

Volodymyr Tsap

*Candidate of Economic Sciences,
Associate Professor at the Department of Finance, Accounting and Taxation
Dmytro Motornyi Tavria State Agrotechnological University*

ADMINISTRATION OF THE MINIMUM TAX LIABILITY FOR AGRICULTURAL PRODUCERS: PRACTICE, RESULTS, AND DIRECTIONS FOR IMPROVEMENT

Summary

The study systematizes and generalizes the regulatory and legal framework as well as the methodological foundations for calculating the minimum tax liability for agricultural producers, emphasizing the specific features of its application to different categories of taxpayers. The key role of administering the minimum tax liability within the structure of state tax policy and its impact on the tax burden of agricultural enterprises is identified. A detailed analysis of the practical aspects of implementing this taxation mechanism has been conducted, allowing for an assessment of its effectiveness in the context of financial decentralization and increasing transparency in the agricultural sector. The research findings indicate a positive trend in the formalization of agricultural production, contributing to the growth of tax revenues to local budgets, the creation of equal economic conditions, and enhanced competitiveness among all categories of agricultural enterprises. Strategic directions for improving the administration mechanism of the minimum tax liability have been proposed, particularly through enhancing tax control efficiency, refining the methodology for calculating the tax base, and optimizing interaction mechanisms between tax authorities and agricultural business entities. The study concludes that further development of the regulatory framework governing the minimum tax liability is necessary, taking into account global trends in fiscal policy and the specific characteristics of the national agricultural sector. It is noted that the implementation of the proposed measures will contribute to strengthening tax discipline, enhancing the economic resilience of agricultural enterprises, and fostering a fair competitive environment within the agricultural industry.

Вступ

Ефективна податкова політика є ключовим інструментом наповнення бюджетів різних рівнів з метою забезпечення соціально-економічних гарантій держави. Особливий вплив вона має на функціонування аграрного сектору економіки, розвиток сільських територій, добробут населення в сільській місцевості. Важливим пріоритетом залишається питання оптимального балансу між податковим навантаженням на виробників сільськогосподарської продукції та стимулювання їх всебічного технологічного розвитку з метою забезпечення продовольчої безпеки держави й нарощування експортного потенціалу галузі.

Науковці неодноразово підкреслювали, що на найближчу перспективу пріоритетним напрямом податкової політики має бути не збільшення податкового навантаження, а розширення напрямів фіскального простору на засадах створення рівних умов при оподаткуванні всіх товаровиробників сільськогосподарської продукції, які використовують сільськогосподарські угіддя з метою максимального наповнення бюджетів всіх рівнів, в першу чергу, бюджетів новостворених об'єднаних територіальних громад [3; 4; 5; 6; 9]. Суттєві зміни по цьому питанню були передбачені з прийняттям Закону України «Про внесення змін до ПКУ та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень» від 01.01.2022 р. [2]. Його головна мета – зменшити рівень тіньової економіки в аграрному секторі економіки, забезпечити стабільні податкові надходження до бюджетів місцевих громад на засадах створення рівних конкурентних умови діяльності для всіх власників і користувачів земель сільськогосподарського призначення.

Запровадження в дію інноваційного закону викликало активні дискусії серед науковців, виробників сільськогосподарської продукції, представників місцевих громад, оскільки передбачалося запровадження нового податкового механізму – адміністрування мінімального податкового зобов'язання для виробників сільськогосподарської продукції. Аналіз практичного досвіду результатів запровадження змін податкової політики та визначення напрямів вдосконалення механізму оподаткування виробників сільськогосподарської продукції є вкрай актуальним з огляду на особливості запровадження мінімального податкового зобов'язання на використання земель сільськогосподарського призначення.

Розділ 1. Теоретичні засади адміністрування мінімального податкового зобов'язання для виробників сільськогосподарської продукції

Ефективна податкова політика відіграє ключову роль у забезпеченні економічного розвитку держави, регіонів та окремих галузей національного господарства, а також у формуванні фінансової спроможності органів державного управління та місцевого самоврядування. Вона визначає рівень податкового навантаження на економічних суб'єктів, впливає на інвестиційну привабливість країни та формує передумови для збалансованого розвитку соціально-економічних процесів. Однак система оподаткування нерідко стає предметом дискусій між різними групами суспільства, зокрема підприємцями, громадянами та державними інституціями, оскільки безпосередньо впливає на їхні фінансові інтереси [6].

Як частина бюджетної політики, податкова система повинна бути сформована таким чином, щоб сприяти економічному зростанню, забезпечуючи при цьому справедливий розподіл податкового навантаження. У цьому контексті в 2022 році було запроваджено Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень», який передбачає впровадження мінімального податкового зобов'язання для земель

сільськогосподарського призначення [2]. Даний підхід спрямований на створення рівних умов оподаткування для всіх сільськогосподарських виробників та оптимізацію бюджетних надходжень на місцевому рівні.

