

УДК 336.225.3

Я. В. Колеснік,  
к. е. н., доцент кафедри фінансів, банківської справи та страхування,  
Дніпровський державний аграрно-економічний університет  
В. О. Чорний,  
магістр, Дніпровський державний аграрно-економічний університет

DOI: 10.32702/2306-6814.2018.21.55

# СТРАТЕГІЯ РОЗВИТКУ ПОДАТКОВОГО МЕНЕДЖМЕНТУ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ

Ya. Kolesnik,  
PhD in economics, associate Professor of finance, banking and insurance  
Dnipro State Agrarian and Economic University  
V. Chornyi,  
master's degree, Dnipro State Agrarian and Economic University

## STRATEGY FOR TAX MANAGEMENT OF AGRICULTURAL ENTERPRISES

**У статті розглянуто питання щодо уточнення дефініції податкового менеджменту, розглянуто систему оподаткування сільськогосподарських підприємств, окреслено стратегію розвитку податкового менеджменту сільськогосподарських підприємств, запропоновано регулювання податкового навантаження на сільськогосподарських товаровиробників за допомогою земельного податку на підставі методу бонітування ґрунтів. Відносно низьке значення показників податкового навантаження на доходи суб'єктів оподаткування відіграють не останню роль у підвищенні конкурентоздатності економіки, це все має своє відображення не лише у раціональному менеджменті податками з боку держави, але й високий ступінь імплементації підприємств до податкового планування, що має за мету значне скорочення податкового тягаря на суб'єктів оподаткування.**

**The article deals with the questions of clarification of the definition of tax management, the system of taxation of agricultural enterprises is considered, the strategy of the development of tax management of agricultural enterprises is outlined, the regulation of the tax burden on agricultural producers with the help of land tax is proposed on the basis of the method of agonizing soils. The relatively low value of the tax burden on taxpayers' incomes play an important role in increasing the competitiveness of the economy, all this reflects not only the rational management of taxes by the state, but also the high degree of implementation of enterprises to tax planning with the aim significant reduction of the tax burden on subjects of taxation.**

**Taxation of agro-industrial complex is one of the problems that agrarians are most concerned about. The formation of the agricultural tax system takes into account the following specifics of the industry – the dependence of production on natural conditions, which involves a high risk of high costs, which necessitates the availability of additional opportunities in the tax system, such as deferral of tax payments, tax credit, transfer of losses for future tax periods.**

***The practice of recent years has revealed the objective need to develop new process approaches to tax management within the management of financial resources and cash flows of business entities. The need to study this issue is confirmed by the strategic course, implementation of economic and tax reforms, aimed at the dynamic development of all forms of entrepreneurship and sustainable economic growth, and, in the long run, provides for a significant reduction of the tax burden. One can conclude that there is a need for rational and efficient organization of accounting and planning of tax expenditures of organizations. The language in this case is the scientific validity and practical expediency in the tax management system, which can more or less diversify the risks arising from the taxation of economic activity. An effective system of tax management of enterprises can act as a connecting link between different stages and complexes of general economic management of organizations both tactical and strategic.***

*Ключові слова: податковий менеджмент, податок, сільське господарство, планування, адміністрування.*  
 Key words: tax management, tax, agriculture, planning, administration.

## АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

Практика останніх років виявила об'єктивну потребу розробки нових процесних підходів до податкового менеджменту в рамках управління фінансовими ресурсами і грошовими потоками суб'єктів господарювання. Необхідність вивчення цього питання підтверджується стратегічним курсом, проведення економічних та податкових реформ, націлених на динамічний розвиток усіх форм підприємництва і стійке економічне зростання, а також у перспективі передбачає істотне зниження податкового тягаря. Можна зробити висновок про необхідність раціональної та ефективної організації обліку і планування податкових витрат організацій. Мова в цьому випадку йде про наукову обґрунтованість і практичну доцільність у системі податкового менеджменту, здатного в тій чи іншій мірі диверсифікувати ризики, що виникають у зв'язку з оподаткуванням господарської діяльності. Ефективна система податкового менеджменту підприємств здатна виступити з'єднуючою ланкою між різними стадіями і комплексами загальноекономічного менеджменту організацій як тактичного, так і стратегічного.

