

~ АНАЛІЗ, АУДИТ, ОБЛІК ТА ОПОДАТКУВАННЯ ~

УДК: 336.2:338.431

DOI: <https://doi.org/10.32680/2409-9260-2026-2-339-16-27>МІНІМАЛЬНЕ ПОДАТКОВЕ ЗОБОВ'ЯЗАННЯ У СИСТЕМІ
ОПОДАТКУВАННЯ СУБ'ЄКТІВ АГРОБІЗНЕСУ: ВИКЛИКИ
СЬОГОДЕННЯ ТА ПЕРСПЕКТИВИ

Добрунік Т. П., кандидат економічних наук, доцент, доцент кафедри бухгалтерського обліку, аналізу та аудиту, Одеський національний економічний університет, м. Одеса, Україна

e-mail: tdobrunik@gmail.com

ORCID: 0000-0001-8360-8916

Анотація. Метою статті є узагальнення особливостей практичного застосування механізму мінімального податкового зобов'язання у сфері агробізнесу з урахуванням специфіки податкового забезпечення діяльності аграрних товаровиробників. Методика дослідження ґрунтується на використанні методу аналізу і синтезу, логічного узагальнення наукових результатів і практичного досвіду оподаткування суб'єктів агробізнесу. Встановлено, що застосування мінімального податкового зобов'язання, зростання основних складових його визначення призвело до збільшення податкового навантаження суб'єктів малого аграрного бізнесу. Доведено, що оптимізація оподаткування має здійснюватися з урахуванням організаційно-правової форми та розмірів землекористування суб'єктів агробізнесу, спеціалізації аграрного виробництва.

Ключові слова: мінімальне податкове зобов'язання, суб'єкти агробізнесу, загальна система оподаткування, спрощена система оподаткування, податкове навантаження

MINIMUM TAX LIABILITY IN THE TAXATION SYSTEM OF AGRIBUSINESS
ENTITIES: TODAY'S CHALLENGES AND PROSPECTS

Tetiana Dobrunik, PhD in Economics, Associate Professor, Associate Professor of Accounting, Analysis and Auditing, Odesa National Economic University, Odesa, Ukraine

e-mail: tdobrunik@gmail.com

ORCID: 0000-0001-8360-8916

Abstract. The current taxation system in the agricultural sector of the economy necessitates a comprehensive study of the mechanism of general minimum tax liability in the practical activities of agribusiness entities. The purpose of the article is to summarize the features of the practical application of the minimum tax liability mechanism in agribusiness, taking into account the specifics of tax support for the activities of agricultural producers. The methodological basis of the study is a set of general scientific and special methods, in particular analysis and synthesis, comparative legal research, generalization of scientific results and practical experience in taxation of agribusiness entities, the application of which ensures the assessment of the effectiveness of tax procedures. The results of the research show that the application of the fiscal regulation mechanism in the form of a minimum tax liability in the field of agribusiness has its own specifics, which are determined by the legal aspects of land use, the peculiarities of the implementation of agricultural activities, and the collection of tax liabilities in accordance with the chosen general or simplified taxation system. It has been established that the introduction of a minimum tax liability mechanism into the taxation system and the increase in the key elements of its determination have led to an increase in the tax burden on agribusiness entities. It has been proven that tax optimization should be carried out taking into account the organizational and legal form of agribusiness entities, the scale of land use, and industry specialization in order to maintain a balance of tax revenues and the effective development of the agricultural sector. The results of the study are of practical importance and can be used in the practical activities of small agricultural enterprises.

Keywords: minimum tax liability, agribusiness entities, general taxation system, simplified taxation system, tax burden.

JEL Classification: H200; Q180

Постановка проблеми. Для аграрного сектору економіки одним із основних пріоритетів державного регулювання є оподаткування, яке протягом останніх років зазнало кардинальних змін. Оподаткування в аграрному секторі економіки України має свої особливості залежно від організаційно-правового статусу сільськогосподарських товаровиробників, специфіки впровадження сільськогосподарської діяльності, що передбачає альтернативність застосування загальної або спрощеної системи оподаткування. Домінантною особливістю функціонування усіх суб'єктів агробізнесу є наявність та використання земельних ресурсів сільськогосподарського призначення, як специфічної складової аграрного виробництва. Новим викликом для суб'єктів агробізнесу стало введення мінімального податкового зобов'язання (далі – МПЗ), як податкового інструменту для врегулювання порядку справляння податкових зобов'язань платниками податків від використання сільськогосподарських

земель у процесі здійснення підприємницької діяльності. Відтак, актуальним постає дослідження щодо визначення основних проблемних аспектів практичного застосування мінімального податкового зобов'язання в системі оподаткування суб'єктів агробізнесу з урахуванням специфіки їх функціонування та справляння податкових зобов'язань за результатами виробничо-господарської діяльності.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Специфіку оподаткування сільськогосподарських товаровиробників та динаміку податкових надходжень розглядали такі науковці, як Паляничко Н.І., Гром В.Ю. [1], Сарапіна О.А., Єремян О.М. [2]. Алгоритм розрахунку мінімального податкового зобов'язання та загальної суми сплачених податкових платежів для фізичних осіб та суб'єктів бізнесу розкрито такими науковцями та фахівцями-практиками, як Безверхий К. та Юрченко О. [7], Стрілець І.Ю. [8], Стадник С. [9], Лисняк В. [11]. Окремі аспекти оподаткування як інструменту регулювання ринку сільськогосподарських земель висвітлено Ярмолюк О. Ф та Суліменко Л. А. [13]. Проблематика оподаткування земельних ділянок сільськогосподарської призначення та окремі наслідки від запровадження МПЗ висвітлені у дослідженні Подолянчук О. А., Лепетан І. М. [14], а також у власних дослідженнях автора цієї статті [15]. Дослідження зазначених науковців сформулювали суттєве теоретичне підґрунтя для розв'язання проблем оподаткування в аграрному секторі економіки. Водночас, за умов динамічних змін податкового законодавства та нестабільності політико-економічного середовища в Україні, питання практичного застосування механізму МПЗ у контексті податкового забезпечення ефективного розвитку суб'єктів агробізнесу потребують подальшого дослідження.

