є споживачі товарів [44, с. 235]. Ще В.В. Зубковим при розгляді питання щодо встановлення платника податку на додану вартість стверджувалося, що «податкове навантаження податком на додану вартість не несе покупець під час покупки товару для свого виробництва. Не можна вважати, що фактичним платником податку є виключно кінцевий споживач товару» [45, с. 31].

Відмітимо, що з 1992 року в системі оподаткування сільського господарства України вагому роль посідав саме цей податок, який, власне кажучи, з того часу і став основоположним платежем для

сільськогосподарських підприємств. Проте, як відомо, порядок його нарахування (сплата) завжди був досить нестабільним та відмічався недосконалістю.

Чинним податковим законодавством передбачається застосування до сільськогосподарських підприємств декілька ставок податку на додану вартість (нульова та основна), а також законодавством закріплено операції, які слугують підставою для звільнення від такого оподаткування. Якщо говорити конкретніше, то ПК України передбачає, що на сільськогосподарські підприємства покладається обов'язок зареєструватися як платника податку за контролюючим органом по своєму місцезнаходженню, у випадку, якщо загальна сума від операцій, які здійснювалися стосовно постачання сільськогосподарських товарів та які підлягають оподаткуванню, нарахована (сплачена) на протязі останніх 12 місяців, сукупно перевищувала 1 млн грн, не враховуючи податок на додану вартість [19] (ст. 181 ПК України). Якщо ж сільськогосподарське підприємство не є платником податку по причині того, що операцій, які б оподатковувалися немає або ж вони є значно менші від встановленої вище суми та вважає за необхідне добровільно зареєструватися як платник податку, то така реєстрація здійснюється за його заявою.

Також доцільно відмітити, як доводилося розділом вище про те, що в процесі здійснення господарської діяльності та за її результатами сільськогосподарськими підприємствами подається податкова декларація до контролюючих органів з податку на додану вартість (деталізувати даний момент не будемо), а лише вкажемо на те, що разом з податковою декларацією цього податку – сільськогосподарські підприємства повинні в період з 1 січня 2017 року до 1 січня 2022 року подати податок, за яким зазначається розрахунок податкових зобов'язань позитивної різниці між сумою податкових зобов'язань звітного періоду, а також сумою податкового кредиту звітного періоду з

даного податку, відповідно до результатів сільськогосподарської діяльності на протязі звітного періоду і розрахунок питомої ваги вартості сільськогосподарських товарів, що поставлялися на протязі попередніх 12 послідовних місяців [19] (розділ XX, підрозділ 4 перехідних положень ПК України).

Таким чином, на нашу думку, особливістю механізму непрямого оподаткування сільськогосподарських підприємств (через ключовий податок на додану вартість) є те, що за наслідками реалізації сільськогосподарської продукції даний податок фіксується за ціною цієї продукції, сплата якого покладається на кінцевих споживачів, а сільськогосподарські підприємства, будучи товаровиробниками – вправі одержати бюджетну дотацію, аби розвивати та стимулювати виробництво сільськогосподарської продукції.

Як підсумок даного підрозділу, необхідно вказати про те, що пряме оподаткування сільськогосподарських підприємств складають такі обов'язкові платежі як (податок на прибуток підприємств, податок на доходи фізичних осіб, плата за землю та єдиний податок четвертої групи). Відмічено, що справляння сільськогосподарськими підприємствами окреслених податків, окрім єдиного податку (своя специфіка), в більшій мірі здійснюється по аналогії до справляння їх іншими платниками податків, проте з деякими характерними особливостями, пов'язаних з діяльністю щодо виробництва сільськогосподарської продукції.

В свою чергу, непряме оподаткування сільськогосподарських підприємств характеризується конкретним податком на додану вартість, економічне змістовне наповнення якого полягає у тому, щоб оподаткувати додану вартість, платниками якої є споживачі товарів.

2.2. Спеціальний податковий режим в частині оподаткування сільськогосподарських підприємств

Як встановлено в «Концепції Державної цільової програми розвитку аграрного сектору економіки на період до 2022 року» – ключовими проблемами аграрного сектору економіки є наступні: недосконалість податкового законодавства; відсутність обґрунтованих напрямів стратегічного спрямування щодо розвитку системи податкового забезпечення сільськогосподарського виробництва; нестача обсягів державного фінансування, що необхідні для подальшого розвитку даної галузі, а також відсутність належної підтримки від держави [46] тощо.

Наразі в аграрному секторі нашої країни – актуальним є питання реалізації більш ефективної податкової системи. Для сільськогосподарських товаровиробників створення збалансованої податкової політики необхідно виконувати з позиції врахування особливостей цієї галузі та виходячи з підтримки соціальних стандартів для робітників саме сільськогосподарських підприємств. Сьогоднішня сучасна практика оподаткування сільськогосподарських підприємств характеризується функціонуванням особливих податкових інструментів та існуванням спеціального режиму оподаткування, за допомогою якого можливо спрощувати податкові процедури загалом та здійснювати стимулювання розвитку сільськогосподарської діяльності, зокрема [47, с. 78]. У зв'язку з цим, пропонуємо приділити спеціальному режиму оподаткування більш детальної уваги в межах нашого дослідження.

Зазначимо, що спеціальний податковий режим в частині оподаткування сільськогосподарських підприємств демонструє спрощену систему оподаткування, обліку та звітності, тобто набуття цими суб'єктами статусу платника єдиного податку четвертої групи [48, с. 111].

Нормами ПК України встановлено, що «спеціальний податковий режим – система заходів, що визначає особливий порядок оподаткування окремих категорій господарюючих суб'єктів. Спеціальний податковий режим може передбачати особливий порядок визначення елементів податку та збору, звільнення від сплати окремих податків та зборів» [19] (п. 11.2, 11.3, ст. 11 ПК України).

Поряд з наведеним варто відмітити, що на думку С.І. Юрія: «функціонування спеціальних податкових режимів оподаткування суб'єктів малого підприємництва є необхідним» [49, с. 63-64], в той же час, А.М. Соколовська дотримується протилежної позиції, «обґрунтовуючи недоцільність їх подальшого використання» [50, с. 58].

У контексті наведеного вище та для повного осмислення спеціального податкового режиму в частині оподаткування сільськогосподарських підприємств, на наш погляд, потрібно ще здійснити аналіз такого поняття як «спеціальний податковий режим у сфері сільського господарства», яке досить активно використовується в межах практичної та наукової діяльності. В свою чергу, дане поняття передбачає дефініцію двох інших понять «податковий режим» і «спеціальний податковий режим».

Так, податковий режим характеризується комплексом правил, норм та заходів, що спрямовані на те, аби встановити порядок обчислення та сплати податків, які підлягають застосуванню до усіх платників податків.

Поняття «спеціальний податковий режим» слід розуміти як запровадження особливого порядку, за яким нараховуються та сплачуються податки (збори) стосовно окремої категорії платників податків, діяльність яких є вагомою для певних галузей економіки.

Між іншим, спеціальні режими оподаткування, будучи одним із методів державного регулювання здійснюють регуляційну функцію, насамперед в стимулювальному аспекті. Дієвість даної функції в тому,

що за її допомогою координуються податкові відносини між державою та платниками, в переважній більшості на підставі формування спеціальних умов діяльності платників податків. За цим способом у держави є можливість реалізувати щонайменше дві стратегічно важливі задачі: 1) збільшити надходження до державного бюджету, бо потенціал заходів, які вживаються – мають обумовити підвищення рівня податкоспроможності суб'єктів господарювання; 2) стимулювати підприємницьку діяльність активності, в результаті чого будуть зростати обсяги виробництва господарюючих структур [51, с. 117] тощо.

Беручи до уваги наведене, зазначимо, що у сільському господарстві одну з найпоширеніших категорій слід вважати сільськогосподарські підприємства як особливого виду економічної діяльності, відповідно до якого категорія платників окреслює вихідні властивості стосовно шляхів удосконалення підходів в частині оподаткування та з врахуванням цього запровадження спеціальних режимів.

При запровадженні спеціального податкового режиму, об'єкт та суб'єкт такого оподаткування в сільському господарстві відмічається власною специфікою. Історично так склалося, що земля в сільському господарстві завжди виступала основоположним засобом виробництва. Дана обставина обумовлює деякі фундаментальні умови для того, щоб визначити об'єкта оподаткування цієї галузі.

В цьому контексті можливим видається виокремлення трьох об'єктів прямого оподаткування, які на різних етапах встановлювалися в сільському господарстві (земля, прибуток та дохід).

Кожен з об'єктів з точки зору поглибленого сенсу є складним економічним показником – як результат або процес, від якого напряму залежить, який на виході буде кінцевий результат в діяльності господарюючих структур.

З огляду на вказане, встановлення об'єкта оподаткування для сільського господарства в рамках спеціальних податкових режимів має включати в собі не фіксований, а диференційований вектор запровадження.

Питання запровадження податкових ставок в рамках спеціальних режимів оподаткування за цією галуззю й у рамках встановлення податкових умов викликає дискусії і по сей день науково ще не напрацьований. Принциповість дискусії схиляється в більшій мірі до розв'язань двох питань: 1) механізму визначення податкової ставки; 2) обсягу податкової ставки (граничний розмір, за яким вилучаються кошти). В цьому аспекті необхідно вказати, що створити єдиний концепт не є можливим, тому що кожен режим спеціального оподаткування є проявом індивідуальної податкової підсистеми, формування якої здійснюється через власні економічні передумови [52, с. 38].

Таким чином, за конкретною формою спеціального оподаткування передбачається певний механізм, за яким формується податкова ставка. Даний підхід є доволі обґрунтованим, тому що базується на максимальному врахуванні чинників податково утворювального типу, які притаманні відповідному виду спеціального оподаткування [52, с. 39].

З метою продовження, вкажемо, що за діючим в нашій країні податковим законодавством передбачається спеціальний податковий режим для сільськогосподарських підприємств як форма спрощеної системи оподаткування, про що вже велася мова на початку підрозділу.

Нагадаємо, що четверту групу суб'єктів господарювання, якими застосовується спрощена система оподаткування є сільськогосподарські товаровиробники, частках яких у попередньому податковому (звітному) році дорівнювала або перевищувала 75 % [19].

Сільськогосподарські підприємства (товаровиробники), застосовуючи зазначений спеціальний податковий режим – звільняються

від обов'язку нарахування, сплати та подачі податкової звітності з наступних податків та зборів (податок на прибуток підприємств: податок на майно (акцент на земельний податок); рентної плати під час спеціального використання води.

Також податковим законодавством встановлюються обмеження, згідно до яких платниками єдиного податку четвертої групи не вправі бути сільськогосподарські підприємства, що мають податковий борг станом на 1 січня звітного року, якими здійснюється діяльність по виробництву підакцизних товарів (за якими більш ніж 50 % доходу, одержаного від продажу власної продукції).

Окрім цього, сільськогосподарські підприємства, які підпадають під критерії, що ставляться до платника єдиного податку четвертої групи, вправі отримати такий статус, але за умови, якщо подали до органів державної фіскальної служби такі документи: 1) річну податкову декларацію стосовно усієї площі земельних ділянок, з яких справляється податок; 2) податкову декларацію стосовно окремої земельної ділянки; 3) розрахунок частки сільськогосподарського товаровиробництва; 4) довідки про фактичне існування земельних ділянок [53, с. 67-68].

Отже, коротко проаналізувавши спеціальний податковий режим, можна сказати, що для сільськогосподарських підприємств він слугує як стимуляційний фактор, за рахунок якого дана категорія суб'єктів господарювання одержує значні пільги в оподаткуванні. Між іншим, він є системою заходів, що встановлюються державою та визначають особливий порядок організації і здійснення оподаткування сільськогосподарських підприємств, надаючи податкові пільги.

Характерні ознаки, які відображають застосування даного спеціального податкового режиму є такі: а) необхідність наявності статусу сільськогосподарського товаровиробника; б) додержання частки сільськогосподарського товаровиробництва розміром 75 %;

в) необхідність наявності у власності чи в оренді земель сільськогосподарського призначення.