Питанню податкового менеджменту взагалі та податкового менеджменту сільськогосподарських підприємств зокрема присвячено праці багатьох вітчизняних науковців та зарубіжних вчених, як-от: Т. Юткіної, А. Крисоватого, А. Кізими, С. Паранчука, Є. Романіва, О. Червінської, М. Скворцова[2,3,4] та інших. Однак в основному вчені та практики звертаються найчастіше лише до окремих питань і елементів загальної системи податкового менеджменту, а це питання потрібно розглядати не лише з точки зору адміністрування податків та правильності дотримання законодавчих актів, а і в загальному аспекті менеджменту. Це все і визначає актуальність вивчення обраної тематики.

## МЕТА СТАТТІ

Метою дослідження є висвітлення нагальних питань податкового менеджменту сільськогосподарських

підприємств України на сучасному етапі. Завданням цього дослідження є пошук альтернативних варіантів оптимізації системи оподаткування аграрних господарств.

## ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ

Перш ніж перейти до розгляду питання податкового менеджменту сільськогосподарських підприємств, необхідно з'ясувати дефініцію податкового менеджменту в цілому. Розглянемо деякі визначення цього поняття:

Податковий менеджмент — це сукупність прийомів та методів організації податкових відносин з метою забезпечення формування дохідної частини бюджету та впливу податків на розвиток виробництва і соціальної сфери.

Податковий менеджмент — складова всієї податкової політики на рівні держави, галузі, підприємства, громадянина. Він є системою принципів і методів розробки та реалізації управлінських рішень, пов'язаних з вибором податкової системи, розрахунком податкових платежів, постійним контролем за їх здійсненням.

Податковий менеджмент — комплекс трьох взаємодіючих фінансово-бюджетних сфер діяльності, який регламентований особливими правовими нормами всього арсеналу законодавчих актів держави, і визначає:

- 1) встановлення та оцінку планових, фактично виконаних і прогнозованих обсягів податкових зобов'язань суб'єктів податкових правовідносин;
- 2) прийняття науково-обґрунтованих важелів поточного втручання в хід виконання бюджетів держави стимулюючого характеру;
- 3) санкційні міри впливу з боку держави при порушенні норм податкового законодавства.

На нашу думку, більш змістовне та розширене трактування понятійного апарату податкового менеджменту висвітлює в своїх працях російська вчена Т. Юткіна. З її визначення податковий менеджмент — це процес вироблення правових засад оподаткування, забезпечення умов функціонування конкретного податкового ме-

ханізму та створення обліково-аналітичних, звітних правил, документів [4, с. 186]. Автор наголошує на взаємодії між собою трьох основних сфер: податкового планування та прогнозування, податкового регулювання та податкового контролю, що відокремлюються на двох його рівнях: державному і корпоративному податковому менеджменті [4, с. 244—245].

Вчені-економісти А. Крисоватий і А. Кізіма вважають, що податковий менеджмент слід розглядати у трьох аспектах: як систему управління податками; як визначену категорію людей, соціальний прошарок тих, хто здійснює роботу з управління податками; як форму підприємництва, що стосується корпоративного і персонального податкового менеджменту [2, с. 33].

На думку М. Скворцова, податковий менеджмент — це елемент державного управлінського менеджменту, який виконує специфічні функції щодо організації податкової системи й діяльності щодо збору податків, відтворенню і розширенню податкової бази.

Дещо спрощений погляд на визначення поняття податкового менеджменту у С. Паранчука, Є. Романіва, О. Червінської, які надають наступне тлумачення дефініції податкового менеджменту — це управління податковою роботою, яка забезпечується за наявності правового регламентування, встановлення і справляння податків, тобто законодавчої бази з питань оподаткування та інструктивно-методичного забезпечення [3, с. 31].