Відокремлення невирішених раніше частин загальної проблеми. Попри наявні результати наукових досліджень та значну кількість публікацій фахівців-практиків у сфері оподаткування суб'єктів агробізнесу, присвячених проблематиці оподаткування на основі застосування мінімального податкового зобов'язання, низка аспектів цієї проблеми залишається недостатньо опрацьованою. Зокрема, потребують подальшого теоретичного й методичного осмислення питання щодо передумов введення, сутності та механізму МПЗ з урахуванням особливостей впровадження сільськогосподарської діяльності окремими суб'єктами агробізнесу. Недостатньо дослідженими залишаються також практичні аспекти застосування МПЗ в системі оподаткування аграрних підприємств та фінансові наслідки в умовах мінливих змін податкового законодавства. Отже, залишається актуальним подальше дослідження, зокрема, в частині розкриття механізму застосування МПЗ з урахуванням альтернативного вибору системи оподаткування аграрних товаровиробників.

Метою статті є узагальнення особливостей практичного застосування механізму мінімального податкового зобов'язання у сфері агробізнесу з урахуванням специфіки податкового забезпечення діяльності аграрних товаровиробників.

Основний матеріал. Аграрний сектор економіки України є стратегічно важливою складовою національної економіки, ефективність функціонування якого потребує вираженої державної політики у сфері оподаткування.

Сучасний аграрний сектор економіки представлений різноманітними суб'єктами господарювання різних організаційно-правових форм мікро-, малого, середнього та великого підприємництва. Поряд із великими комерційними структурами впроваджують свою діяльність фермерські господарства та особисті селянські господарства. Від рівня податкового регулювання діяльності суб'єктів агробізнесу залежить їх ефективність розвитку, стійкість та здатність протистояти викликам політико-економічних трансформацій післявоєнного відновлення національної економіки.

Цілком погоджуємося з думкою Паляничко Н.І та Гром В.Ю., що одним із економічних показників роботи аграрних товаровиробників є сплачені податки і ефективне управління агробізнесом можливе лише за умови відкритості, прозорості, стабільності та ясності податкового законодавства, яке гарантує оптимальне податкове навантаження для підприємств [1, с. 25]. У дослідженні зазначених науковців визначено, що у структурі сплачених податків сільськогосподарськими виробниками у 2023 році найбільшу частку займали такі податки, як ПДФО (40,1%) та ПДВ (26,7%). Частка єдиного податку 4 групи ССО залишається незначною та становить 9,1% від загальної суми податків. Інші податки (податок на майно, податок на прибуток, ін.) займають 20,7% загальної суми сплачених податків [1, с. 30]. За визначенням науковців Сарапіної О.А. та Єремян О.М, податок на доходи фізичних осіб, податок на майно (у частині плати за землю) є найвагомішими серед податкових платежів сільськогосподарських товаровиробників до бюджетів усіх рівнів [2, с. 119].

Різноманітність функціонування організаційно-правових форм господарювання та наявність таких специфічних елементів виробничо-ресурсного потенціалу, як земельні ресурси, біологічні активи, сільськогосподарська продукція, спричиняють суттєвий вплив на справляння податкових зобов'язань у сфері агробізнесу. У контексті податкового регулювання діяльності в аграрному секторі економіки Податковим кодексом України визначено такі категорії, як сільськогосподарський товаровиробник, землі сільськогосподарського призначення (несільськогосподарські угіддя та сільськогосподарські угіддя), сільськогосподарська продукція, власна сільськогосподарська продукція [3]. Дотримання такої категоріальної регламентації дозволяє суб'єктам агробізнесу обирати альтернативні системи оподаткування, справляти відповідні загальнодержавні та місцеві податки і збори, враховуючи статус сільськогосподарського товаровиробника, правові аспекти землекористування, специфіку виробництва окремих видів сільськогосподарської продукції.

Домінантною особливістю функціонування усіх суб'єктів агробізнесу є наявність та використання земельних ресурсів сільськогосподарського призначення як специфічної складової аграрного виробництва. Саме використання земельних ресурсів у частині такої їх складової, як сільськогосподарські угіддя, дозволяє суб'єктам агробізнесу забезпечувати отримання економічних вигід у процесі біологічної трансформації біологічних активів, виробництва та реалізації сільськогосподарської продукції.

Специфіка організаційно-правових форм господарювання та критеріальність за розмірами суб'єктів агробізнесу зумовлюють варіативність вибору системи оподаткування. Відповідно до Податкового кодексу України аграрні товаровиробники можуть перебувати на загальній системі оподаткування зі сплатою податку на прибуток або на спрощеній системі оподаткування (далі – ССО) зі сплатою єдиного податку [3]. Агрохолдингові компанії та інші суб'єкти великого агробізнесу, в основному, обирають загальну систему оподаткування. Більшість суб'єктів малого та середнього агробізнесу обирають спрощену систему оподаткування зі сплатою єдиного податку 4 групи, якщо їх діяльність відповідає встановленим критеріям.

В залежності від статусу (юридична чи фізична особа-підприємець), в залежності від обраної системи оподаткування суб'єкти агробізнесу будуть сплачувати такі ключові податки, як податок на прибуток, ПДФО, військовий збір, єдиний податок (2-3 групи ССО), єдиний податок 4 групи ССО, земельний податок, орендну плату за землі державної та комунальної власності. Тобто, надходження податкових платежів до бюджетів загальнодержавного та місцевого рівня від аграріїв за результатами ведення сільськогосподарської діяльності буде відрізнятися залежно від обраної системи оподаткування.

Що стосується саме землекористування, то на загальній системі сільськогосподарські угіддя є об'єктом оподаткування земельним податком, а на спрощеній системі оподаткування для сільськогосподарських товаровиробників – об'єктом оподаткування єдиним податком 4 групи. Також сплачується орендна плата за землі державної та комунальної власності.

В аграрному секторі економіки функціонують особисті селянські господарства, діяльність яких не належить до підприємницької, здійснюється особистою працею членів сільської сім'ї на земельних ділянках, які перебувають у власності або користуванні, підлягає лише обліку в сільських, селищних радах за місцем розташування земельної ділянки. Такі суб'єкти господарювання сплачують земельний податок або оренду плату за землекористування. Відповідно до Податкового кодексу України, отримані такими суб'єктами агробізнесу доходи від продажу власно виробленої сільськогосподарської продукції (крім продукції тваринництва) є оподатковуваними доходами, якщо їх сума за рік перевищує 12 розмірів мінімальної заробітної плати (далі – МЗП), встановленої на 01 січня поточного податкового року. Для продукції тваринництва такий граничний поріг встановлено на рівні 50 розмірів МЗП [3].