Підсумовуючи, зазначимо, що існуючий спеціальний податковий режим посідає вагоме місце в системі правового забезпечення оподаткування сільськогосподарських підприємств. Даний режим є одним із елементів податкового механізму, що використовується в нашій країні через форму спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності.

2.3. Функціональне призначення публічної адміністрації, як суб'єкта правового забезпечення оподаткування сільськогосподарських підприємств

Провідний суб'єкт, яким здійснюється цілеспрямований вплив на ті сфери життєдіяльності суспільства (які вимагають даний вплив), з ціллю узгоджувати та задовольняти інтереси суспільства виступає публічна адміністрація [54, с. 523].

Система оподаткування є визначальною складовою економічної системи, а публічна адміністрації виступає невід'ємною складовою під час її формування в процесі виконання відповідних адміністративно-управлінських функцій, дій і заходів. Публічна адміністрація може виконувати свої функції тільки за наявності належного фінансового забезпечення, що формується за допомогою функціонування податкової системи. В той же час, публічна адміністрація виступає в ролі механізму, за яким реалізується державна економічна політика під час здійснення публічного адміністрування. У зв'язку з цим, для того, щоб з'ясувати функціональне призначення публічної адміністрації в межах розглядуваного нами питання, потрібно встановити її сутність.

В контексті наведеного, І.В. Горський стверджує, що «участь держави в економіці виражається в двох основних формах: розроблення

та забезпечення загальних правил господарювання й безпосереднє здійснення господарської діяльності» [55, с. 83].

Участь публічної адміністрації в правовідносинах податкового типу полягає у тому, що її ключові повноваження проявляються через встановлення видів, розмірів, строків сплати податків та інших платежів, які є обов'язковими.

Відмітимо, що система оподаткування складає комплекс податків та обов'язкових платежів, які надходять до бюджетів і цільових фондів, що справляються у встановленому законом порядку. Дане питання є прерогативою Верховної Ради України, місцевих рад. В той же час, публічне адміністрування є частиною державного податкового забезпечення, ціль якого – збільшувати податкові надходження до бюджету, виконуючи основні функції (фіскальна та регулювальна).

Сутність фіскальної функції у тому, що вона виходить зі змістовного наповнення податків та спрямована на те, щоб забезпечити акумулювання державою фінансових ресурсів, потрібних для виробництва благ суспільного характеру. Регулювальна ж функція координує та вирішує за допомогою держави проблеми соціально-економічного розвитку суспільства.

Враховуючи наведене вище, зазначимо, що сільське господарство – це важлива галузь, яка є складовою структури народногосподарського комплексу, якою забезпечується продовольча безпека та продовольча незалежність держави. Означене і свідчить про те, що його розвиток для держави повинен бути в пріоритеті. В той же час, наразі стан сільського господарства потребує виконання комплексних масштабних реформ, фундаментальна роль в процесі їх проведення відводиться саме публічній адміністрації.

Публічна адміністрація, будучи невід'ємною частиною розвитку вітчизняної економіки та суспільства, повинна приймати активну роль в процесі формування політики стосовно сприяння розвитку сільського

господарства. Аби забезпечити оптимальне функціонування сільськогосподарських підприємств та одержати високі прибутки, в тому числі, сформувані сприятливі умови задля приросту економіки країни – важливим є встановлення оптимального рівня податкового втручання в сільськогосподарську діяльність. Тут доцільно відзначити, що один із впливових важелів публічного адміністрування є оподаткування, яке в процесі здійснення своєї діяльності завжди використовує публічна адміністрація, щоб контролювати та регулювати економічні процеси. Характерна особливість сучасної національної податкової політики стосовно сільськогосподарських підприємств вбачається в тому, що в ній наявні податкові пільги та привілеї, що запроваджуються державою [40, с. 32].

Проте, використання пільгового режиму оподаткування викликає певні дискусії серед вчених та практиків. Наприклад, С.І. Дем'яненко стверджує, що «було б доцільніше встановити однакові податки для всіх, але прибуток, інвестований у розвиток аграрного виробництва та соціальної інфраструктури, узагалі слід звільнити від оподаткування» [56, с. 1]. З цього приводу О.М. Могильний вважає інакше, що підкріплює практично. Так, дослідником стверджується: «внаслідок незбалансованості й нерозвиненості інфраструктури аграрного ринку, монополізації ринку засобів виробництва та агросервісу сільськогосподарські підприємства постійно недоотримують кошти, обсяги яких значно перевищують так звані податкові пільги й інші преференції. Передчасне застосування однакових правил і ставок може призвести до кризи неплатежів, яка спостерігалася в Україні в період з 1995-го до 1999 року» [57, с. 124].

На сьогоднішній день оподаткування сільськогосподарських підприємств відбувається на загальних підставах чи по спрощеній системі, застосовуючи, при цьому, вже проаналізований нами спеціальний податковий режим.

Якщо трохи повернутись у минуле, то слід зазначити, що діяльність публічної адміністрації в правовому забезпеченні оподаткування сільськогосподарських підприємств схилялась на те, щоб відновити галузь сільського господарства, шляхом списання та реструктуризації заборгованості з тих податків та зборів, які виникали в сільськогосподарських підприємствах за минулими періодами.

В процесі становлення податкової системи України, роль публічної адміністрації схилялася, насамперед, до того, щоб збільшувати кількість податків аби поповнювати державний бюджет. Проте, в останні роки окремі вчені [58, с. 57] наголошують, що зменшення кількості податків неправильно розглядати як самоціль, оскільки податкова система має передбачати необхідну кількість податків, зборів, а також інших обов'язкових платежів, яка б могла забезпечити надходження для того, щоб публічна адміністрація функціонувала повноцінно.

Продовжуючи, звернемо увагу і на те, що вагомою роллю публічної адміністрації щодо діяльності сільськогосподарських підприємств є запровадження механізму їх державної підтримки.

Державна підтримка та стимулювання сільськогосподарського виробництва обумовлюється особливостями його функціонування, які мають об'єктивний характер. З цього приводу існує розповсюджена позиція, за якою державна підтримка сільського господарства, яка проводилася за формою ще радянських часів, мала досить несприятливий ефект. Так, нею нівелювались стимули виробників щодо ефективного введення господарства, а також закріплювались викривлені моделі поведінки. Поряд з цим варто відмітити, що сучасний етап сільського господарства закріплює вирішальне значення для економічного розвитку нашої країни, тому що завдяки цій галузі забезпечується приблизно третина валового внутрішнього продукту. А виходячи з того, що продукція сільськогосподарського виробництва в

переважній більшості представлена товарами повсякденного споживання, то за даною ознакою ця галузь є в принципі найбільш значимою в площині народногосподарського комплексу, бо забезпечує продовольчу безпеку нашої держави. Також в умовах сучасності з'явилася об'єктивна потреба вивести сільське господарство на абсолютно новий рівень. Основоположними чинниками в цьому процесі є надання сільськогосподарським підприємствам пільг і переваг в оподаткуванні [59, с. 12].

Власне кажучи, повертаючись до адміністрування оподаткування сільськогосподарських підприємств, зазначимо, що одна із складових цього питання передбачає проведення органами публічної адміністрації заходів контрольно-перевірочного характеру цих підприємств як платників податків. Такі заходи проводяться в порядку, передбаченому главою 8 ПК України [19], не обмежуючись, при цьому, стосовно встановлення суб'єктів перевірок, підстав та строків їх проведення.

Оскільки діяльність сільськогосподарських підприємств спрямовується виключно на те, щоб виробляти сільськогосподарську продукцію або надавати послуги сільськогосподарського спрямування, відтак, подібна діяльність і передбачає вагоме значення для усєї економіки України, а тому, з ціллю покращувати інвестиційну привабливість в галузі сільського господарства, коректно було б законодавцем зменшити кількість підстав, при наявності яких проводяться документальні позапланові перевірки сільськогосподарських підприємств. На нашу думку, перш за все, потрібно закріпити право контролюючих органів на те, щоб проводити документальні планові виїзні перевірки сільськогосподарських підприємств, виходячи із затверджених річних планів, а також проводити документальні позапланові виїзні перевірки виключно на підставі звернення, яке було подане сільськогосподарським підприємством.

Обґрунтовуючи внесення змін подібного роду, вкажемо, що при зменшенні підстав, аби проводити окреслені перевірки – це сприятиме зменшенню на них податкового тиску, в тому числі, значно полегшить роботу бухгалтерії, а також зменшить фінансові витрати, які в результаті позитивно відзначатимуться на діяльності сільськогосподарських підприємств як платників податків.

Також слід вказати, що податкова політика, яка впроваджується публічною адміністрацією за сферою оподаткування сільськогосподарських підприємств, наразі направлена на те, щоб активізувати стимулювання сільськогосподарського виробництва, сформувати економічне середовище, яке буде сприятливо впливати на розвиток конкурентних переваг вітчизняної економіки. В цьому аспекті податкові інструменти є елементом механізму економічного регулювання. Саме сьогоднішні тенденції податкового регулювання значно впливають на розвиток та ефективність сільського господарства в цілому [40, с. 34].

Насамкінець, слід зазначити, що протягом останніх років податкова система відмічалася посиленням адміністративним контролем зі сторони публічної адміністрації. Проте, це аж ніяк не сприяло забезпеченню «очікуваного ефекту», тому що система оподаткування сільськогосподарських підприємств базується переважно на тому, щоб використовувати податки з різноманітною базою, в результаті чого, така система оподаткування в принципі не може бути «кристально» прозорою і прозорою для адміністрування, також в процесі встановлення фактичного податкового навантаження [40, с. 35].

На підставі вищевикладеного, слід зазначити про те, що функціональне призначення публічної адміністрації в розглядуваній сфері полягає у тому, що прерогатива даного суб'єкта – розробляти та забезпечувати загальні правила оподаткування для сільськогосподарських підприємств.

РОЗДІЛ 3
СУЧАСНИЙ СТАН, НАПРЯМИ ВДОСКОНАЛЕННЯ
ПРАВОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ОПОДАТКУВАННЯ
СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ В УКРАЇНІ З
ВРАХУВАННЯМ ЗАРУБІЖНОГО ДОСВІДУ

3.1. Правове забезпечення оподаткування
сільськогосподарських підприємств в зарубіжних країнах,
можливості адаптації

В сьогоденних умовах актуальною залишається проблематика в частині реформування системи оподаткування за сферою сільського господарства. Досвід проведених реформ у цій галузі говорить про те, що правове забезпечення будь-яких правовідносин не може призвести до бажаних результатів, якщо не запозичувати практичний позитивний досвід зарубіжних країн, в нашому випадку, стосовно формування налагодженої та збалансованої податкової системи в даній галузі. В цілому, існуюча система оподаткування в аграрному секторі продовжує стимулювати розвиток сільськогосподарських підприємств в нашій країні, проте, неможливо обійти стороною порівняльний аналіз зарубіжного досвіду функціонування систем оподаткування сільськогосподарських підприємств, на основі яких створено різні концепції такого оподаткування, враховуючи прагнення України стати частиною європейської спільноти. У зв'язку з цим, необхідно здійснити деталізований аналіз цього питання та виокремити позитивні аспекти, які можливо адаптувати до вітчизняних законодавчих надбань, зокрема, у напрямі підвищення механізмів справляння податків та застосування пільг в оподаткуванні.

Розпочинаючи розгляд, зазначимо, що кожна країна в процесі побудови системи оподаткування має певні особливості, якими

враховуються сучасні тенденції та шляхи розвитку сільського господарства як галузі.

Вагоме місце в системі оподаткування сільськогосподарських підприємств належить оподаткуванню землі, що обумовлено специфікою діяльності за цією галуззю.

В переважній більшості країн Європейського Союзу (далі – ЄС), сільськогосподарські підприємства, основна діяльність яких – виробництво та вирощування продукції на землях сільськогосподарського призначення, не сплачуються податки взагалі або ж, якщо і сплачуються, то за дуже низькою ставкою оподаткування (не більше 1 %).

Наприклад в Ірландії землі сільськогосподарського призначення не підлягають оподаткуванню, не дивлячись на те, що більша частина наукових експертів розділяє позицію про те, що оподаткування сільськогосподарських земель сприятиме ще більш ефективнішому їх використанню, в результаті чого знижується їх вартість та зростають надходження до бюджету [60, с. 197].