Отже, з вищепроаналізованого та дослідженого матеріалу, ми вважаємо за доцільне запропонувати власне визначення поняття податкового менеджменту — це державний механізм, що зосереджує в собі елементи роботи щодо правової системи оподаткування, встановлення та справляння податків для всіх суб'єктів оподаткування, забезпечення обліково-аналітичної роботи та документообігу в сфері оподаткування.

Оподаткування АПК — одна з проблем, які найбільше турбують аграріїв. При формуванні системи аграрного оподаткування враховуються наступна специфіка галузі виробництва — залежність виробництва від природних умов, яка передбачає високий ризик отримання великих витрат, що обумовлює необхідність наявності в податковій системі додаткових можливостей, таких як відстрочка податкових платежів, податковий кредит, перенесення збитків на майбутні податкові періоди. Ризик нерівномірності отримання доходу протягом року обумовлено впливом сезонності виробництва, великим звітним періодом, а також перенесенням обов'язку сплати податків на кінець року. Низький рівень прибутковості в галузі передбачає пільговий порядок справляння податків, отже, податковий тягар в сільському господарстві має бути зменшено. На нашу думку, низький рівень оподаткування дасть можливість забезпечити правильний і справедливий розподіл доходів у суспільстві.

Таким чином, у зв'язку з позначеними вище особливостями і значимістю сільськогосподарської галузі для держави, яка виконує стимулюючу функцію податків (тобто використання методів оподаткування в якості інструментів непрямого державного регулювання), в сільському господарстві може істотно превалювати над фіскальною функцією, що відповідає за наповнюваність

державного бюджету країни. Механізми податкового регулювання в сільському господарстві повинні бути спрямовані на вирішення наступних цілей і завдань:

- надання фінансової допомоги для певних груп платників податків, а саме: для галузі тваринництва, овочівництва, виноградарства, садівництва, а також виробництва цукрових буряків, оскільки ці напрями виробництва є трудо — та капіталомісткими;

- створення економічних стимулів, що спонукають платників податків інвестувати в основний капітал і розвиток деяких видів земельного користування;

- зменшення витрат на податкове адміністрування за рахунок спрощення процесу збору податків.

На підставі досвіду нашої країни, країн-учасниць СНД та ЄС, беручи до уваги специфіку сільського господарства, можна виділити такі особливості оподаткування сільськогосподарських підприємств: податкове стимулювання залучення інвестиційних вкладень у господарства галузі; екологічне оподаткування; особливий (пільговий) порядок справляння податків і платежів; особливий порядок земельного оподаткування як стратегічно важливого ресурсу виробництва; використання єдиного податку, який спрощує облік і звітність сільгосп підприємств. Податкове стимулювання в сільському господарстві вважається одним з важливих інструментів субсидування аграрного сектора, тільки в якості субсидій виступають не грошові кошти, що виділяються з бюджету, а розгалужена система податкових пільг, що дозволяє залишати в розпорядженні сільгосп підприємств більше коштів. Розглянемо на прикладі країн Європейського союзу перелік стимулюючих податкових заходів у сільське господарство, що може бути класифікований за наступними напрямками:

- зниження податкового тягара;

- удосконалення структури аграрного сектора;

- стимулювання інвестицій і нововведень.

При цьому форми втілення цих заходів, що мають стимулюючий характер, в певних видах податків різноманітні. Можна відзначити, що податкова політика в сільському господарстві прагне до використання всього переліку податкових інструментів, що застосовуються в інших галузях економіки. Різноманітність таких пільгових інструментів дозволяє регулювати різні сторони сільськогосподарського виробництва. Класифікувати їх можна так, з огляду на прибутковість оподаткування в сільському господарстві:

- 1) зниження податкового тягара (адаптація до економічних умов):

- усереднення податку за ряд років;

- сприятливий режим перенесення збитків на майбутні періоди;

- пільгове оподаткування спільного доходу (кооператив);

- податковий кредит;