Для платників земельного податку регламентовані граничні ставки для сільськогосподарських угідь у розмірі від 0,3% до 1% від нормативної грошової оцінки (далі – НГО), які можуть бути встановлені у таких межах місцевими органами самоврядування (територіальними громадами) з урахуванням цільового призначення земельної ділянки [3].

При обчисленні єдиного податку 4 групи ССО використовуються диференційовані ставки залежно від виду окремих сільськогосподарських угідь (від 0,95% до 6,33% від НГО земельної ділянки) та не можуть бути змінені органами місцевого самоврядування. Однак, при обчисленні земельного податку і єдиного податку 4 групи ССО базою оподаткування є НГО окремої земельної ділянки. У разі, якщо така оцінка для окремої земельної ділянки

не проведена, необхідно застосовувати НГО за обласними показниками, які суттєво відрізняються за окремими регіонами України.

Тобто, сума податків, сплачених аграрними товаровиробниками за володіння і користування сільськогосподарськими угіддями, які територіально розмежовані за регіонами України, буде відрізнятися та залежатиме від визначеної нормативної грошової оцінки окремої земельної ділянки або від регіональних показників за окремими видами сільськогосподарських угідь. Отже, податкові зобов'язання за володіння та користування земельними ресурсами у сфері агробізнесу мають свою специфіку та матимуть різні величини відповідно до обраної системи оподаткування. Податкові платежі за землеволодіння та землекористування відносяться до місцевих податків і мають тенденцію до зростання, займаючи вагомую частку у загальній сумі місцевих податків та зборів, хоча й спостерігається несуттєве її зниження з початку повномасштабної війни на території нашої країни (табл. 1).

Таблиця 1

Податкові надходження до місцевих бюджетів за землекористування

Показники	2021	2022	2023	2024	2025
Земельний податок з юридичних осіб, млн. грн	11815,5	9693,9	9926,3	10688,5	12577,6
Земельний податок з фізичних осіб, млн. грн	2028,1	1432,4	2160,4	2375,4	2883,5
Частка земельного податку у місцевих податках, %	15,4	13,2	12,1	10,9	11,4
Орендна плата з юридичних осіб, млн. грн	18887,7	16612,2	19 809,0	23 318,0	26 346, 0
Орендна плата з фізичних осіб, млн. грн	2532,0	1829,8	2632,7	2952,8	3517,8
Частка орендної плати у місцевих податках, %	23,8	21,8	22,4	21,9	22,1
Єдиний податок з сільськогосподарських товаровиробників, млн. грн	5293,8	4493,6	5861,8	5819,5	7502,3
Частка ЄП з с.-г. виробників у місцевих податках, %	5,9	5,3	5,8	4,8	5,5

Джерело: складено автором на основі [4]

Офіційні дані віддзеркалюють податкові надходження за землеволодіння та землекористування усіх наявних земельних ресурсів. Проте, враховуючи, що сільськогосподарські угіддя займають майже 70% земельного фонду нашої держави, більшість податкових надходжень припадає саме на таку складову земельних ресурсів.

Саме залучення в аграрне виробництво сільськогосподарських угідь та альтернативність вибору загальної або спрощеної системи оподаткування спричинило кардинальні зміни в оподаткуванні суб'єктів підприємницької діяльності в аграрному секторі економіки, а також інших землекористувачів, які мають у власності чи користуванні саме сільськогосподарські угіддя.

Для врегулювання податкових особливостей землекористування та землеволодіння сільськогосподарськими угіддями було запроваджено новий механізм податкового регулювання – введено в дію порядок визначення загального мінімального податкового зобов'язання (далі – МПЗ).

Відповідно до Податкового кодексу України МПЗ – це мінімальна величина податкового зобов'язання із сплати податків, зборів, платежів, пов'язаних з виробництвом та реалізацією власної сільськогосподарської продукції та/або з власністю та/або користуванням (орендою, суборендою, емфітевзисом, постійним користуванням) земельними ділянками, віднесеними до сільськогосподарських угідь [3].

З початку введення механізму МПЗ чимало дискусій виникало серед фахівців у сфері аграрного бізнесу та науковців. Ще на етапі розгляду законопроектів щодо запровадження МПЗ представниками Київської школи економіки було акцентовано увагу, що законодавцями задекларована мета – боротьба із тіньовим ринком сільськогосподарських земель та

забезпечення вирівнювання оподаткування для зареєстрованих і незареєстрованих сільськогосподарських товаровиробників, тобто встановлення такого механізму оподаткування доходів від використання землі, який би сприяв формалізації оренди та створення рівних для всі виробників умов роботи. Проте, проведений попередній аналіз цієї законодавчої ініціативи, дозволив обґрунтувати представникам КСЕ такі наслідки, як додаткове фінансове навантаження на малих фермерів, одноосібників та домогосподарств; додаткове адміністративне навантаження на податкове адміністрування, що стимулюватиме корупцію та зловживання [5]. Підтримуючи введення МПЗ, провідний фахівець з питань земельної та аграрної політики Андрій Мартин, зазначав, що для суб'єктів орендних відносин, які здійснюють діяльність у правовому полі та своєчасно сплачують податки, запровадження МПЗ не матиме істотного впливу на рівень їх податкових зобов'язань і не призведе до їх збільшення [6]. Представники громадських об'єднань, зокрема асоціацій фермерів та приватних землевласників, висловлювали позицію, згідно з якою доцільність запровадження мінімального податкового зобов'язання не може бути обґрунтована виключно фактом існування неформальних («сірих») орендних відносин. Крім того, наголошувалося, що запровадження такого податкового інструменту потребує попереднього формування ефективної системи державної підтримки аграрного сектору, а саме фінансову підтримку фермерських господарств, механізми страхування аграрних ризиків, що відповідає практикам, які застосовуються в країнах ЄС [6].

Вітчизняними науковцями проведені окремі дослідження щодо розуміння сутності мінімального податкового зобов'язання та порядку його адміністрування. Так, Безверхий К. та Юрченко О. відзначають, що «мінімальне податкове зобов'язання – мінімальна сума податків, яку повинні сплачувати власники або користувачі землі, що належить до сільськогосподарських угідь. До складу МПЗ віднесено: податок на землю, податок з доходу за продаж урожаю, вирощеного на цій ділянці; ПДФО та військовий збір, що утримані із заробітної плати найманих працівників» [7, с. 115]. Стрілець І.Ю. акцентує увагу, що «МПЗ за своєю правовою природою не є податком, а є мінімальним показником податкового зобов'язання з податку на прибуток підприємств, податку на доходи фізичних осіб та єдиного податку для землевласників і землекористувачів земельних ділянок сільськогосподарського призначення. Схожість із податком полягає в тому, що МПЗ має свою базу і ставку, від яких і залежить розмір МПЗ» [8]. Такої ж думки фахівці-практики, які зазначають що МПЗ – це мінімальний розмір зобов'язання, яке має сплатити власник або користувач земельної ділянки [9].