База оподаткування сільськогосподарських земель у такій країні як Польща представлена площею так званих умовних кадастрових гектарів. В цій країні ставка сільськогосподарського податку фіксується залежно від території, а також типу і класу землі [60, с. 202]. В Польщі сільськогосподарські підприємства, які здійснюють виробництво продукції тваринництва (інше товарне виробництво) та для яких на господарській діяльності аж ніяк не позначається якість землі, ними сплачується податок по ставці від 10 до 40 %, залежно від того, який вони отримують дохід на протязі року. Також у Польщі фізичними та юридичними особами сплачується прибутковий податок щодо будівель сільськогосподарського призначення, які вони мають у власності та які використовують, щоб проводити сільськогосподарську діяльність. Що стосується сільськогосподарських підприємств, то ними не

сплачується податок на прибуток з доходів, який було отримано від здійснення сільськогосподарської діяльності [61, с. 13].

У Німеччині земельним податком обкладаються сільськогосподарські угіддя і землі лісового господарства. Земельний податок містить в собі основну та додаткову ставку. Розмір загальної ставки встановлено на рівні від 0,7 до 3,2 %, який залежить від доходу, що отримується, та який і є базою оподаткування [62, с. 238].

Франція як країна – оподатковує землі залежно від категорій земельних ділянок. Земельним податком обкладаються землі, котрі забудовані. Наприклад, підлягають оподаткуванню будівлі сільськогосподарського призначення та об'єкти нерухомості з комерційним та промисловим значенням. Даний податок вважається основоположним, за рахунок якого відбуваються надходження до бюджетів місцевого рівня. Слід вказати, що в цій країні, на встановлення бази оподаткування земельного податку має вплив виробниче призначення землі, а також види культур сільськогосподарського типу, що вирощуються на цій землі. База оподаткування встановлена на рівні 80 % кадастрової орендної вартості [63, с. 118].

В Чехії оподаткування землі встановлює певні пільгові умови. Так, земельні ділянки, які є державною та муніципальною власністю, в тому числі також ділянки земельного фонду, які не знаходяться в оренді та землі сільськогосподарського призначення площа яких становить до 10 га – не оподатковуються.

Оподаткуванню підлягають інші землі, розмір (ставка) податку яких залежить від категорії та якості земельних угідь. Наприклад, земельні ділянки, цільове призначення яких спрямоване на забудову будівлями сільськогосподарського призначення, базу оподаткування складає площа ділянки в м², а також офіційна ціна, яка встановлюється за кожним квадратним метром землі [64, с. 125].

Як констатація, слід вказати, що за деякими країнами оподаткуванню підлягає дохід від реалізації виробленої сільськогосподарської продукції і даний механізм оподаткування не залежить від наявної кількості площ сільськогосподарських угідь [65, с. 96].

Продовжуючи, зазначимо, що переважна більшість сільськогосподарських підприємств в країнах ЄС здійснює свою діяльність в особі приватного підприємця або ж ведуть бізнес разом із членами сім'ї (фермерство), тим самим вони не реєструються як юридичні особи, а відтак, являються платниками прибуткового податку. База оподаткування для цього податку в переважній більшості країн складається з чистого доходу, одержаного суб'єктом оподаткування за певний період і тут не грає ролі, хто являється платником податку – фермер, підприємець або наймана особа. Відмінності вбачаються тільки в порядку утримання та сплаті окресленого податку.

Також слід вказати, що в деяких країнах сільськогосподарським підприємствам передбачені пільги з прибуткового податку, зокрема:

- 1) запровадження прогресивної шкали оподаткування, яка залежить від того, який рівень доходу;
- 2) прив'язка неоподаткованого мінімуму;
- 3) зменшення ставки податку, який є основним;
- 4) виключення з бази оподаткування певних виплат соціального спрямування як-от (виплати з фонду соціального страхування, допомогу дітей, тощо);
- 5) надання змоги здійснювати сплату усередненого податку, який рахується з чистого доходу, одержаного протягом трьох років;
- 6) спрощений порядок розрахунку податку, який стосується фермерів, у яких низькі доходи;
- 7) використання принципу пільгового оподаткування спільного доходу [63, с. 119] тощо.

З метою продовження розгляду зарубіжного досвіду, слід вказати на наступне. Якщо діяльність сільськогосподарських підприємств організована за формою акціонерного товариства (кооператив,

кооперація), то в такому разі вони зобов'язуються сплачувати корпоративний та прибутковий податок. Наведене і обумовлює існування в більшій мірі індивідуально-сімейних форм здійснення фермерства, яке превалує за більшою частиною країн ЄС. Для того, щоб уникати подвійне оподаткування кооперативу (його членів), прибутковий податок прийнято сплачувати на одному рівні.

База оподаткування для корпоративного податку встановлена прибутком, одержаним платником податку, відповідно до якого встановлюється як різниця між доходами від сільськогосподарської діяльності, а також витратами, які пов'язуються з одержанням таких доходів.

Зазначимо, що більша частина країн ЄС при визначенні специфіки застосування податків корпоративного типу, для оподаткування діяльності сільськогосподарських підприємств передбачає розрахунковий метод, за яким визначається середній прибуток протягом декількох років, що в свою чергу, дає можливість зафіксувати усереднену неоднорідність урожайності за відповідними роками та вирівняти доходну частину сільськогосподарських підприємств. В даному аспекті згадаємо Францію, у якій застосовується принцип диференціації сільськогосподарських підприємств залежно від рівня одержаного доходу в процесі здійснення сільськогосподарської діяльності. Така диференціація поділяється на три групи, кожна з яких встановлює відповідний механізм оподаткування доходів, а саме: 1) застосовується тверда ставка (сплата сукупного податку, база розрахунку становить кадастровий дохід, отриманий із земельної ділянки, а обов'язку вести звітність фермерами не передбачено; 2) змога вести спрощену бухгалтерію (журнал обліку доходів та витрат, у зв'язку з чим, фермер вправі на власний розсуд встановлювати обсяг оподаткованого доходу; 3) можливість вести повний документообіг і оподаткування на загальних підставах. Для усіх груп середній дохід

розраховується з врахуванням останніх двох років [63, с. 120]. Ідентичний механізм застосовується і в Німеччині, проте, серед критеріїв диференціації в цій країні встановлено посівну площу та річний рівень доходу [64, с. 126].

У Польщі база оподаткування для сільськогосподарських підприємств визначається доходами та виручкою від реалізованої сільськогосподарської продукції. У Великобританії (яка наразі не є членом ЄС) фермерам дозволяється встановлювати величину податку з розрахунку 50 % від загального показника прибутку, який оподатковується по двом рокам (звітний податковий рік та попередній рік), використовуючи обмежувальний показник, який становить 30 % прибутку за тим роком, в якому було одержано кращі результати [61, с. 14].

Далі, слушним видається вказати, що в деяких країнах ЄС для того, щоб «згладжувати» коливання по рівню доходності за аграрним сектором, можливим є використання таких інструментів, як (перенесення збитків звітного року на подальші періоди; методи альтернативного характеру, які визначаються амортизаційні витрати; зміна строків сплати податків і змога відстрочувати платежі).

Податки, що сплачують корпорації, є вищими, аніж ті, які сплачуються фермерами. Водночас для платників корпоративних податків у сфері сільського господарства країн-членів ЄС передбачається низка пільг. Як приклад, у Франції від сплати даного податку звільняються тваринницькі кооперативи і консорціуми. В свою чергу, в Італії (на протязі перших десяти років з моменту створення) – від сплати цього податку звільняються сільськогосподарські кооперативи первинної переробки сільськогосподарської продукції [66, с. 63].

Окрім цього, у Франції та Німеччині для фермерів, у яких низький рівень доходу – сума податку розраховується через кадастровий або

сукупний дохід. В Італії мінімальний показник оподаткованого розміру доходу для сільськогосподарських кооперативів у 3 рази вище, аніж для кооперативів за іншими галузями [66, с. 64].

Узагальнюючи наведене, можна сказати, що в деяких країнах ЄС при оподаткуванні доходів від сільськогосподарської діяльності застосовуються особливі підходи, формування яких відбувається на диференціації суб'єктів оподаткування за наступними критеріями: 1) обсяг валового доходу (оборот, виручка, прибуток); 2) залежно від правового статусу; 3) залежно від джерел одержаного доходу; 4) по територіальному розміщенню; 5) залежно від площі сільськогосподарських угідь; 6) залежно від обсягів реалізації сільськогосподарської продукції власного виробництва [64, с. 128].

Також за окремими країнами ЄС – сільськогосподарські підприємства можуть користуватися пільговими умовами в процесі сплачування податку на додану вартість. В деяких країнах від цього податку сільськогосподарські підприємства звільняються, а в деяких, навпаки, його ставка може варіюватись від великої до меншої [64, с. 129].

В цілому, якщо сказати за спільність в оподаткуванні сільськогосподарських підприємств, то у переважній більшості країн-членів ЄС вона відмічається наданням аграрному сектору загалом та сільськогосподарським підприємствам, зокрема – податкових пільг, особливих режимів оподаткування, що обумовлено, в першу чергу, специфікою виробництва. Якщо говорити за основоположні види податкових платежів, які сплачують сільськогосподарські підприємства в більшості країн ЄС та прирівнювати їх до тих, що існують в Україні – не можна сказати, що існують якісь кардинальні відмінності саме в частині складу платежів, однак, вони закладаються в основу механізмів, за допомогою яких вони справляються.

Підсумовуючи наведене вище, робимо висновок про те, що здійснивши поверхневий аналіз зарубіжного досвіду в частині правового забезпечення оподаткування сільськогосподарських підприємств, вбачається за доцільне вказати на необхідності врахування позитивних аспектів, які можливо прийняти нашої країні до законодавчих актів з питань, що стосуються оподаткування сільського господарства загалом та сільськогосподарських підприємств, зокрема:

1) доцільно адаптувати окремі норми, які передбачені в Німеччині. Тобто, застосовувати знижену ставку податку на додану вартість в процесі оподаткування сільськогосподарської продукції. Як приклад, встановити розмір 10 % по основній ставці у вигляді 20 %. Подібне зниження ставки даного податку в процесі реалізації власно виробленої продукції, могло б посприяти зменшенню національними сільськогосподарськими підприємствами фінансових витрат і додатково б акумулювало обігові кошти, які можливо використовувати для майбутньої господарської діяльності;

2) імплементування позитивного досвіду в частині функціонування пільгового сільськогосподарського податку, який існує в Польщі. Так, якщо ввести в Україні сільськогосподарський податок, базою оподаткування якого виступала б площа земель сільськогосподарського призначення, то це б цілком могло посприяти відміні земельного податку та єдиного податку четвертої групи, тим самим, зменшивши кількість податків та витрат, які стосуються їх адміністрування, при цьому, доходи бюджету не зменшилися б;

3) запровадження індивідуально-сімейної форми введення фермерства, яке превалює у переважній більшості країн-членів ЄС. Згадаємо, що законодавством України передбачена можливість функціонування фермерського господарства, будучи в статусі фізичної чи юридичної особи як підприємець. Проте, якщо створити повноцінне фермерське господарство, яке б регламентувалось на законодавчому

рівні, передбачивши за ним статус сімейного фермерського господарства (за яким підприємницька діяльність має здійснюватися виключно членами однієї сім'ї), то в такому разі, подібного роду нововведення сприяло б уникати подвійне оподаткування, а усі необхідні податки сплачувалися б тільки на одному рівні, як це передбачено чинним законодавством.

В цілому, механізм оподаткування сільськогосподарських підприємств в Україні має і в подальшому базуватись на сприятливому досвіді розвинених країн Європейського Союзу, враховуючи, при цьому, оцінку одержаних економічних результатів (вигод, витрат, ризиків) задля належного осмислення і врахування менталітету учасників податкових відносин, а також дотримуватись орієнтування сучасного стану розвитку країни в цьому питанні. В сукупності, усе наведене вище дасть можливість, повільними, але впевненими кроками – адаптувати податкову систему нашої країни до вимог законодавства провідних країн Європейського Союзу, що в результаті дозволить нам стати ще ближчими у прагненні бути невід'ємною частиною європейської спільноти.