- знижені ставки (виключення з оподаткованої бази) субсидій Європейського союзу;

- податкова пільга з податку на приріст капіталу;

- 2) поліпшення структури аграрного сектора:

- спрощена система оцінки оподатковуваного доходу для малих підприємств;

- пільгові податкові ставки в разі переходу права власності;

3) стимулювання інвестицій та інновацій:

- прискорена амортизація для знову створених та малих підприємств;
- додаткова амортизація для інвестицій в інновації;
- інвестиційний кредит;
- пільги для інвестицій в природоохоронні та енергозберігаючі заходи;
- довільний метод амортизації інвестицій в природоохоронні заходи;
- податкова пільга на прибуток, отриманий від продажу нерухомості, активів, яка використовується для придбання нової нерухомості, активів;
- інвестиційне відрахування.

На наш погляд, еволюція системи оподаткування в цілому йде по шляху спрощення, тобто зменшення кількості діючих податків, зниження рівня ставок і розширення бази оподаткування. Внаслідок цього, в аграрному секторі деяких країн часом з'являється ідея про запровадження єдиного податку, що вміщає в себе функції всієї податкової системи в певній економічній галузі.

Досвід України і ряду інших країн (Росії, Польщі) показує, що введення і функціонування єдиного податку в сільському господарстві в системі оподаткування є реалістичною подією, однак пов'язаною з вирішенням ряду завдань: визначення переліку податків, які доцільно включати в єдиний податок; визначення бази обчислення єдиного податку в сільському господарстві; ймовірність паралельного функціонування єдиного податку з іншими системами оподаткування.

Одним з основних недоліків є те, що відсутня еластичність і здатність регулювати процеси у виробничій сфері за допомогою розглянутого податку. Слід звернути увагу, що використання всього різноманіття розглянутих податкових стимулів і регуляторів, застосовуваних у сільському господарстві, нереально без оцінки результату, який вони чинять на економічну поведінку сільськогосподарських товаровиробників і на обставини в аграрному секторі.

Сільськогосподарська галузь має ряд специфічних особливостей, які необхідно врахувати при розробці системи оподаткування для сільськогосподарських товаровиробників. Ці особливості не так помітні в інших секторах економіки, хоча конкретно в агропромисловому секторі вони дуже впливають на отримання фінансового ефекту сільськогосподарськими організаціями. Сільське господарство в першу чергу залежить від природних і кліматичних умов, рівня родючості землі, прибутковості та інші об'єктивні фактори здійснюють прямий вплив на ефективність галузі.

Це все має на увазі явну систему оподаткування сільськогосподарських товаровиробників. У зв'язку з вищевикладеним, можна виділити ряд проблем у системі оподаткування цієї галузі. У разі якщо сільськогосподарські організації в перший рік своєї роботи не мають юридичного права використовувати єдиний податок 4-ї групи оподаткування для сільськогосподарських товаровиробників, то вони будуть зобов'язані застосовувати загальний режим оподаткування. Платники єдиного податку 4-ї групи до 01.01.2017 року були звільнені від сплати ПДВ, з 01.01.2017 року ця група платників податків позбавлена спеціального режиму зі

сплати податку на додану вартість. Втрата права відшкодування ПДВ з бюджету, призводить до того, що придбання основних засобів обходиться сільськогосподарським товаровиробникам на 20 відсотків дорожче. Спецрежим ПДВ сприяв становленню агросектора в Україні. Питання його скасування викликає дискусію. Міністерство фінансів, посиляючись на вимоги МВФ, ініціювало скасування спеціального режиму оподаткування ПДВ для сільгоспвиробників. Така норма вступила в дію в Податковому кодексі з 1 січня 2017 р. Аграрне співтовариство вважає, що це негативно вплинуло на розвиток малого і середнього агробізнесу, призвело до негативних соціально-економічних наслідків як для виробників, так і для села в цілому.