З нормативного визначення МПЗ можна констатувати, що механізм його застосування суб'єктами агробізнесу, які саме впроваджують сільськогосподарську діяльність, має такі складові:

1) суб'єкти агробізнесу мають у власності та/або користуванні (оренда, емфітевзис, право постійного користуванні) земельні ділянки, які віднесені тільки до сільськогосподарських угідь;

2) суб'єкти агробізнесу сплачують відповідні податки і збори, пов'язані із виробництвом і реалізацією власної сільськогосподарської продукції, землеволодінням (землекористуванням), відповідно до обраної системи оподаткування – загальної чи спрощеної та інших вимог податкового законодавства;

3) сума сплачених податків має бути врахована на зменшення МПЗ, а позитивна різниця додатково перерахована до бюджету.

Отже, за загальним правилом МПЗ має визначати власник земельної ділянки, незважаючи на той факт, чи здійснюється виробництво сільськогосподарської продукції з використанням такої ділянки самостійно, чи земельна ділянка взагалі не обробляється з метою отримання власно виробленої продукції. Також, при визначенні МПЗ враховується період володіння (користування) земельною ділянкою.

Аграрні підприємства, в основному впроваджують свою діяльність на орендованих землях сільськогосподарського призначення, які передані їм власниками земельних ділянок (паїв) за договором оренди, або іншими суб'єктами агробізнесу. Введення МПЗ посилило таку його стимулюючу функцію, як виведення сільськогосподарських угідь з тіньового обробітку.

Проведені власні дослідження та моніторинг діяльності аграрних підприємств свідчить про зростання укладених угод оренди земельних ділянок між власниками земельних часток (паїв) та сільськогосподарськими підприємствами. Введення МПЗ позитивно вплинуло на урегулювання правових орендних відносин між власниками земельних ділянок та

підприємницькими структурами в агробізнесі. В опублікованих аналітичних оглядах «Земельний ринок в Україні», які підготовлені представниками KSE, зауважується, що обсяги оренди сільськогосподарських земель перевищують обсяги купівлі-продажу приблизно утричі, а середньомісячні обсяги укладених договорів оренди у 2025 році на 27% вищі за аналогічний показник 2024 року [10].

При визначенні мінімального податкового зобов'язання необхідним постає питання щодо правильного встановлення виду кожної окремої ділянки відповідно до цільового призначення та категорії. МЗП визначається тільки щодо земельних ділянок, які віднесені до сільськогосподарських угідь, такими відповідно до п.14.1.233 ПКУ є рілля, багаторічні насадження, сіножаті, пасовища та перелоги [3]. Тобто, якщо у володінні або користуванні аграрного підприємства перебувають землі сільськогосподарського призначення, проте вони не є сільськогосподарськими угіддями, за такими земельними ділянками МПЗ не визначається. При застосуванні спрощеної системи оподаткування такі ділянки також не є об'єктом оподаткування єдиним податком 4 групи. Податкові платежі за земельні ділянки, що не відносяться до сільськогосподарських угідь, справляються у вигляді земельного податку.

Саме сільськогосподарські угіддя, які є у володінні та користуванні суб'єктів агробізнесу, виступають основним ресурсом, використання якого спрямовано на виробництво сільськогосподарської продукції, отримання доходів і фінансових результатів діяльності, що у свою чергу передбачає справляння податкових зобов'язань відповідно до національної регламентації.

Аграрне виробництво відзначається багатопрофільною спеціалізацією сільськогосподарської продукції, виробництво окремих видів якої забезпечує отримання різної економічної вигоди протягом окремих податкових періодів. Домінантною особливістю також є наявність такої специфічної складової ресурсного потенціалу, як біологічні активи, які в процесі біологічної трансформації генерують основну частину доходів суб'єктів аграрного бізнесу та впливають на формування доходів і фінансових результатів. Враховуючи альтернативність оподаткування, сума отриманих доходів саме від сільськогосподарського товарного виробництва виступає основним індикатором для застосування 4 групи спрощеної системи оподаткування. Також частка сільгоспвиробництва враховується при обчисленні окремих податків, які мають бути враховані на зменшення МПЗ.

Платників податків, які мають обчислювати МПЗ відповідно до вимог ПКУ можна представити наступним чином (рис. 1).



Рис. 1. Суб'єкти агробізнесу, які мають обчислювати МПЗ

Джерело: складено автором на основі [3]

Розрахунок мінімального податкового зобов'язання (МПЗ) здійснюється за встановленими формулами, відмінність яких полягає у тому, чи проведено нормативну грошову оцінку земельної ділянки, чи ні, а також з урахуванням встановленого коефіцієнта від НГО та календарних місяців, протягом яких земельна ділянка перебувала у власності або користуванні. Для розрахунку МПЗ за 2022-2023 роки застосовувався знижений коефіцієнт – 0,04 від нормативної грошової оцінки земельної ділянки. У 2025 році представники агробізнесу повинні були обчислювати мінімальне податкове зобов'язання за 2024 рік, розраховане за коефіцієнтом 0,05 від НГО земельної ділянки. У 2026 році вже доведеться платити за 2025 рік із підвищеним коефіцієнтом 0,057, що збільшить суму мінімального податкового зобов'язання. Для сімейних фермерських господарств, які зареєстровані як фізособи-підприємці та є платниками єдиного податку четвертої групи, коефіцієнт становить 50 % загальної ставки [3]. Для розрахунку мінімального податкового зобов'язання НГО земельної ділянки враховується з урахуванням коефіцієнта індексації, встановленого ПКУ для справляння плати за землю. Для сільськогосподарських угідь коефіцієнт індексації НГО земельної ділянки становив у 2023 році 1,051; у 2024 році – 1,12; у 2025 році – 1,08 [11].

Отже, зростання ключової складової, а саме НГО земельної ділянки кожного виду сільськогосподарських угідь для розрахунку МЗП значно вплине на суму визначеного мінімального податкового зобов'язання для суб'єктів агробізнесу, що підтверджується проведеними власними дослідженнями за результатами діяльності фермерського господарства (табл. 2).