3.2. Шляхи вирішення проблемних питань системи правового забезпечення в частині адміністрування оподаткування сільськогосподарських підприємств

На сьогодні, беззаперечним фактом є те, що існуюча система правового забезпечення оподаткування національних сільськогосподарських підприємств залишається в недостатній мірі сформованою та ефективною, що негативним чином сказується як на кінцевому результаті в процесі здійснення діяльності підприємствами в аграрному секторі, так і на вирішенні державою ключових задач в цьому напрямі.

Наразі державна підтримка сільського господарства в нашій країні як частина системи його державного регулювання характеризується видатками державного бюджету (дотації), що направлені для підтримки виробництва продукції, підтримки фермерських господарств, під час забезпечення діяльності Аграрного фонду [67, с. 125] тощо. В той же час, від того, яка система оподаткування застосовується у сільському господарстві та яким чином здійснюється його адміністрування, залежатиме подальша успішність функціонування сільськогосподарських підприємств. У зв'язку з цим, даний підрозділ націлений на аналіз існуючих проблем в межах розглядуваного нами питання та виявлення можливих шляхів їх вирішення через площину адміністрування.

Перш за все, слід відмітити, що публічне адміністрування оподаткування сільськогосподарських підприємств повинно здійснювати забезпечення податкових надходжень в оптимальних об'ємах та в прийнятні строки. Ефективний механізм податкового адміністрування – це необхідна передумова, щоб в повному обсязі та своєчасно виконувати державний бюджет за податковими надходженнями, а також являється тією запорукою, при якій держава вирішує задачі, які фінансуються за рахунок даних коштів.

Зазначимо, що в умовах сучасності, питанню адміністрування податків щодо сільськогосподарських підприємств притаманно безліч проблем та недоліків, ліквідація яких дозволила б удосконалити механізм їх справляння та в цілому покращила б роботу контролюючих органів під час здійснення даного адміністрування.

Отже, ключові проблеми системи правового забезпечення в частині адміністрування оподаткування сільськогосподарських підприємств можна об'єднати за видами податків, які сплачуються цими підприємствами, а також врахувавши організацію та контроль за їх

сплатою. Тож, розглянемо основні проблеми детальніше та спробуємо виокремити шляхи їх вирішення.

1. Питання єдиного податку четвертої групи. Значна проблема в адмініструванні представленого податку вбачається у відсутності законодавчо встановленого порядку формування умов щодо додержання сільськогосподарськими підприємствами 75 % частки сільськогосподарського товаровиробництва.

Нагадаємо, що сільськогосподарські товаровиробники можуть набути статус платника єдиного податку четвертої групи при умові додержання ними 75 % частки сільськогосподарського товаровиробництва, яку забезпечують через реалізацію сільськогосподарської продукції, що вирощується на власних чи орендованих земельних ділянках.

Проте, на практиці, непоодинокими є випадки, при яких сільськогосподарськими підприємствами в процесі здійснення діяльності використовуються взяті в оренду земельні ділянки, право оренди на які не зареєстроване в порядку, який установлений законом. Чинним податковим законодавством не визначено, чи будуть вважатися зернові культури, які вирощуються на цих земельних ділянках, сільськогосподарською продукцією власного виробництва і чи будуть операції з реалізації подібної продукції відноситись до питомої ваги доходу сільськогосподарського товаровиробництва.

В цьому контексті слід вказати на ст. 125 Земельного кодексу України, за якою: «право власності на земельну ділянку, а також право постійного користування та право оренди земельної ділянки виникають з моменту державної реєстрації цих прав» [68]. В свою чергу, згідно до ст. 4 Закону України «Про державну реєстрацію речових прав на нерухоме майно та їх обтяжень» встановлено таке: «державній реєстрації прав підлягають право постійного користування та право оренди (суборенди) земельної ділянки» [69].

Враховуючи вищезазначені норми, ми поділяємо думку, відповідно до якої право оренди земельних ділянок, які використовуються сільськогосподарськими підприємствами в процесі виконання ними господарської діяльності – підлягає державній реєстрації згідно до закону.

Проте недодержання даних норм щодо державної реєстрації права оренди земельних ділянок говорить про порушення вимог, які можливі саме в частині земельного законодавства, а не податкового.

Беручи до уваги наведене, слід вказати, що «сільськогосподарська продукція (сільськогосподарські товари) – продукція/товари, що підпадають під визначення груп 1-24 УКТ ЗЕД, якщо при цьому такі товари (продукція) вирощуються, відгодовуються, виловлюються, збираються, виготовляються, виробляються, переробляються безпосередньо виробником цих товарів (продукції), а також продукти обробки та переробки цих товарів (продукції), якщо вони були придбані або вироблені на власних або орендованих потужностях (площах) для продажу, переробки або внутрішньогосподарського споживання» [19] (п. 14.1.234, ст. 14 ПК України).

Тобто, даний пункт ПК України не надає деталізації додаткових вимог стосовно тлумачення поняття «сільськогосподарська продукція», насамперед щодо того, що орендовані потужності (площа сільськогосподарських угідь), на яких продукція вирощується, збирається, виготовляється, виробляється, переробляється безпосередньо виробником продукції та має бути зареєстрована згідно до норм чинного законодавства, і тоді така продукція буде вважатися сільськогосподарською.

Тому, на наш погляд, операції щодо реалізації сільськогосподарської продукції, яка вирощується на земельних ділянках, державна реєстрація на які не відбулася, не мають права відноситися до питомої ваги доходу сільськогосподарського

товаровиробництва таких сільськогосподарських підприємств, тому що в такому разі, ПК України потребує державної реєстрації права оренди земельних ділянок як обов'язкову ознаку, аби кваліфікувати відповідну ділянку як таку, що перебуває в користуванні сільськогосподарського товаровиробника та яка є об'єктом оподаткування єдиного податку четвертої групи [70, с. 97].

У контексті наведеного, зауважимо, що продукція, яка вирощується сільськогосподарськими підприємствами на земельних ділянках, державна реєстрація права оренди на які не відбулася, лишає останніх права на те, щоб відносити такі операції до загальної частки сільськогосподарського товаровиробництва, що в свою чергу, несприятливо відмічається на діяльності цих підприємств, особливо в моменті щорічного підтвердження статусу цього платника податків, а тому, вважаємо, аби виправити цю проблему, законодавцю не завадило б внести відповідні зміни до ПК України про те, що до частки сільськогосподарського товаровиробництва повинна включатися питома вага доходу, одержаного від реалізації усієї сільськогосподарської продукції власного виробництва, незалежно від того, чи зареєстровані земельні ділянки, на яких вирощується ця продукція.

2. Проблема недосконалої процедури, за якою контролюючим органом позбавляється статус платника єдиного податку четвертої групи.

Перше за все відмітимо, що згідно до пп. 299.10 ст. 299 ПК України: «реєстрація платником єдиного податку є безстроковою та може бути анульована шляхом виключення з реєстру платників єдиного податку за рішенням контролюючого органу у разі: подання платником податку заяви щодо відмови від застосування спрощеної системи оподаткування у зв'язку з переходом на сплату інших податків і зборів, визначених цим Кодексом, – в останній день календарного кварталу, в якому подано таку заяву; припинення юридичної особи (крім

перетворення) або припинення підприємницької діяльності фізичною особою – підприємцем відповідно до закону – в день отримання відповідним контролюючим органом від державного реєстратора повідомлення про проведення державної реєстрації такого припинення; якщо у податковому (звітному) році частка сільськогосподарського товаровиробництва юридичної особи платника єдиного податку четвертої групи становить менш як 75 відсотків; якщо платником єдиного податку четвертої групи не подано податкову звітність» [19].

З наведеної норми вбачається виключний перелік випадків, за наслідками яких контролюючий орган вправі анулювати реєстрацію платника єдиного податку.

В той же час, процедура, за якою можливо позбавити статус платника єдиного податку четвертої групи, у випадку припинення сільськогосподарськими товаровиробниками права власності (права користування земельними ділянками) після того, як такий статус було набуто – ПК України взагалі не закріплює.

Отже, окреслена проблема може бути вирішена шляхом внесення відповідних змін до наведеної ст. 299 ПК України, додавши про те, що реєстрація платником єдиного податку може анулюватися через виключення з реєстру платників єдиного податку у випадку, якщо за податковий (звітний) рік платником єдиного податку четвертої групи припинялося право власності (право користування) усією площею земельної ділянки, яка використовувалася цим платником у сільськогосподарському товаровиробництві.

3. Наступним є проблемне питання дотацій за податком на додану вартість. Згадаємо, що після того, як було відмінено спеціальний режим оподаткування у сфері сільського господарства щодо сільськогосподарських підприємств, було запроваджено механізм, за яким виплачується бюджетна дотація, виходячи з податку на додану вартість.

Переходячи відразу до суті проблеми, слід вказати, що одна із обов'язкових умов для того, щоб виплатити бюджетну дотацію сільськогосподарським підприємствам вбачається у потребі реалізації (поставки) даними суб'єктами господарювання сільськогосподарської продукції і сплатити ними до бюджету суму податку на додану вартість за відповідним податковим періодом.

Недоліком цього механізму в процесі виплати бюджетної дотації проявляється у тому, що ним не встановлюються чітко визначені умови стосовно надання дотації тим сільськогосподарським підприємствам, якими одержується від покупця попередня оплата за одним податковим періодом та які сплачують податкові зобов'язання, виходячи з податку на додану вартість за цим самим періодом, однак, поставка сільськогосподарської продукції відбувається вже за наступними періодами, тобто, мається на увазі, що за законодавством чітко не передбачається, чи потрібно сільськогосподарським підприємствам брати за рахунок одержані авансові платежі в процесі розрахунку питомої ваги сільськогосподарських товарів.

У зв'язку з наведеним, вважаємо, що для усунення зазначеної проблеми (недоліку) потрібно внести певні зміни до Порядку розподілу бюджетної дотації [35], передбачивши право сільськогосподарських підприємств на отримання бюджетної дотації навіть у випадках, коли сума податку на додану вартість сплачувалась до бюджету через позитивну різницю між сумою податкових зобов'язань з податку на додану вартість за звітним (податковим) періодом, сформованими на підставі одержання попередньої оплати від покупців під час поставки сільськогосподарської продукції власного виробництва, а також податковим кредитом з податку на додану вартість за звітним (податковим) періодом.

4. Досить актуальна проблема відмічається порядком встановлення строків сплати узгодження сум податкових зобов'язань,

після того, як їх було оскаржено в судовому порядку, що негативно відображається на механізмі оскарження рішень контролюючих органів, які було винесено під час здійснення контролю в процесі оподаткування сільськогосподарських підприємств.

Відмітимо, що оскарження наслідків перевірки, яка проводилася контролюючим органом і одержання в результаті цього належного позитивного результату – це досить важливий аспект господарської діяльності сільськогосподарських підприємств [71, с. 163].

Нормами ПК України передбачається право сільськогосподарським підприємствам на власний розсуд обирати процедуру, за якою оскаржувати рішення (прийняті контролюючим органом) – адміністративний та/або судовий порядок. Із цього приводу Є.А. Усенко вказує, що «процедура адміністративного оскарження рішень контролюючих органів передбачає розв'язання конфлікту, що виник між сторонами податкового правовідношення, і долається самими сторонами без втручання третьої особи – суду. Сторонами під час досудового оскарження рішень податкових органів є платник податків як зобов'язана сторона та контролюючий орган, уповноважений здійснювати функції щодо справляння податків» [72, с. 78].

В цьому питанні, сільськогосподарські підприємства, здебільшого, під час оскарження рішень контролюючих органів намагаються проходити процедури як адміністративного, так і судового оскарження, і тільки після цього, коли грошове зобов'язання, встановлене за відповідним рішенням – буде узгоджене, вони сплачують його до бюджету [71, с. 164].

У п. 56.18 ст. 56 ПК України встановлено, що «з урахуванням строків давності, платник податків має право оскаржити в суді податкове повідомлення – рішення або інше рішення контролюючого органу у будь-який момент після отримання такого рішення» [19]. Оскарження цих рішень відбувається в порядку, визначеному Кодексом

адміністративного судочинства (далі – КАСУ). Так, відповідно до ст. 255 КАСУ сказано: «рішення суду набирає законної сили після закінчення строку подання апеляційної скарги всіма учасниками справи, якщо апеляційну скаргу не було подано» [73].