Розглянемо позитивні та негативні сторони при застосуванні єдиного сільськогосподарського податку. До переваг можна віднести:

- заміщення ряду податків (податок на прибуток, податок на землю) на один (єдиний податок 4-ї групи оподаткування для сільськогосподарських товаровиробників), через це полегшується податкове навантаження на невеликі і середні підприємства;
- рідше виникає відволікання з обороту грошових коштів, що використовуються на плату авансових платежів і податків.

Серед недоліків режиму можна виділити:

- організації, які застосовують єдиний податок 4-ї групи оподаткування для сільськогосподарських товаровиробників, не звільнюються від ведення бухгалтерського обліку в повному обсязі;
- так само, такі організації повинні виконувати галузеві рекомендації з ведення обліку;
- важливою і обов'язковою умовою при сплаті єдиного податку 4-ї групи оподаткування для сільськогосподарських товаровиробників є: наявність земельних ділянок відповідного призначення; частка продукції сільськогосподарського виробництва за попередній податковий (звітний) рік не повинна бути меншою 75 відсотків.

Відповідно до Податкового кодексу України (далі — ПКУ) об'єктом оподаткування сільськогосподарських підприємств, які входять до IV групи єдиного податку є площа сільськогосподарських угідь (ріллі, пасовищ, сіножатей та багаторічних насаджень) та/або земель водного фонду (внутрішніх водойм, ставків, озер, водосховищ), що перебувають у власності сільськогосподарського товаровиробника або надані йому в користування, у т. ч. на умовах оренди [1]. Базою оподаткування податком для платників IV групи — сільськогосподарських товаровиробників — є нормативна грошова оцінка одного гектара сільськогосподарських угідь (ріллі, пасовищ, сіножатей та багаторічних насаджень). При цьому враховують коефіцієнт індексації, який визначається на 1 січня базового податкового року (відповідно до порядку, встановленого п. 2921.2 ПКУ) [1].

З 1 січня 2017 р. ставки єдиного податку для платників IV групи збільшені більш ніж на 15 % і наразі мають такі значення:

- для ріллі, сіножатей і пасовищ (крім ріллі, сіножатей і пасовищ, розташованих у гірських зонах і на поліських територіях, а також сільгоспугідь, які знаходяться в умовах закритого ґрунту) — 0,95;

— для ріллі, сіножатей і пасовищ, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях — 0,57;

— для багаторічних насаджень (крім багаторічних насаджень, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях) — 0,57;

— для багаторічних насаджень, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях — 0,19;

— для сільгоспугідь, які знаходяться в умовах закритого ґрунту, — 6,33 [1].

Виходить, що сума ПДВ, сплачена постачальникам і підрядникам, буде вищою, ніж отримана від його покупців і підлягає сплаті до бюджету. Тому такий платник замість сплати ПДВ має право на отримання відшкодування податку з бюджету в сумі цієї різниці.

Черговою принциповою проблемою є те, що немає обліку специфічної особливості сільськогосподарської галузі, до яких, відносяться природно — кліматичні умови, рівень родючості ґрунтів. Податковий механізм сільськогосподарських виробників — мобільний і досить стрімко змінюється в умовах розвитку економіки держави. На нашу думку, у вітчизняній практиці ймовірні такі напрямки застосування позитивного досвіду в сфері оподаткування сільськогосподарських товаровиробників, як розробка податкової політики з урахуванням відмінностей земельного виробництва в окремих регіонах, податкове стимулювання вкладень в дану галузь економіки, спрощений порядок ведення бухгалтерського обліку, встановлення податкового періоду по ряду податків згідно з виробничим циклом і їх одноразове стягування в кінці періоду. У розвинених країнах, податкова політика регулюється і стимулюється шляхом впровадження пільг, які так само орієнтовані на скорочення податкового навантаження і полегшення ведення бухгалтерського обліку. Для України в умовах глобалізації та євроінтеграції величезне значення має перейняття досвіду розвинених країн, що активно займаються сільським господарством, мають неабиякий досвід та застосовують передові технології та інноваційні підходи до ведення агробізнесу.