Таблиця 2

Розрахунок загального мінімального податкового зобов'язання

вид земельної ділянки	площа земельної ділянки, га		НГО земельної ділянки, грн		МПЗ, грн	
	2023	2024	2023	2024	2023	2024
рілля	5,2926	5,2926	167 754,47	175 309,95	6 710,18	8 765,50
рілля	6,2679	6,2679	203 313,66	213 682,66	8 132,55	10 684,13
рілля	2,4034	2,4034	67 265,57	70 696,11	2 690,62	3 534,81
рілля	10,9516	10,9516	362 233,81	380 707,73	14 489,35	19 035,39
рілля	2,8852	2,8852	87 038,53	91 477,50	3 481,54	4 573,88
.....						
разом	1436,2737	1427,3212			1869797,62	2494751,64

Джерело: складено автором на основі власних досліджень

Отже, як видно з табл. 2, НГО кожної земельної ділянки (ріллі) у 2024 році збільшилася з урахуванням коефіцієнта індексації 1,051. Також, за 2024 рік мінімальне податкове зобов'язання було розраховано із застосуванням коефіцієнта 0,05 від НГО кожної земельної ділянки (у 2023 році коефіцієнт становив 0,04 від НГО). Відповідно, загальна сума мінімального податкового зобов'язання збільшилася у 2024 році порівняно із 2023 роком більш, ніж у 1,3 рази. У наступному 2025 році визначена сума МПЗ буде ще більшою з урахуванням коефіцієнта індексації НГО у розмірі 1,12 та самого коефіцієнта для розрахунку МПЗ у розмірі 0,57. Отже, сума обчисленого МПЗ щорічно має тенденцію до зростання, що негативно позначається на податковому навантаженні суб'єктів агробізнесу.

Варто відзначити, що податковим законодавством починаючи з 1 січня 2024 року і до закінчення дії воєнного стану встановлено мінімальний розмір МЗП, який не може становити менше 700 гривень з 1 гектара, а для земельних ділянок, у площі яких частка ріллі становить не менше 50 відсотків, 1400 гривень з 1 гектара. Тобто, як зазначають консультанти з оподаткування, це означає, що для ріллі мінімальна сума МПЗ за 1 га становить 1400 грн, а для інших видів сільгоспугідь (пасовища, сіножаті, багаторічні насадження, перелоги) – 700 грн [11].

Розрахована сума мінімального податкового зобов'язання зменшується на суму сплачених податків протягом звітного податкового періоду. Перелік податків, які зменшують МПЗ встановлений ПКУ окремо для суб'єктів агробізнесу, які знаходяться на відповідній системі оподаткування. За загальними правилами на зменшення МПЗ включаються такі податки і збори: податок на прибуток, єдиний податок, земельний податок, ПДФО, військовий збір з

доходів найманих працівників та з доходів за договорами оренди з фізичними особами; 20% орендної плати за землі комунальної та державної власності. Порядок визначення різниці між розрахованим мінімальним податковим зобов'язанням та сумою сплачених податків має свої особливості та залежить від системи оподаткування суб'єктів агробізнесу, а також від частки сільськогосподарського виробництва у загальній сумі отриманих доходів. Наприклад, мінімальне податкове навантаження для юридичних осіб при застосування загальної та спрощеної системи оподаткування зменшується на такі податки (рис. 2).

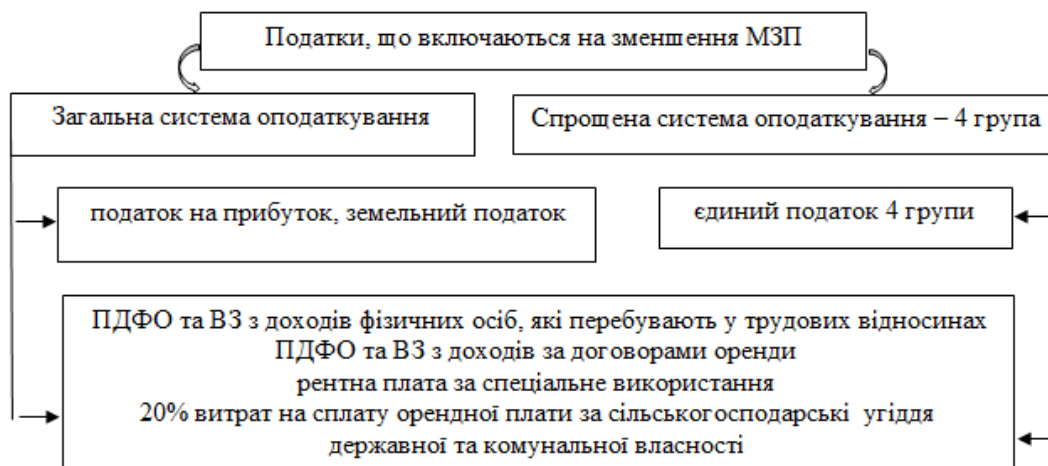


Рис. 2. Порядок зменшення МЗП для суб'єктів агробізнесу – юридичних осіб

Джерело: складено автором на основі [3]

Як влучно зазначив Володимир Метелиця, сертифікований бухгалтер-практик (САР), дипломований фахівець з питань оподаткування (DipTAX) та МСФЗ (DipIFRS ICFM), що діючий механізм мінімального податкового зобов'язання не враховує на зменшення МПЗ інші податки, що сплачуються сільськогосподарськими товаровиробниками при виробництві продукції, а саме ПДВ, ЄСВ, податки на нерухомість і транспорт, екологічний податок. Ці суми не будуть зменшувати величину МПЗ. Так само і 80% орендної плати за землі комунальної і державної власності [12].

Діючий механізм МПЗ особливо вразливим є для малих виробників та фізичних осіб, створюючи додаткове навантаження для таких платників, сплачені податки яких від володіння (користування) сільськогосподарським угіддями, виробництва аграрної продукції, не досягають розрахованого мінімуму. Науковці зауважують, що мінімальне податкове зобов'язання має більше регуляторне значення, ніж фіскальне і стає тягарем для власників малорентабельних ділянок [13]. За результатами проведених практичних розрахунків науковцями встановлено, що введення нових механізмів оподаткування діяльності сільськогосподарських товаровиробників збільшує фіскальне навантаження саме на дрібний агробізнес і фермерів [14, с. 42].