Отже, з наведеного вбачається, що фактом узгодженості грошового зобов'язання за наслідками проведеної процедури судового оскарження є момент, коли судом апеляційної інстанції проголошується відповідне рішення.

Далі, доцільно звернути увагу на п. 57.3 ст. 57 ПК України: «у разі оскарження рішення контролюючого органу про нараховану суму грошового зобов'язання платник податків зобов'язаний самостійно погасити узгоджену суму, а також пеню та штрафні санкції за їх наявності протягом 10 робочих днів, наступних за днем такого узгодження» [19].

Означена норма не потребує додатковості в її тлумаченні, проте виникає проблема стосовно термінів сплати узгодженої суми грошового зобов'язання, після винесеного судом рішення, яке набрало законну силу та відповідно до якого частково зменшується донарахована сума податкового зобов'язання.

У контексті наведеного слід відмітити Наказ Міністерства фінансів України від 28 грудня 2015 року № 1204 «Про затвердження Порядку надіслання контролюючими органами податкових повідомлень-рішень платникам податків» [74], за яким: «якщо за результатами адміністративного або судового оскарження грошове зобов'язання, зазначене в податковому повідомленні-рішенні, зменшується, то шляхом опрацювання інформації підрозділів правової роботи щодо прийнятих рішень за результатами розгляду скарг в адміністративному та/або судовому порядку складається податкове повідомлення-рішення, яке містить зменшену суму грошового зобов'язання» [74] (п. 5 Порядку).

Враховуючи зміст наведених вище положень, можна констатувати: якщо судом було винесене рішення, набравши законної сили та відповідно до якого було зменшено грошове зобов'язання, встановлене за податковим повідомленням-рішенням, то контролюючий орган зобов'язується на протязі трьох днів після одержання рішення суду скласти нове податкове повідомлення-рішення на вже зменшену суму грошового зобов'язання та відправити це рішення сільськогосподарському підприємству.

Тож, тут має місце бути дискусійний характер стосовно граничних строків сплати сільськогосподарським підприємством до бюджету зменшеної суми грошового зобов'язання, яке було узгоджене, оскільки законодавством чітко не передбачається, чи подібне зобов'язання має бути сплачене на протязі 10 календарних днів після того, як рішення набрало законної сили, чи на протязі 10 календарних днів, які настають з моменту відправки нового податкового повідомлення-рішення на зменшену суму. Як же бути в цьому питанні? Адже тут явно прослідковується колізія.

На нашу думку, сільськогосподарським підприємствам, яким судом буде частково задоволено адміністративний позов і скасовано податкове повідомлення-рішення (яким встановлено суму грошового зобов'язання за певною частиною), повинні задля того, щоб уникати подальше застосування контролюючим органом штрафних санкцій щодо порушення правил сплати податків – сплатити зменшену суму грошового зобов'язання (яке було узгоджено) на протязі 10 календарних днів після того, як відповідне судове рішення набрало законної сили.

Вказаний алгоритм є більш ніж доступний та зрозумілий, за винятком того фактору, за яким передбачено, що контролюючим органом повинне бути складено на протязі 3 робочих днів, після одержання судового рішення – нове податкове повідомлення-рішення, що буде містити зменшену суму грошового зобов'язання.

В цьому моменті, на наш погляд вкажемо таке: оскільки це податкове повідомлення-рішення однозначно не має впливу на терміни сплати такої суми, то відправлення його сільськогосподарському підприємству, як нам здається, носить виключно інформаційний характер стосовно суми, яка є залишковою (узгодженою) після того, як вже було проведене оскарження за першочерговим податковим повідомленням-рішенням.

Тож, як підсумок цій проблемі, вважаємо, що механізм сплати суми, яка є узгодженою в частині податкового зобов'язання сільськогосподарськими підприємствами після того, як закінчилася процедура судового оскарження податкових повідомлень-рішень повинна беззаперечно бути вдосконалена, а тому, доцільно б було доповнити Порядок [74] нормою, якою б чітко регламентувалися граничні строки сплати таких податкових зобов'язань саме після того, як рішення суду набрало законної сили.

Як висновок розглянутого підрозділу, необхідно вказати, нами було проаналізовано та виявлено ключові проблеми системи правового забезпечення в частині адміністрування оподаткування сільськогосподарських підприємств, серед яких: 1) законодавчі прогалини, що стосуються єдиного податку четвертої групи; 2) проблема недосконалої процедури, за якою контролюючим органом позбавляється статус платника єдиного податку четвертої групи; 3) проблемне питання дотацій за податком на додану вартість; 4) проблема щодо порядку встановлення строків сплати узгодження сум податкових зобов'язань, після того, як їх було оскаржено в судовому порядку, що негативно відображається на механізмі оскарження рішень контролюючих органів, які було винесено під час здійснення контролю в процесі оподаткування сільськогосподарських підприємств.

Безумовно, що окреслений спектр проблемних питань не є остаточним, проте, навіть їх вирішення, яке, до речі, вбачається в

більшій мірі за рахунок внесення відповідних змін до вже існуючих норм чинного законодавства, а також шляхом додання нових норм – позитивно вплине на здійснення ефективного адміністрування в частині оподаткування сільськогосподарських підприємств.

3.3. Напрями вдосконалення правового забезпечення оподаткування сільськогосподарських підприємств

Галузь сільського господарства загалом та її система оподаткування, зокрема, як нами вже було з'ясовано – не позбавлена проблем та недоліків, а тому, механізм справляння податків потребує свого вдосконалення.

Розглядаючи в заключному підрозділі дослідження можливі напрями вдосконалення (оптимізації) в частині оподаткування сільськогосподарських підприємств, потрібно в першу чергу відмітити, що за науковою літературою існує багато пропозицій стосовно покращення функціонування податків у сільському господарстві, проте вони в переважній більшості є дуже загальними, без детального огляду пріоритетних напрямів вдосконалення механізмів стосовно справляння податків із сільськогосподарських підприємств. У зв'язку з цим, оперуючись наданою інформацією за попередніми розділами, вважаємо за необхідне з власного погляду виокремити пріоритетні напрями вдосконалення правового забезпечення оподаткування сільськогосподарських підприємств.

1. Оптимізація механізму справляння єдиного податку. Як вже неодноразово доводилося відмічати, що після відміни спеціального режиму оподаткування – з'явилася спрощена система оподаткування, обліку та звітності (сутність єдиного податку четвертої групи).

Насамперед, ключовим моментом, на який потрібно зробити наголос – це встановлення частки сільськогосподарського

товаровиробництва за попереднім податковим (звітним) роком 75 %, яка характеризується основоположною умовою для сільськогосподарських підприємств задля того, аби додержуватися кількісного показника так званої «аграрності», який має бути не менше ніж 75 %.

На наш погляд, розмір цього показника у вигляді 75 % є завищеним і таким, який не відповідає в повній мірі стимулюванню, за рахунок якого в цілому розвивається сільське господарство, тому що більша частина сільськогосподарських підприємств, які водночас із здійснення сільськогосподарської діяльності займаються і іншою діяльністю, а тому, у разі недодержання визначеного показника «аграрності» – втрачають право одержати податкову пільгу (сплату єдиного податку четвертої групи). В даному випадку доцільно погодитися з думкою З.С. Беляєвої, яка вказувала про те, що «сільськогосподарською є комерційна організація, виручка якої від реалізації виробленої нею сільськогосподарської продукції становить понад 50 % від загальної суми виручки» [75, с. 9].

Враховуючи те, що дохід, який співвідноситься від реалізації сільськогосподарської продукції із загальною сумою валового доходу являється провідною ознакою сільськогосподарського товаровиробника, то у ситуації, при якій більша частина доходу цього підприємства є виручкою від реалізації сільськогосподарської продукції, яка є власно виробленою – говорить про характер діяльності товарного типу за цим виробником як сільськогосподарського [76, с. 313], а відтак, вважаємо, що правильно було б кількісний показник «аграрності», який прямо впливає на статус платника єдиного податку четвертої групи зменшити з 75 % до 50 %. Між іншим, до суб'єктів господарювання, якими застосовується спрощена система оподаткування, повинні належати сільськогосподарські підприємства як платники єдиного податку четвертої групи, у яких частка сільськогосподарського

товаровиробництва за попереднім податковим (звітним) роком дорівнювала чи перевищувала 50 %.

2. Наступний напрям вдосконалення єдиного податку четвертої групи передбачає потребу уточнення обґрунтованості встановлення об'єкта оподаткування за деякими платниками податків.

Згадаємо, що «об'єктом оподаткування для платників єдиного податку четвертої групи є площа сільськогосподарських угідь (ріллі, сіножатей, пасовищ і багаторічних насаджень) та/або земель водного фонду (внутрішніх водойм, озер, ставків, водосховищ), що перебуває у власності сільськогосподарського товаровиробника або надана йому у користування, у тому числі на умовах оренди» [19] (п. 292-1.1, ст. 292-1 ПК України).

У контексті наведеного, слід вказати, що ПК України не встановлюються мінімальні і граничні розміри площі сільськогосподарських угідь, наявність яких давала б змогу сільськогосподарським товаровиробникам набувати статус платника податку четвертої групи. Також податковим законодавством не передбачається, яка саме площа сільськогосподарських угідь має бути закріплена як власність чи в процесі її користування за тими сільськогосподарськими товаровиробниками, діяльність яких спрямована на товарне виробництво (як приклад – птахівництво, тваринництво), які теж сплачують єдиний податок, незалежно від наявної у них площі земельних ділянок [77, с. 295].

Тобто, можна стверджувати, що сплата єдиного податку четвертої групи, об'єкт оподаткування якого являється площею сільськогосподарських угідь, не відображає специфіку діяльності сільськогосподарських товаровиробників. Відтак, на нашу думку, оподаткування цієї категорії платників податків необхідно здійснювати залежно від їх спеціалізації (для сільськогосподарських товаровиробників), основа діяльності яких – вирощувати зернові

культури, то тут об'єкт оподаткування повинен залишатися у вигляді площі сільськогосподарських угідь, а для сільськогосподарських товаровиробників, основний вид діяльності яких – товарне виробництво (птахівництво, тваринництво), об'єкт оподаткування повинен бути у вигляді загальної суми їх доходу, одержаного від реалізації сільськогосподарської продукції власного виробництва і що важливо, в цьому випадку прив'язка до наявності земельних ділянок нерациональна.

3. Вдосконалення порядку, за яким виплачується бюджетна дотація з податку на додану вартість. В сучасних реаліях державна політика України в частині сільського господарства та механізм її реалізації здобули вагоме значення в даній галузі економіки. Сільське господарство – це база для подальшого розвитку інших галузей і держава має залучати додаткові заходи стосовно запровадження сучасних ринкових механізмів, направлених на підтримку сільськогосподарських підприємств через поширення дотацій та пільг оподаткування. Належної ефективності в частині державної підтримки сільськогосподарських підприємств можливо досягти, якщо бюджетні кошти будуть виділятися прозоро з чітко окресленими прогнозами за конкретними напрямками, які є в пріоритеті, та що, не менш важливо – на постійній (довготривалій) основі, за точно передбаченими обсягами.

Отже, потреба стимулювати розвиток сільського господарства обумовила застосувати такий механізм як виплата бюджетної дотації, що спрямовується задля покращення фінансового забезпечення, перш за все – товаровиробників, якими забезпечується ефективне використання існуючих ресурсів. У зв'язку з наведеним, вважаємо, що для підвищення розвитку сільського господарства, не завадило б:

– на рівні закону механізм виплати бюджетної дотації забезпечувати не тільки за тими сільськогосподарськими товаровиробниками, питома вага вартості їх товарів щомісячно

становить не менше аніж 75 % вартості, а також закріпити цю дотацію і для сільськогосподарських підприємств, виручка від реалізації продукції, що ними вирощується (становить не менше 50 % від встановленої суми загальної виручки);

– запровадити виплату сільськогосподарським підприємствам бюджетної дотації за сумою сплаченого податку на додану вартість до бюджету, а не залежно від асигнувань, що затверджуються та передбачаються аби фінансувати цю бюджетну програму.