## ВИСНОВКИ

Отже, з вищенаведеного можна зробити такі висновки стосовно стратегії розвитку податкового менеджменту сільськогосподарських підприємств.

Після скасування спецрежиму ПДВ повинна активно запрацювати державна цільова підтримка по кожному виду продукції, мається на увазі введення програми цінової підтримки по кожній продукції, це більш справедливо, оскільки вона не враховує розмір діяльності сільгоспвиробника, але в умовах нашої держави важливо, щоб виділені ресурси на здійснення цієї програми були в достатній кількості.

На сьогоднішній день постає нагальне питання скасування єдиного податку, адже наші сільгоспвиробники, які відносяться до 4 групи, сплачуючи єдиний податок, звільняються від сплати податку на землю. Тим часом, використовуючи такий природний ресурс, як земля, вони повинні платити за це певну ренту. Це поширена практика в багатьох країнах, де широкий розвиток отримало земельне оподаткування, і на ньому ґрунтується все оподаткування сільгоспвиробників. До речі, на Заході рівень податкового навантаження взагалі значно вище, і там оплачується все на загальних підставах.

Несплата податків в Європі або США сильно б'є по репутації. Там це норма, у нас цього, на жаль, немає. Людину, яка не сплачує податки, у нас часто навіть поважають як того, хто вмів "працювати" з державними органами влади.

В Україні розмір податкового навантаження на сільськогосподарських товаровиробників можна регулювати за допомогою земельного податку. Потрібно провести бонітування ґрунтів, включити її результати в якості основи оподаткування — і платити податок відповідно до якості землі або інших подібних характеристик. Той, у кого гірший ґрунт, буде платити менше. На нашу думку, це є справедливою формою оподаткування. Система оподаткування, яка немає ніяких спотворень і преференцій, може бути ефективною і справедливою для всіх її учасників.

На сьогоднішній день підтримки потребують понад все дрібні фермери. Вони і є основою збереження села, збереження зайнятості в сільській місцевості, розвитку нішевих продуктів.

В умовах сьогодення податки несуть дві функції — фіскальну та регулюючу. Фіскальну функцію єдиний податок 4-ї групи оподаткування для сільськогосподарських товаровиробників виконує досить незначно, а ось регулююча функція цього податку дуже дієва. Єдиний податок (4 група) дозволяє розвиватися найбільшим виробникам, тому що дрібні фермери все одно повинні витратити свій час на адміністрування цього податку, наймати бухгалтера для здійснення операцій з оподаткування.

## Література:

1. Податковий кодекс України із змінами і доповненнями від 04 жовтня 2018 року № 2755-VI [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

2. Крисоватий А.І. Податковий менеджмент: навчальний посібник / А.І. Крисоватий, А.Я. Кізіма. — Тернопіль: Карт-бланш, 2004. — 304 с.

3. Паранчук С.В. Податковий менеджмент: навчальний посібник / С.В. Паранчук, Є.М. Романів, О.С. Червінська. — Львів: Видавництво Національного університету "Львівська політехніка", 2005. — 276 с.

4. Юткина Т.Ф. Налоги и налогообложение: учебник / Т.Ф. Юткина. — М.: ИНФРА — М, 2002. — 460 с.

## References:

1. The Verkhovna Rada of Ukraine (2018), "The Tax Code of Ukraine", available at: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (Accessed 04 October 2018).

2. Krysovatyj, A. I. and Kizyma, A. Ya. (2004), Podatkovyj menedzhment [Tax management], Kart-blansh, Ternopil, Ukraine.

3. Paranchuk, S.V. Romaniv, Ye.M. and Chervin's'ka, O.S. (2005), Podatkovyj menedzhment [Tax management], Vydavnytstvo Natsional'noho universytetu "L'viv's'ka politekhnika", Lviv, Ukraine.

4. Jutkina, T. F. (2002), Nalogi i nalogooblozhenie [Taxes and taxation], INFRA, Moscow, Russia.

*Стаття надійшла до редакції 26.10.2018 р.*