У попередніх власних дослідження було встановлено, що сума сплачених податкових зобов'язань при застосуванні як спрощеної системи оподаткування зі сплатою єдиного податку 4 групи, так і загальної системи зі сплатою податку на прибуток фермерським господарством виявилася значно меншою, ніж загальне мінімальне податкове навантаження. При застосуванні спрощеної системи оподаткування фермерське господарство за звітні два роки повинно було сплатити додатково 2 млн. грн податкових зобов'язань за використання сільськогосподарських угідь. При застосуванні загальної системи оподаткування різниця склала майже 900 тис. грн [15, с. 77-79]. Такий показник є меншим, проте це не означає пріоритетність загальної системи оподаткування.

Більш привабливою, особливо для суб'єктів малого аграрного бізнесу, залишається спрощена система оподаткування зі сплатою єдиного податку 4 групи. Для визначення податкового зобов'язання з єдиного податку 4 групи застосовуються ставки від НГО окремого виду сільськогосподарських угідь, які є значно нижчими, ніж коефіцієнт у розрахунку мінімального податкового зобов'язання з 1 га такої земельної ділянки. Також специфіка такої організаційно-правової форми господарювання, як фермерські господарства,

майже не передбачає використання праці найманих робітників. Тобто податкові платежі з таких податків, як ПДФО та військовий збір з доходів найманих працівників, які мають бути враховані на зменшення МПЗ, будуть набагато меншими, ніж у інших аграрних підприємствах та агрохолдингових компаніях. Власні дослідження справляння податкових зобов'язань фермерськими господарствами, які є платниками єдиного податку 4 групи ССО, і які відрізняються за розмірами землекористування, підтверджують зростання податкового навантаження суб'єктів малого агробізнесу (табл. 3). Отже, більший фіскальний тиск відчутний саме для фермерського господарства, яке є меншим за розміром землекористування – позитивна різниця, що підлягає додатковій сплаті до бюджету складає 864,0 грн з 1 га сільськогосподарських угідь.

Таблиця 3

Розрахунок податкових зобов'язань на основі МПЗ при застосуванні
спрощеної системи оподаткування

Показники	ФГ «ЛУКА»	ФГ «Якимова Іллі Захаровича»
Площа сільськогосподарських угідь, що знаходиться у користуванні фермерського господарства, та враховується при обчисленні мінімального податкового зобов'язання, га	1427,3212	380,81
Загальне МПЗ, грн	2 494 751,64	781752,68
Податкове навантаження МПЗ у розрахунку на 1 га, грн	1747,85	2052,87
Загальна сума сплачених податків, зборів, платежів протягом податкового (звітного) року, грн	12	452741,00
Різниця між сумою МЗП та загальною сумою сплачених податків, зборів, грн	830 666,95	329011,68
Сума, що підлягає додатковому перерахуванню в бюджет у розрахунку на 1 га, грн	582,1	864,0

Джерело: складено автором на основі власних досліджень

Варто зауважити, що діючий механізм застосовування мінімального податкового зобов'язання не враховує специфіки аграрного виробництва під впливом агробіокліматичних факторів, а також особливості спеціалізації суб'єктів агробізнесу, що може призвести до вилучення додаткових фінансових ресурсів у періоді здійснення польових робіт, біологічної трансформації біологічних активів, як специфічної складової сільськогосподарської діяльності.

Визначена сума різниці між МЗП та сплаченими податками має бути додатково перерахована до місцевого бюджету, враховуючи порядок адміністрування єдиного податку 4 групи, а саме за 1 квартал поточного податкового періоду. Як свідчать офіційні дані, починаючи з 2023 року надходження єдиного податку до місцевих бюджетів територіальних громад за перший квартал у квітні поточного року значно перевищують показники попередніх років, що підтверджує надходження додатної різниці між сумою загального мінімального податкового навантаження та сплаченими податками аграрними підприємствами (табл. 4).

Таблиця 4

Надходження єдиного податку від сільськогосподарських товаровиробників
до місцевих бюджетів, млн. грн

Період	2021	2022	2023	2024	2025
січень	871,0	909,0	815,4	956, 0	1053,3
лютий	112,3	88,2	238,0	135, 0	203,9
березень	128,1	91,7	131,3	221, 1	392,2
квітень	392,9	240,9	1259, 0	1166,7	2205,7
травень	71,0	98,6	227,0	120,0	142,4
червень	100,6	88,1	127, 2	99, 8	120,2
липень	444,0	342,1	455, 5	429, 5	503,9

серпень	221,6	154,7	163, 5	170, 1	154,8
вересень	438,1	286,0	267,5	335,0	326,9
жовтень	1871,3	1558,5	1690,3	1804,4	2046,2
листопад	222,8	229,9	161,0	121,9	133,6
грудень	420,0	402,0	326,2	259,9	219,0
Разом	5293,8	4493,6	5861,8	5819,5	7502,3

Джерело: складено автором на основі [4]

Слід зазначити, що до місцевих бюджетів надійшли також додаткові платежі від фізичних осіб, які мають у власності (користуванні) сільськогосподарські угіддя. Такі податкові платежі здійснюються у сумі ПДФО у вигляді мінімального податкового зобов'язання. Так у 2023 році було перераховано 625,1 млн. грн, у 2024 році – 1495,3 млн. грн, у 2025 році – 1494,0 млн грн [4].

Для аграрних підприємств, що застосовують загальну систему оподаткування, визначена різниця між сумою МПЗ та сплаченими податками декларується разом із основним податком – податком на прибуток і сплачується відповідно у терміни, що притаманні адмініструванню такого податку. Для платників єдиного податку 2-3 групи ССО позитивна різниця між МПЗ і сплаченими податками підлягає перерахуванню до місцевих бюджетів у складі відповідних платежів єдиного податку. Тобто, для механізму МПЗ не передбачено застосування відповідних класифікаторів податкових платежів у вигляді визначеної додатної різниці. Така ситуація створює певні проблеми та похибки в системі адміністрування податкових платежів суб'єктами агробізнесу.

Висновок. Оподаткування у сфері агробізнесу має свої особливості залежно від організаційно-правової форми суб'єктів підприємницької діяльності та наявності такого специфічного елемента виробничо-ресурсного потенціалу, як сільськогосподарські угіддя. Податкові платежі за землекористування мають відмінності залежно від обраної системи оподаткування – загальної чи спрощеної. Для врегулювання податкових особливостей землекористування та землеволодіння сільськогосподарськими угіддями введено такий механізм податкового регулювання, як загальне мінімальне податкове зобов'язання. Специфіка ведення аграрного виробництва зумовлює альтернативність оподаткування суб'єктів агробізнесу, формування податкових платежів, які можуть бути враховані при справлянні податкових зобов'язань, визначенні різниці між МПЗ і сумою сплачених податків, що підлягає додатковій сплаті суб'єктами агробізнесу відповідно до вимог податкового законодавства.