4. Вдосконалення процедури звільнення від оподаткування ввізним митом. Один із економічних заходів державного спрямування, за яким стимулюється розвиток сільського господарства вбачається у звільненні сільськогосподарських підприємств від сплати певних митних платежів.

Слід вказати, що достатнім стимулом, аби здійснювати ефективну сільськогосподарську діяльність, розширювати виробничий асортимент конкурентоздатної продукції, а також застосовувати інноваційні технології – стало звільнення сільськогосподарських підприємств від сплати ввізного мита в процесі увезення на митну територію нашої країни ключових засобів як внеску іноземного інвестора до статутного капіталу сільськогосподарського підприємства ще й іноземних інвестицій.

Ввізне мито – це важливий економічний інструмент, за яким державою регулюється зовнішня торгівля, тим самим, відбувається стимулювання розвитку окремих галузей вітчизняної економіки.

Відповідно до ст. 18 Закону України «Про режим іноземного інвестування», передбачено, що «оподаткування митом майна, що ввозиться в Україну як внесок іноземного інвестора до статутного капіталу підприємств з іноземними інвестиціями (крім товарів для реалізації або використання з метою, безпосередньо не пов'язаною з

провадженням підприємницької діяльності), здійснюється у порядку, встановленому Митним кодексом України» [78].

В свою чергу, ч. 2 ст. 287 Митного кодексу України (далі – МК України) вказує, що «товари (крім товарів для реалізації або використання з метою, безпосередньо не пов'язаною з провадженням підприємницької діяльності), що ввозяться на митну територію України на строк не менше трьох років іноземними інвесторами відповідно до Закону України «Про режим іноземного інвестування» з метою інвестування на підставі зареєстрованих договорів (контрактів) або як внесок іноземного інвестора до статутного капіталу підприємства з іноземними інвестиціями, звільняються від сплати ввізного мита. При відчуженні таких товарів раніше трьох років з часу зарахування їх на баланс ввізне мито сплачується на загальних підставах» [79].

Враховуючи наведені положення, можна чітко простежити, що саме для того, щоб ввозити на митну територію нашої країни новітнє, сучасне обладнання як внеску іноземного інвестора до статутного капіталу підприємства, що призначається в процесі його використання у галузі сільського господарства – передбачається звільнення сільськогосподарських підприємств від сплати ввізного мита, але у випадку, якщо це обладнання не буде відчужуватися на протязі трьох років з моменту, коли воно буде зараховане на баланс сільськогосподарських підприємств. Окрім цього, важливим аспектом є те, що митним законодавством не передбачається, чи буде звільнитися сільськогосподарське підприємство від сплати ввізного мита, якщо нерезидент вийде зі складу учасників цього підприємства на користь резидента України або іншого нерезидента раніше ніж за 3 роки з моменту зарахування обладнання на баланс сільськогосподарських підприємств.

Наведене міркування дає нам можливість запропонувати один із основоположних напрямів вдосконалення механізму справляння митних

платежів під час ввезення на митну територію нашої країни ключових засобів сільськогосподарського призначення, який полягає у тому, щоб внести відповідні зміни до окресленої вище ст. 287 МК України, чітко закріпивши можливість звільнення сільськогосподарських підприємств в цьому питанні без будь-яких обмежень в часовому проміжку, на протязі якого іноземний інвестор має право вийти зі складу учасників сільськогосподарських підприємств.

5. Вдосконалення порядку, за яким сільськогосподарськими підприємствами сплачується занижене податкове зобов'язання на підставі поданих розрахунків, що уточнюють податкову звітність.

Управління сільськогосподарським підприємством та ефективність його здійснення, залежить, насамперед, від того, наскільки достовірна, повна та обґрунтована інформація щодо його фінансово-господарської діяльності, відображення якої закріплюється у податковій звітності.

Державою звітність використовується, аби контролювати правильність та своєчасність розрахунків за податками (зборами та іншими обов'язковими платежами). Показник звітності, як правило, застосовують, аби здійснювати моніторинг господарсько-фінансової діяльності підприємств. Від якості зіставлення звітності залежить якість прийнятих рішень по тактичним та стратегічним планам, а також ефективність функціонування як підприємств, так і держави в цілому [80, с. 193].

Отож, з наведеного можна відзначити, що питання складання та подання податкової звітності – це дуже важливий та актуальний момент для сільськогосподарських підприємств, бо від того, наскільки своєчасно подається така звітність, залежить термін сплати задекларованих сум податкових зобов'язань до бюджету. З-поміж іншого, від цього залежить і недопускання застосовувати фінансові

санкції у разі несвоєчасного подання цієї звітності або у разі несвоєчасної сплати відповідної суми податків.

Один із документів, який подається сільськогосподарськими підприємствами до контролюючого органу є розрахунок, що складається у випадку, якщо було виявлено цими підприємствами помилки в податковій звітності, яка подавалася раніше.

З контексту наведеного вкажемо на ст. 50 ПК України, за якою: «у разі якщо у майбутніх податкових періодах (з урахуванням строків давності) платник податків самостійно (у тому числі за результатами електронної перевірки) виявляє помилки, що містяться у раніше поданій ним податковій декларації (крім обмежень, визначених цією статтею), він зобов'язаний надіслати уточнюючий розрахунок до такої податкової декларації за формою чинного на час подання уточнюючого розрахунку. Платник податків має право не подавати такий розрахунок, якщо відповідні уточнені показники зазначаються ним у складі податкової декларації за будь-який наступний податковий період, протягом якого такі помилки були самостійно (у тому числі за результатами електронної перевірки) виявлені» [19].

Отже, бачимо, що сільськогосподарське підприємство, при самостійному виявленні помилки, яка існує в раніше поданій ним податковій декларації, через яку було занижено податкові зобов'язання минулих податкових періодів, зобов'язується відправити уточнюючий розрахунок до подібної податкової декларації та здійснити сплату суми недоплати і штраф розміром – 3 % від такої суми до подачі уточнюючого розрахунку.

Зазначимо, що податковим законодавством не передбачається, чи буде застосовуватися штраф до сільськогосподарських підприємств у випадку, якщо вони подадуть уточнюючий розрахунок після того, як було подано відповідну декларацію за звітним податковим періодом,

але до закінчення терміну сплати суми, що задекларована за грошовим зобов'язанням.

Таким чином, на наш погляд, якщо сільськогосподарське підприємство самостійно виявило факт заниженого податкового зобов'язання після того, як було подано податкову декларацію за звітним (податковим) періодом, але до закінчення граничного терміну сплати суми податку, яка задекларована, то до такого підприємства не має застосовуватися штраф (розміром 3 %, відповідно до поданого уточнюючого розрахунку), бо ПК України не встановлює застосування штрафних санкцій тільки через заниження податкового зобов'язання по минулим податковим періодам, а відтак, враховуючи, що помилка виправляється за поточним податковим періодом, а також попри те, що подібне виправлення відбувається після строку, який встановлений для того, щоб подати відповідну декларацію, даний період не вважають минулим, а тому сплата сільськогосподарським підприємством суми недоплати по уточнюючому розрахунку має здійснюватися без накладення штрафних санкцій, тому що виявлену недоплату так чи інакше буде погашено на протязі строків, що передбачаються на те, аби сплатити податки, відповідно до поданої податкової звітності [81, с. 217].

Отже, враховуючи усе наведене вище з даного напрямку, вбачається за доцільне вказати про можливе вдосконалення механізму сплати до бюджету обов'язкових платежів сільськогосподарськими підприємствами відповідно до поданих уточнюючих розрахунків, за рахунок внесення змін до ПК України, закріпивши момент за яким, якщо платником податків самостійно виявляється помилка, яка міститься в раніше поданій ним податковій декларації, і яким сплачуються виявлені суми по заниженому податковому зобов'язанню до моменту закінчення граничних строків, які встановлені, аби сплатити цей податок, то такий платник податків зобов'язується направити уточнюючий розрахунок до

податкової декларації, не застосовуючи до такого платнику штраф – розміром 3 % від встановленої суми.

Таким чином, завершуючи представлений підрозділ дослідження, слід констатувати, що нами було виокремлено пріоритетні напрями вдосконалення правового забезпечення оподаткування сільськогосподарських підприємств, які сприятимуть в цілому оптимізувати механізм оподаткування розглядуваної сфери. Пріоритетні напрями передбачають:

- 1) оптимізацію механізму справляння єдиного податку;
- 2) вдосконалення єдиного податку четвертої групи, за яким передбачається потреба уточнення обґрунтованості встановлення об'єкта оподаткування за деякими платниками податків;
- 3) вдосконалення порядку, за яким виплачується бюджетна дотація з податку на додану вартість;
- 4) вдосконалення процедури звільнення від оподаткування ввізним митом;
- 5) вдосконалення порядку, за яким сільськогосподарськими підприємствами сплачується занижене податкове зобов'язання на підставі поданих розрахунків, що уточнюють податкову звітність.

ВИСНОВКИ

У кваліфікаційній роботі, беручи за основу теоретичні напрацювання та норми чинного законодавства – було розглянуто особливості сучасного правового забезпечення в частині оподаткування сільськогосподарських підприємств в Україні, визначено проблемні питання та обґрунтовано можливі напрями вдосконалення в цій сфері, враховуючи зарубіжний досвід.

Проведене дослідження дало можливість виявити низку висновків і пропозицій, зокрема:

1. Історія становлення та розвитку правового забезпечення оподаткування усієї галузі сільського господарства України загалом, та в частині сільськогосподарських підприємств, зокрема, є достатньо тривалою. Нами було встановлено наступну періодизацію часових меж, за якими відбувався розвиток системи оподаткування, а саме:

- 1) період Київської Русі (датується IX – кінцем XII ст.);
- 2) період Великого Князівства Литовського (датується XIV – XV ст.);
- 3) період Речі Посполитої (датується XVI – початком XVII ст.);
- 4) період Російської імперії (датується XVII – початком XIX ст.);
- 5) період радянської доби (датується 1922 – 1991 рр.);
- 6) період незалежної України (датується з 1991 року по сьогоднішній день).

Визначено, що наведеним вище періодам, впродовж свого розвитку були характерні різноманітні особливості оподаткування сільського господарства, проте спільним для них був основний об'єкт оподаткування цієї сфери, а саме – земля, початкова плата за користування якою відмічалась натуральним податком. Вже пізніше, в процесі свого становлення, плата за землю замінюється з натурального податку на податок грошового типу. Коли Україною було здобуто

незалежність – розпочалося створення абсолютно нової системи оподаткування сільськогосподарських підприємств, характерним для якої було встановлення спеціального режиму оподаткування, пільг для сплати земельного податку, тощо, що в комплексі значним чином впливало на подальший розвиток сільського господарства загалом.

2. Особливості правового забезпечення сільськогосподарських підприємств відображаються через їх систему оподаткування, що складається з податків, а саме: а) податок на прибуток підприємства; б) податок на додану вартість; в) податок на доходи фізичних осіб; г) єдиний податок, а також зборів і рентних платежів.

Також було встановлено, що особливість і в той же час, сутність оподаткування сільськогосподарських підприємств пов'язується ще з ринковими механізмами підтримки, а саме за рахунок пільг і дотацій в частині їх оподаткування.

В той же час виявлено, що пільги та дотації в частині оподаткування не можна вважати достатніми, аби забезпечувати ефективне господарювання сільськогосподарських підприємств, тому що їх спрямування полягає тільки у тому, щоб зменшити базу оподаткування чи звільнити такі підприємств від сплати конкретних податків.

3. Пряме оподаткування сільськогосподарських підприємств складають такі обов'язкові платежі як (податок на прибуток підприємств, податок на доходи фізичних осіб, плата за землю та єдиний податок четвертої групи). Відмічено, що справляння сільськогосподарськими підприємствами окреслених податків, окрім єдиного податку (своя специфіка), в більшій мірі здійснюється по аналогії до справляння їх іншими платниками податків, проте з деякими характерними особливостями, пов'язаних з діяльністю щодо виробництва сільськогосподарської продукції.