Введення МПЗ позитивно вплинуло на урегулювання правових орендних відносин між власниками земельних ділянок та підприємницькими структурами в агробізнесі. Фіскальне значення МПЗ не віддзеркалює високі податкові надходження до місцевих бюджетів. Водночас, такі податкові новації негативно позначилися на зростанні податкового навантаження саме суб'єктів малого аграрного бізнесу, зокрема, фермерських господарств. Розраховане мінімальне податкове зобов'язання за користування сільськогосподарськими угіддями значно перевищує суму сплачених податків фермерськими господарствами, що зумовлено специфікою ведення аграрного виробництва, розмірами землекористування та спеціалізацією виробництва окремих видів сільськогосподарської продукції. Оптимізація механізму МПЗ вимагає врахування специфіки аграрного виробництва та реальних виробничо-господарських умов функціонування усіх суб'єктів агробізнесу, вдосконалення податкового адміністрування для збереження збалансованості податкових надходжень та ефективного розвитку аграрної галузі.

Перспективи подальших досліджень полягають у ґрунтовному дослідженні особливостей визначення величини сплачених податкових платежів, що враховуються на зменшення загального мінімального зобов'язання з урахуванням специфіки організаційно-правових форм господарювання в агробізнесі.

Список літератури

1. Паляничко Н.І., Гром В.Ю. Оподаткування сільськогосподарських товаровиробників в контексті продовольчої безпеки: еколого-економічний аспекти. *Агроекологічний журнал*. 2024. № 2. С. 25-32. DOI: <https://doi.org/10.33730/2077-4893.2.2024.305650>. URL: <http://journalagroeco.org.ua/article/view/305650>. (дата звернення 14.11.2025).

2. Сарапіна О.А., Єремян О.М. Оподаткування вітчизняних сільськогосподарських товаровиробників: особливості, проблеми і перспективи. *Фінансово-кредитна діяльність: проблеми теорії і практики*. 2021. № 2 (37). С. 116-122. DOI: <https://doi.org/10.18371/fcaptr.v2i37.229941>. URL: <https://fkd.net.ua/index.php/fkd/article/view/3060>. (дата звернення 14.11.2025).
3. Податковий кодекс України від 23.12.2010 № 2856-VI. Відомості Верховної Ради України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>. (дата звернення 12.11.2025).
4. Державний веб-портал бюджету для громадян: офіційний вебсайт. URL: <https://openbudget.gov.ua/national-budget/incomes>. (дата звернення 12.11.2025).
5. Нів'євський О., Яворський П., Донченко О. Малі фермери та домогосподарства в сільському господарстві та сільській економіці: оцінка їх ролі та заходи з підтримки їх сталого розвитку. Київська школа економіки. 2021. URL: <https://kse.ua/ua/kse-research/assessing-the-role-of-small-farmers-and-households-in-agriculture-and-the-rural-economy-and-measures-to-support-their-sustainable-development/>. (дата звернення 12.11.2025).
6. Як власники паїв сплачуватимуть мінімальне податкове зобов'язання на землю? URL: <https://agropolit.com/spetsproekty/994-yak-vlasniki-payiv-splachuvatimut-minimalne-podatkove-zobov'yazannya-na-zemlyu>. (дата звернення 12.11.2025).
7. Безверхий К., Юрченко О. Мінімальне податкове зобов'язання для бізнесу: правила адміністрування. *Scientia fructuosa*. 2022. № 3. С. 114–125. DOI: [https://doi.org/10.31617/visnik.knute.2022\(143\)09](https://doi.org/10.31617/visnik.knute.2022(143)09). URL: <https://journals.knute.edu.ua/scientia-fructuosa/article/view/498>. (дата звернення 18.11.2025).
8. Стрілець І. Ю. Мінімальне податкове зобов'язання в агропромисловому секторі України та особливості його застосування в умовах воєнного стану. *Проблеми сучасних трансформацій. Серія: право, публічне управління та адміністрування*, № 11. 2024. DOI: <https://doi.org/10.54929/2786-5746-2024-11-01-13>. URL: <https://reicst.com.ua/pmtl/article/view/2024-11-01-13>. (дата звернення 18.11.2025).
9. Стадник С. Мінімальне податкове зобов'язання: практика розрахунку та сплати. URL: <https://uteka.ua/ua/publication/news-14-delovye-novosti-36-minimalnoe-nalogovoe-obyazatelstvo-praktika-rascheta-i-uplaty>. (дата звернення 18.11.2025).
10. Земельний ринок в Україні. Фінальний аналітичний огляд. 2025. URL: <https://kse.ua/wp-content/uploads/2025/06/Zemelniy-rinok-v-Ukrayini.pdf>. (дата звернення 18.11.2025).
11. Лисняк В. Мінімальне податкове зобов'язання: правила розрахунку за 2025 рік. URL: <https://7eminar.ua/news/4197-minimalne-podatkove-zobov'yazannya-pravila-rozrachunku-za-2024-rik>. (дата звернення 18.11.2025).
12. Метелиця В. Мінімальне податкове зобов'язання на землю – підводні камені: платити чи відкласти? 2022. URL: <https://agropolit.com/blog/516-minimalne-podatkove-zobov'yazannya-na-zemlyu--pidvodni-kameni-zbirati-chi-vidklasti%20> (дата звернення 18.11.2025).
13. Ярмолюк О.Ф., Суліменко Л.А. Оподаткування як інструмент регулювання ринку сільськогосподарських земель. *Економіка і суспільство*. 2025. Випуск 78. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2025-78-133>. URL: <https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/6612>. (дата звернення 20.11.2025).
14. Подолянчук О. А., Лепетан І. М. Облік та оподаткування земельних ділянок сільськогосподарського призначення. *Агросвіт*. 2022. № 2. С. 37–44. DOI: <https://doi.org/10.32702/2306-6792.2022.2.37>. URL: <http://www.agrosvit.info/?op=1&z=3564&i=5>. (дата звернення 18.11.2025).
15. Добрунік Т.П. Оподаткування земельних ресурсів: проблеми та напрямки реформування. *Реформування обліку, аналізу і аудиту в умовах інституціональних перетворень* : монографія / за ред. Н.О. Лоханової. Харків: «Діса плюс». 2024. С. 53-86. URL: <https://dspace.oneu.edu.ua/bitstreams/47930522-7673-4d53-9296-95b95f9da34c/download>. (дата звернення 20.11.2025).