Встановлено, що специфікою прямого оподаткування в сільському господарстві є наявність особливих податкових механізмів, які встановлюють змогу оподаткування сільськогосподарських підприємств як за спрощеною системою оподаткування, так і в рамках загальної. Окрім цього, потреба податкового регулювання за аграрним сектором пов'язується зі специфікою сільськогосподарського виробництва, яка викликана необхідністю реалізувати належні умови для того, щоб в подальшому підвищувати прибутковість та конкурентоспроможність сільськогосподарських підприємств вітчизняного типу.

В свою чергу, непряме оподаткування сільськогосподарських підприємств характеризується конкретним податком на додану вартість, економічне змістовне наповнення якого полягає у тому, щоб оподаткувати додану вартість, платниками якої є споживачі товарів.

Обґрунтовано, що особливістю механізму непрямого оподаткування сільськогосподарських підприємств (через ключовий податок на додану вартість) є те, що за наслідками реалізації сільськогосподарської продукції даний податок фіксується за ціною цієї продукції, сплата якого покладається на кінцевих споживачів, а сільськогосподарські підприємства, будучи товаровиробниками – вправі одержати бюджетну дотацію, аби розвивати та стимулювати виробництво сільськогосподарської продукції.

4. Встановлено, що існуючий спеціальний податковий режим посідає вагомe місце в системі правового забезпечення оподаткування сільськогосподарських підприємств. Даний режим є одним із елементів податкового механізму, що використовується в нашій країні через форму спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності.

Сільськогосподарські підприємства (товаровиробники), застосовуючи зазначений спеціальний податковий режим – звільняються від обов'язку нарахування, сплати та подачі податкової звітності з наступних податків та зборів (податок на прибуток підприємств: податок

на майно (акцент на земельний податок); рентної плати під час спеціального використання води.

Спеціальний податковий режим є підвидом загального режиму оподаткування, що запроваджується державою, аби організувати та здійснювати пільгове оподаткування сільськогосподарських підприємств.

5. Функціональне призначення публічної адміністрації в правовому забезпеченні оподаткування сільськогосподарських підприємств полягає у тому, що прерогатива даного суб'єкта вбачається у розробці та забезпеченні загальних правил оподаткування для сільськогосподарських підприємств як платників податків. Ціллю впровадження публічною адміністрацією цих правил є забезпечення надходження до бюджету відповідних податків, а також запровадження для цих підприємств пільг в оподаткуванні, в результаті чого підвищується ефективність їх діяльності. Аби досягти сприятливого результату від запровадження подібних заходів, публічна адміністрація повинна повноцінно реалізовувати свої ключові функції:

- фіскальну, призначення якої – сформувати дохідну частину бюджету, шляхом сплати сільськогосподарськими підприємствами податків та зборів;

- регулювальну, призначення якої – координувати та стимулювати розвиток сільськогосподарського виробництва.

6. Зарубіжний досвід в частині правового забезпечення оподаткування сільськогосподарських підприємств засвідчив, що в переважній більшості країн-членів ЄС оподаткування цих підприємств напряму залежить від того, чи є в наявності земля сільськогосподарського призначення. Також було встановлено, що в багатьох країнах ЄС сільськогосподарські підприємства взагалі не сплачують земельний податок, а в деяких країнах ставка оподаткування фіксується залежно від категорії земельної ділянки. В тому числі, було

виявлено, що в окремих країнах ЄС оподаткування сільськогосподарських підприємств здійснюється від наявності площі сільськогосподарських угідь, а податок в такому разі сплачується, виходячи з реалізованої сільськогосподарської продукції, яка на виході має високу дохідність, тобто об'єкт оподаткування в даному випадку встановлено річним доходом.

Проведений аналіз зарубіжного досвіду дозволив вказати на необхідність врахування позитивних аспектів, які можливо прийняти нашої країні до законодавчих актів з питань, що стосуються оподаткування сільського господарства загалом та сільськогосподарських підприємств, зокрема:

1) доцільно адаптувати окремі норми, які передбачені в Німеччині. Тобто, застосовувати знижену ставку податку на додану вартість в процесі оподаткування сільськогосподарської продукції. Як приклад, встановити розмір 10 % по основній ставці у вигляді 20 %. Подібне зниження ставки даного податку в процесі реалізації власно виробленої продукції, могло б посприяти зменшенню національними сільськогосподарськими підприємствами фінансових витрат і додатково б акумулювало обігові кошти, які можливо використовувати для майбутньої господарської діяльності;

2) імплементація позитивного досвіду в частині функціонування пільгового сільськогосподарського податку, який існує в Польщі. Так, якщо ввести в Україні сільськогосподарський податок, базою оподаткування якого виступала б площа земель сільськогосподарського призначення, то це б цілком могло посприяти відміні земельного податку та єдиного податку четвертої групи, тим самим, зменшивши кількість податків та витрат, які стосуються їх адміністрування, при цьому, доходи бюджету не зменшилися б;

3) запровадження індивідуально-сімейної форми введення фермерства, яке превалює у переважній більшості країн-членів ЄС.

Згадаємо, що законодавством України передбачена можливість функціонування фермерського господарства, будучи в статусі фізичної чи юридичної особи як підприємець. Проте, якщо створити повноцінне фермерське господарство, яке б регламентувалось на законодавчому рівні, передбачивши за ним статус сімейного фермерського господарства (за яким підприємницька діяльність має здійснюватися виключно членами однієї сім'ї), то в такому разі, подібного роду нововведення сприяло б уникати подвійне оподаткування, а усі необхідні податки сплачувалися б тільки на одному рівні, як це передбачено чинним законодавством.

В цілому, механізм оподаткування сільськогосподарських підприємств в Україні має і в подальшому базуватись на сприятливому досвіді розвинених країн Європейського Союзу, враховуючи, при цьому, оцінку одержаних економічних результатів (вигод, витрат, ризиків) задля належного осмислення і врахування менталітету учасників податкових відносин, а також дотримуватись орієнтування сучасного стану розвитку країни в цьому питанні. В сукупності, усе наведене вище дасть можливість, повільними, але впевненими кроками – адаптувати податкову систему нашої країни до вимог законодавства провідних країн Європейського Союзу, що в результаті дозволить нам стати ще ближчими у прагненні бути невід'ємною частиною європейської спільноти.

7. Виявлено серед ключових проблем системи правового забезпечення в частині адміністрування оподаткування сільськогосподарських підприємств наступні:

1) законодавчі прогалини, що стосуються єдиного податку четвертої групи;

2) проблема недосконалої процедури, за якою контролюючим органом позбавляється статус платника єдиного податку четвертої групи;

3) проблемне питання дотацій за податком на додану вартість;

4) проблема щодо порядку встановлення строків сплати узгодження сум податкових зобов'язань, після того, як їх було оскаржено в судовому порядку, що негативно відображається на механізмі оскарження рішень контролюючих органів, які було винесено під час здійснення контролю в процесі оподаткування сільськогосподарських підприємств.

Безумовно, що окреслений спектр проблемних питань не є остаточним, проте, навіть їх вирішення, яке, до речі, вбачається в більшій мірі за рахунок внесення відповідних змін до вже існуючих норм чинного законодавства, а також шляхом додання нових норм – позитивно вплине на здійснення ефективного адміністрування в частині оподаткування сільськогосподарських підприємств.

8. Виокремлено пріоритетні напрями вдосконалення правового забезпечення оподаткування сільськогосподарських підприємств, які сприятимуть в цілому оптимізувати механізм оподаткування розглядуваної сфери. Пріоритетні напрями передбачають:

1) оптимізацію механізму справляння єдиного податку;

2) вдосконалення єдиного податку четвертої групи, за яким передбачається потреба уточнення обґрунтованості встановлення об'єкта оподаткування за деякими платниками податків;

3) вдосконалення порядку, за яким виплачується бюджетна дотація з податку на додану вартість;

4) вдосконалення процедури звільнення від оподаткування ввізним митом;

5) вдосконалення порядку, за яким сільськогосподарськими підприємствами сплачується занижене податкове зобов'язання на підставі поданих розрахунків, що уточнюють податкову звітність.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Ткаченко Н.М. Податкові системи країн світу та України. Облік і звітність: навч.-метод. посіб. Київ: Арлета, 2004. 554 с.
2. Нечай Н.В. Податки за часів Великого князівства Литовського (XIV– XV ст.). *Вісник податкової служби України*. 2011. №13. С. 22–23.
3. Босенко А.І. Організаційно-економічний механізм управління оподаткуванням сільськогосподарських товаровиробників в умовах поглиблення інтеграційних процесів: дис. ... канд. екон. наук: 08.00.03. Кіровоград, 2016. 34 с.
4. Соколовська А.М. Податкова система України: теорія та практика становлення. Київ: НДФІ, 2001. 372 с.
5. Богачевский М.Б. Налоговая система СССР: учеб. пособие. М.: Госфиниздат, 1938. 88 с.
6. Дьяченко В.П. История финансов СССР (1917–1970 гг.): монография М.: Наука, 1978. 493 с.
7. Иванов Ю.Б. Система оподаткування в схемах і таблицях: навч. посіб. Харків: ІНЖЕК. 2011. Ч. 3: Податковий менеджмент. 304 с.
8. Про систему оподаткування: Закон України від 25 червня 1991 року № 1251-ХІІ (втратив чинність) / Верховна Рада України. *Відомості Верховної Ради України*. 1991. № 39. Ст. 510.
9. Про порядок дії на території Української РСР в 1991 році Закону СРСР «Про податки з підприємств, об'єднань і організацій»: Закон УРСР від 5 липня 1991 року № 1308-ХІІ / Верховна Рада України. *Відомості Верховної Ради України*. 1991. № 43. Ст. 570.
10. Про податок на добавлену вартість: Закон України від 20 грудня 1991 року № 2007-ХІІ (втратив чинність) / Верховна Рада України. *Відомості Верховної Ради України*. 1992. № 14. Ст. 184.
11. Про оподаткування доходів підприємств і організацій: Закон України від 21 лютого 1992 року № 2146-ХІІ (втратив чинність) /

Верховна Рада України. *Відомості Верховної Ради України*. 1992. № 23. Ст. 333.

12. Про оподаткування прибутку підприємств: Закон України від 28 грудня 1994 року № 334/94-ВР (втратив чинність) / Верховна Рада України. *Відомості Верховної Ради України*. 1995. № 4. Ст. 28.

13. Слатвінська М.О. Альтернативні системи оподаткування малого бізнесу: стан, проблеми, перспективи: монографія. Одеса: Одес. Нац. економ. унт, 2012. 252 с.

14. Алексійчук В.М., Борщ А.Г., Брязгун Н.П. Фінанси в період реформування агропромислового виробництва. Київ: ІАЕ УААН, 2002. 645 с.

15. Про фіксований сільськогосподарський податок: Закон України від 17 грудня 1998 року № 320-XIV (втратив чинність) / Верховна Рада України. *Відомості Верховної Ради України*. 1999. № 5(6). Ст. 39.

16. Шаланський А.М. На допомогу сільгосптоваровиробнику. *Вісник податкової служби України*. 1999. № 21. С. 38–42.

17. Про внесення змін до деяких законів України щодо оподаткування сільськогосподарських підприємств: Закон України від 23 грудня 2004 року № 2287-IV / Верховна Рада України. *Відомості Верховної Ради України*. 2005. № 6. Ст. 137.

18. Калінчик М.В. Податкова система АПК на сучасному етапі. *Економіка, фінанси, право*. 2005. № 6. С. 6–9.

19. Податковий кодекс України: Закон України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI (останні зміни: 13.08.2020) / Верховна Рада України. *Відомості Верховної Ради України*. 2011. № 13(17). Ст. 112.

20. Синчак В.П. Система оподаткування у сільському господарстві України: теорія, методологія та практика: дис. ... д-ра екон. наук: 08.00.08. Київ, 2009. 490 с.

21. Жмудінський В.П. Відшкодування ПДВ сільгоспвиробникам. *Юридичний вісник України*. 2014. № 18(19). С. 16–21.