References

1. Palianychko, N. I., & Hrom, V. Yu. (2024). Opodatkuvannia silskohospodarskykh tovarovyrobnykiv v konteksti prodovolchoi bezpeky: ekoloho-ekonomichniy aspekt. *Ahroekolohichniy zhurnal*, 2, 25-32. DOI: <https://doi.org/10.33730/2077-4893.2.2024.305650>. Retrieved from <http://journalagroeco.org.ua/article/view/305650> (accessed 14 November 2025). [In Ukrainian].
2. Sarapina, O. A., & Yeremian, O. M. (2021). Opodatkuvannia vitchyznianskykh silskohospodarskykh tovarovyrobnykiv: osoblyvosti, problemy i perspektyvy. *Finansovo-*

- kredytna diialnist: problemy teorii i praktyky*, 2 (37), 116-122. DOI: <https://doi.org/10.18371/fcaptp.v2i37.229941>. Retrieved from <https://fkd.net.ua/index.php/fkd/article/view/3060> (accessed 14 November 2025). [In Ukrainian].
3. Podatkovi kodeks Ukrainy vid 23.12.2010 № 2856-VI. Vidomosti Verkhovnoi Rady Ukrainy. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>. (accessed 12 November 2025). [In Ukrainian].
4. Derzhavnyi veb-portal biudzhetu dlia hromadian: ofitsiyni vebсайт Retrieved from <https://openbudget.gov.ua/national-budget/incomes>. (accessed 12 November 2025). [In Ukrainian].
5. Nivievskiy, O., Yavorskyi, P., & Donchenko, O. (2021). Mali fermery ta domohospodarstva v silskomu hospodarstvi ta silskii ekonomitsi: otsinka yikh roli ta zakhody z pidtrymky yikh staloho rozvytku. Kyivska shkola ekonomiky. Retrieved from <https://kse.ua/ua/kse-research/assessing-the-role-of-small-farmers-and-households-in-agriculture-and-the-rural-economy-and-measures-to-support-their-sustainable-development/> (accessed 12 November 2025). [In Ukrainian].
6. Yak vlasnyky paiv splachuvatymut minimalne podatkovye zoboviazannia na zemliu? Retrieved from <https://agropolit.com/spetsproekty/994-yak-vlasniki-payiv-splachuvatymut-minimalne-podatkovye-zoboviazannia-na-zemlyu>. (accessed 12 November 2025). [In Ukrainian].
7. Bezverkhyi, K. & Yurchenko, O. (2022). Minimalne podatkovye zoboviazannia dlia biznesu: pravyla administruvannia. *Scientia fructuosa*, 3, 114-125. DOI: [https://doi.org/10.31617/visnik.knute.2022\(143\)09](https://doi.org/10.31617/visnik.knute.2022(143)09). Retrieved from <https://journals.knute.edu.ua/scientia-fructuosa/article/view/498> (accessed 18 November 2025). [In Ukrainian].
8. Strilets, I. Yu. (2024). Minimalne podatkovye zoboviazannia v ahropromyslovomu sektori Ukrainy ta osoblyvosti yoho zastosuvannia v umovakh voiennoho stanu. *Problemy suchasnykh transformatsii. Serii: pravo, publichne upravlinnia ta administruvannia*, 11. DOI: <https://doi.org/10.54929/2786-5746-2024-11-01-13> Retrieved from <https://reicst.com.ua/pmtl/article/view/2024-11-01-13> (accessed 18 November 2025). [In Ukrainian].
9. Stadnyk, S. (2025). Minimalne podatkovye zoboviazannia: praktyka rozrakhunku ta splaty. Retrieved from <https://uteka.ua/ua/publication/news-14delovye-novosti-36-minimalnoe-nalogovoe-obyazatelstvo-praktika-rascheta-i-uplaty>. (accessed 18 November 2025). [In Ukrainian].
10. Zemelnyi rynok v Ukraini. Finalnyi analitychnyi ohliad. (2025). Retrieved from <https://kse.ua/wp-content/uploads/2025/06/Zemelniy-rinok-v-Ukrayini.pdf>. (accessed 18 November 2025). [In Ukrainian].
11. Lysniak, V. (2025). Minimalne podatkovye zoboviazannia: pravyla rozrakhunku za 2025 rik. Retrieved from <https://7eminar.ua/news/4197-minimalne-podatkovye-zoboviazannia-pravila-rozrachunku-za-2024-rik>. (accessed 18 November 2025). [In Ukrainian].
12. Metelytsia, V. (2022). Minimalne podatkovye zoboviazannia na zemliu – pidvodni kameni: platyty chy vidklasty? Retrieved from <https://agropolit.com/blog/516-minimalne-podatkovye-zoboviazannia-na-zemlyu--pidvodni-kameni-zbirati-chi-vidklasti%20>. (accessed 18 November 2025). [In Ukrainian].
13. Yarmoliuk, O. F., & Sulimenko, L. A. (2025). Opodatkuvannia yak instrument rehuliuвання rynku silskohospodarskykh zemel. *Ekonomika i suspilstvo*. 78. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2025-78-133>. Retrieved from <https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/6612>. (accessed 20 November 2025). [In Ukrainian].
14. Podolianshuk, O. A., & Lepetan, I. M. (2022). Oblik ta opodatkuvannia zemelnykh dilianok silskohospodarskoho pryznachennia. *Ahrosvit*. 2, 37–44. DOI: <https://doi.org/10.32702/2306-6792.2022.2.37>. Retrieved from <http://www.agrosvit.info/?op=1&z=3564&i=5> (accessed 18 November 2025). [In Ukrainian].
15. Dobrunik, T.P. (2024). Opodatkuvannia zemelnykh resursiv: problemy ta napriamky reformuvannia. Reformuvannia obliku, analizu i audytu v umovakh instytutsionalnykh peretvoren: monohrafiia / za red. N.O. Lokhanovoi. Kharkiv: «Disa plus», 53-86. Retrieved from <https://dspace.oneu.edu.ua/bitstreams/47930522-7673-4d53-9296-95b95f9da34c/download>. (accessed 20 November 2025). [In Ukrainian].

Стаття надійшла до редакції 15.12.2025

Прийнята до публікації 16.02.2026

Опубліковано онлайн 27.03.2026