22. Методика розрахунку рівня рентабельності сільськогосподарської діяльності сільськогосподарських підприємств: наказ Державного комітету статистики України від 14 лютого 2011 року № 33. [Електронний ресурс]. URL: https://ukrstat.org/uk/metod_polog/metod_doc/2011/33/metod.htm (дата звернення: 28.10.2020).

23. Погрібний О.О. Аграрне право України: підручник. Київ: Істина, 2007. 448 с.

24. Самсонова Я.О. Наріжні питання визначення правосуб'єктності товаровиробників сільськогосподарської продукції. *Аграрне право як галузь права, юридична наука і навчальна дисципліна*: матеріали Всеукр. круглого столу. Київ: НУБіП України, 2016. С. 126–132.

25. Про особливості страхування сільськогосподарської продукції з державною підтримкою: Закон України від 9 лютого 2012 року № 4391-VI (останні зміни: 01.07.2020) / Верховна Рада України. *Відомості Верховної Ради України*. 2012. № 41. Ст. 491.

26. Про державну підтримку сільського господарства України: Закон України від 24 червня 2004 року № 1877-IV (останні зміни: 01.07.2020) / Верховна Рада України. *Відомості Верховної Ради України*. 2004. № 49. Ст. 527.

27. Гафурова О.В. Сільськогосподарська діяльність (сільськогосподарське виробництво) як об'єкт аграрних правовідносин. *Підприємництво, господарство і право*. 2008. № 4. С. 56–59.

28. Елисеєв В.С. Содержании термина «сельскохозяйственный товаропроизводитель». *Актуальні проблеми правового регулювання аграрних, земельних, екологічних відносин і природокористування в Україні та країнах СНД*: матеріали Міжнар. наук. практ. конф. (Луцьк, 27 жовт. 2010 р.). Луцьк : РВВ ЛНТУ, 2010. С. 97–102.

29. Кучерявенко М.П. Податкове право України: академічний курс: підручник. Київ: Правова єдність, 2008. 701 с.

30. Про фермерське господарство: Закон України від 19 червня 2003 року № 973-IV (останні зміни: 15.08.2020) / Верховна Рада України. *Відомості Верховної Ради України*. 2003. № 45. Ст. 363.

31. Федішин Н.І. Інструменти податкового планування суб'єктів господарювання. *Бізнес Інформ*. 2015. № 10. С. 119–123.

32. Монаєнко А.О. Особливості захисту прав та інтересів сільськогосподарських підприємств від протиправних дій фіскальних органів. *Стан дотримання прав людини в умовах сучасності: теоретичні та практичні аспекти*: матеріали Всеукр. наук.-практ. конф. (Київ, 8 груд. 2016 р.). Київ: Нац. акад. внутр. справ, 2016. С. 154–157.

33. Уркевич В.Ю. Бюджетна дотація сільськогосподарським товаровиробникам як ефективна форма державної підтримки. *Юридичні наукові дискусії як фактор сталого розвитку правової доктрини та законодавства*: матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. (Київ, 7–8 квіт. 2017 р.). Київ: Центр прав. наук. досліджень, 2017. С. 52–55.

34. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський словник. Житомир: Рута, 2001. 224 с.

35. Про затвердження Порядку розподілу бюджетної дотації для розвитку сільськогосподарських товаровиробників та стимулювання виробництва сільськогосподарської продукції у 2017 році: Постанова Кабінету Міністрів України від 8 лютого 2017 року № 83 / Кабінет Міністрів України. *Офіційний вісник Верховної Ради України*. 2017. № 83.

36. Василик О.Д., Павлюк К.В. Державні фінанси України: навч. посіб. Київ: НІОС. 2002. 600 с.

37. Лондар С.Л., Тимошенко О.В. Фінанси: навч. посіб. Вінниця: Нова кн., 2009. 384 с.

38. Данілов О.Д., Серебрянський Д.М. Фінанси у запитаннях і відповідях: навч. посіб. 2-е вид., переробл. і доповн. Київ: КНТ, 2008. 528 с.
39. Опарін В.М. Фінанси (Загальна теорія): навч. посіб. 2-ге вид., доповн. і переробл. Київ: КНЕУ, 2002. 240 с.
40. Конрад Ю.П., Луніна І.О. Податкова політика в Україні: підходи і перспективи. *Економіка України*. 2017. № 11. С. 29–37.
41. Телегунь М.І. Оподаткування селянських (фермерських) господарств. *Вісник Сумського державного аграрного університету*. 2015. № 2. С. 36–39.
42. Тулуш Л.Д. Земельна рента як джерело плати за землю. *Економіка АПК*. 2013. № 6. С. 68–76.
43. Замасло О.Т. Податковий механізм стимулювання інноваційної діяльності в Україні. *Формування ринкової економіки в Україні*. 2009. Вип. 19. С. 235–240.
44. Науково-практичний коментар до Податкового кодексу України: в 3т. / кол. авторів [заг. редакція М.Я. Азарова]. 2-ге вид., доп.та перероб. К.: Міністерство фінансів України, Національний університет ДПС України, 2011. 590 с.
45. Зубков В.В. Метод НДС. *Фінансы*. 2002. № 5. С. 30–32.
46. Про схвалення Концепції Державної цільової програми розвитку аграрного сектору економіки на період до 2022 року: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 30 грудня 2015 року № 1437-р / Кабінет Міністрів України. *Офіційний вісник Верховної Ради України*. 2015. № 1437-р.
47. Жидяк О.Р. Вдосконалення системи оподаткування підприємницьких структур аграрної сфери. *Ефективна економіка*. 2013. № 6. С. 77–83.
48. Лунін І.О. Вдосконалення механізму справляння єдиного податку четвертої групи у процесі здійснення реорганізації

сільськогосподарських підприємств. *Актуальні проблеми вітчизняної юриспруденції*. 2017. № 1. С. 111–114.

49. Юрій С.І., Квасовський О.Р. Фіскальна і стимулююча ефективність спрощених режимів оподаткування для приватних підприємців. *Фінанси України*. 2002. № 8. С. 63–70.

50. Соколовська А.М. До питання про податкову реформу в Україні. *Фінанси України*. 2006. № 4. С. 55–61.

51. Довгалюк В.І., Ярмоленко Ю.Ю. Податкова система: навч. посіб. Київ: Центр учб. літ., 2007. 360 с.

52. Опря Є.А. Спеціальні режими прямого оподаткування у сільському господарстві: дис. ... канд. економ. наук: 08.00.08. Київ, 2008. 180 с.

53. Погрібний О.О. Характеристика спеціального податкового режиму для сільськогосподарських підприємств. *Актуальні проблеми правового регулювання економіки: матеріали наук.-практ. конф.* (Київ, 26 трав. 2017 р.). Київ: Нац. акад. внутр. справ, 2017. С. 66–69.

54. Кравцова Т.М., Солонар А.В. Поняття та принципи діяльності публічної адміністрації. *Форум права*. 2010. № 4. С. 522–525.

55. Горський І.В. Податки в економічній стратегії держави. *Фінанси*. 2001. № 8. С. 82–86.

56. Дем'яненко С.І. Яка аграрна політика потрібна Україні. *Дзеркало тижня*. 2009. № 17. С. 1–5.

57. Могильний О.М. Регулювання аграрної сфери. Ужгород: ІВА, 2005. 400 с.

58. Тарангул Л.Л., Джигалов С.А. Взаємообумовленість оподаткування та економічного розвитку. *Науковий вісник Національної академії ДПС України*. 2018. № 4. С. 55–61.

59. Олійник Д.С. Фінансове забезпечення розвитку сільськогосподарського виробництва: автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.04.01. Київ, 2017. 19 с.

60. Андрущенко В.Л. Податкові системи зарубіжних країн / [В.Л. Андрущенко, О.Д. Данілов]; за заг. ред. М.Я. Азарова. К.: ВД «Компютерпрес», 2004. 300 с.
61. Орловски Я. Особенности налогообложения сельскохозяйственной деятельности в Польше. *Право зарубежных стран*. 2014. № 6. С. 12–16.
62. Право Європейського Союзу: навчальний посібник / за заг. ред. Р.А. Петрова. 2-ге вид. К.: Істина, 2009. 376 с.
63. Хрипко С.І. Оподаткування сільського господарства в розвинених країнах. *Науковий вісник Національного університету біоресурсів і природокористування України* / редкол.: Д.О. Мельничук (голова) та ін. К., 2012. Вип. 173. Ч. 2. С. 117–123.
64. Тулуш Л.Д., Малініна Н.М. Особливості формування системи прямого оподаткування аграрного сектору в розвинутих країнах. *Соціально-економічні проблеми і держава*. 2012. Вип. 1 (6). С. 124–134.
65. Гетьманець Д.О. Порівняльно-правовий аналіз оподаткування сільськогосподарських підприємств в Україні та в окремих країнах світу. *Підприємництво, господарство і право*. 2018. № 1. С. 94–98.
66. Пьянова М.В. Зарубежный опыт налогового стимулирования аграрного сектора экономики. *Налоги и налогообложение*. 2009. № 8. С. 62–64.
67. Євламπίєв К.В. Державна підтримка сільського господарства. *Вісник Харківського національного аграрного університету*. 2017. № 8. С. 124–129.
68. Земельний кодекс України: Закон України від 25 жовтня 2001 № 2768-III (останні зміни: 16.07.2020) / Верховна Рада України. *Відомості Верховної Ради України*. 2002. № 3(4). Ст. 27.
69. Про державну реєстрацію речових прав на нерухоме майно та їх обтяжень: Закон України від 1 липня 2004 року № 1952-IV

(останні зміни: 16.07.2020) / Верховна Рада України. *Відомості Верховної Ради України*. 2004. № 51. Ст. 553.

70. Жмудінський В.П. Єдиний податок для сільськогосподарських підприємств: окремі проблемні аспекти. *Пріоритети розвитку юридичних наук XXI століття*: матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. (Одеса, 7–8 квіт. 2017 р.). Одеса: Причорномор. фундація права, 2017. С. 96–99.

71. Гаврилюк Р.О. Особливості сплати узгоджених сум грошових зобов'язань сільськогосподарськими підприємствами після їх судового оскарження. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. 2017. № 42. С. 162–167.

72. Усенко Є.А. Правове регулювання процедур вирішення податкових спорів: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Ірпінь, 2010. 188 с.

73. Кодекс адміністративного судочинства України: Закон України від 6 липня 2005 року № 2747-IV (останні зміни: 15.08.2020) / Верховна Рада України. *Відомості Верховної Ради України*. 2005. № 35(37). Ст. 446.

74. Про затвердження Порядку надіслання контролюючими органами податкових повідомлень-рішень платникам податків: Наказ Міністерства фінансів України від 28 грудня 2015 року № 1204 / Міністерство фінансів України. *Офіційний вісник Верховної Ради України*. 2015. № 1204.

75. Беляева З.С. Правовой статус сельскохозяйственных коммерческих организаций как субъектов предпринимательской деятельности. *Предпринимательская деятельность в сельском хозяйстве. Правовые вопросы*. М.: Ин-т государства и права РАН, 1998. С. 4–21.

76. Zhmudinskyi V.P. Current issues of agricultural single tax collection. *Юридичний часопис Національної академії внутрішніх справ*. 2017. № 1 (13). С. 312–318.

77. Смичок Є.М. Птахівничі господарства, як суб'єкти сільськогосподарського товаровиробництва, їх види. *Держава і право*. 2017. № 75. С. 286–298.

78. Про режим іноземного інвестування: Закон України від 19 березня 1996 року № 93/96-ВР (останні зміни: 01.08.2020) / Верховна Рада України. *Відомості Верховної Ради України*. 1996. № 19. Ст. 80.

79. Митний кодекс України: Закон України 13 березня 2012 року № 4495-VI (останні зміни: 19.06.2020) / Верховна Рада України. *Відомості Верховної Ради України*. 2012. № 44(48). Ст. 552.

80. Букало Н.А. Складання та подання податкової звітності підприємств з податку на прибуток. *Вісник Одеського національного університету імені І.І. Мечникова*. 2016. № 4 (46). С. 192–195.

81. Карамбович І.М. Деякі проблемні аспекти, пов'язані із поданням податкової звітності сільськогосподарськими підприємствами. *Право і суспільство*. 2018. № 1. С. 216–220.