Мінімальне податкове зобов'язання визначається як встановлений рівень податкових платежів, які мають бути сплачені власниками або користувачами земельних ділянок сільськогосподарського призначення незалежно від фінансових результатів їх господарської діяльності. Воно охоплює податки, збори та інші обов'язкові платежі, пов'язані з використанням земельних ресурсів, та розраховується відповідно до положень Податкового кодексу України. Загальна сума такого зобов'язання для конкретного суб'єкта визначається як сукупність податкових платежів за всі земельні ділянки, що перебувають у його власності або тимчасовому користуванні.

Основні нормативно-правові засади адміністрування МПЗ містяться в Податковому кодексі України, де встановлено порядок розрахунку, механізми контролю та можливі коригування податкового навантаження. Зокрема, сума мінімального податкового зобов'язання може бути зменшена на величину податків і зборів, які вже були сплачені суб'єктом господарювання впродовж звітного періоду. Такий підхід дозволяє уникнути подвійного оподаткування та забезпечує обґрунтованість застосування нових податкових механізмів.

Запровадження мінімального податкового зобов'язання сприяє формуванню прозорої системи оподаткування в аграрному секторі, стимулює раціональне використання земельних ресурсів і забезпечує стабільність надходжень до місцевих бюджетів. Водночас важливим залишається подальший моніторинг ефективності цієї норми з метою її можливого коригування відповідно до економічних умов та соціальних потреб суспільства. Таким чином, розрахунок суми, що підлягає сплаті, здійснюється за формулою:

$$\text{Сума до сплати} = \text{Мінімальне податкове зобов'язання} - \text{Загальна сума сплачених податків}$$

Якщо отримане значення є додатним, різниця підлягає доплаті до бюджету. У разі від'ємного значення додаткової сплати не передбачається. Перший розрахунок і сплата МПЗ відбулися у 2023 році за результатами 2022 року. При цьому за 2022 рік штрафні санкції за несплату податкової різниці не застосовувалися.

МПЗ визначається виключно для земельних ділянок, що класифікуються як сільськогосподарські угіддя відповідно до частини 2 статті 22 Земельного кодексу України, включаючи рілля, багаторічні насадження, сіножаті, пасовища та перелоги [7]. Водночас податкове зобов'язання не поширюється на земельні ділянки, які не відносяться до цієї категорії, наприклад, господарські шляхи, полезахисні лісосмуги, землі під будівлями та тимчасово законсервовані ділянки. Крім того, у період дії воєнного стану МПЗ не визначається для земель, розташованих на тимчасово окупованих територіях або в населених пунктах, що знаходяться на лінії зіткнення.

У Податковому кодексі представлено дві формули для визначення МПЗ: одну – для земель, яких проведено нормативну грошову оцінку, другу – для земель, нормативну грошову оцінку яких не проведено. Перша формула має такий вигляд [2]:

$$МПЗ = НГО \times K \times M/12,$$

де НГО – нормативно грошова оцінка відповідної земельної ділянки з урахуванням коефіцієнта індексації, визначеного відповідно до порядку, встановленого Податковим кодексом для справляння плати за землю; К – коефіцієнт, який становить 0,05; М – кількість календарних місяців, протягом яких земельна ділянка перебуває у власності, оренді, користуванні на інших умовах (у т. ч. на умовах емфітевзису) платника податків [2].

Друга формула має такий вигляд [2]:

$$МПЗ = НГО \times S \times K \times M/12,$$

де S – площа земельної ділянки, га.

Протягом 2022 та 2023 років застосовувався коефіцієнт К у розмірі 0,04, відповідно до пункту 67 підрозділу 10 розділу XX Податкового кодексу України, що відповідає 4% від нормативної грошової оцінки земельної ділянки. Починаючи з 2024 року цей коефіцієнт підвищено до 0,05, тобто до 5% НГО [2].

Таким чином, запровадження мінімального податкового зобов'язання сприяє підвищенню прозорості оподаткування у сфері аграрного бізнесу, стимулює ефективне використання земельних ресурсів і забезпечує стабільне наповнення місцевих бюджетів. Водночас важливим залишається системний моніторинг ефективності його застосування з метою оцінки доцільності подальших змін відповідно до актуальних соціально-економічних умов.

На рис. 1 схематично представлено особливості розрахунку мінімального податкового зобов'язання, з урахуванням податків, які зменшують його розмір, для виробників сільськогосподарської продукції, платників єдиного податку четвертої групи.

Як видно з алгоритму розрахунку МПЗ, позитивна різниця між загальною сумою мінімального податкового зобов'язання та фактично сплаченими податками включається до складу податкових зобов'язань з єдиного податку для платників єдиного податку 4 групи ЄП. Таким чином, платники податків мають подавати розрахунок МПЗ у складі додатка до податкової декларації платника ЄП четвертої групи. Вперше це необхідно було зробити під час подання податкової декларації за 2023 рік із зазначенням даних щодо МПЗ за 2022 рік.

Таким чином, запровадження мінімального податкового зобов'язання сприяє підвищенню прозорості оподаткування у сфері аграрного бізнесу, стимулює ефективне використання земельних ресурсів і забезпечує стабільне наповнення місцевих бюджетів. Водночас важливим залишається системний моніторинг ефективності його застосування з метою оцінки доцільності подальших змін відповідно до актуальних соціально-економічних умов.

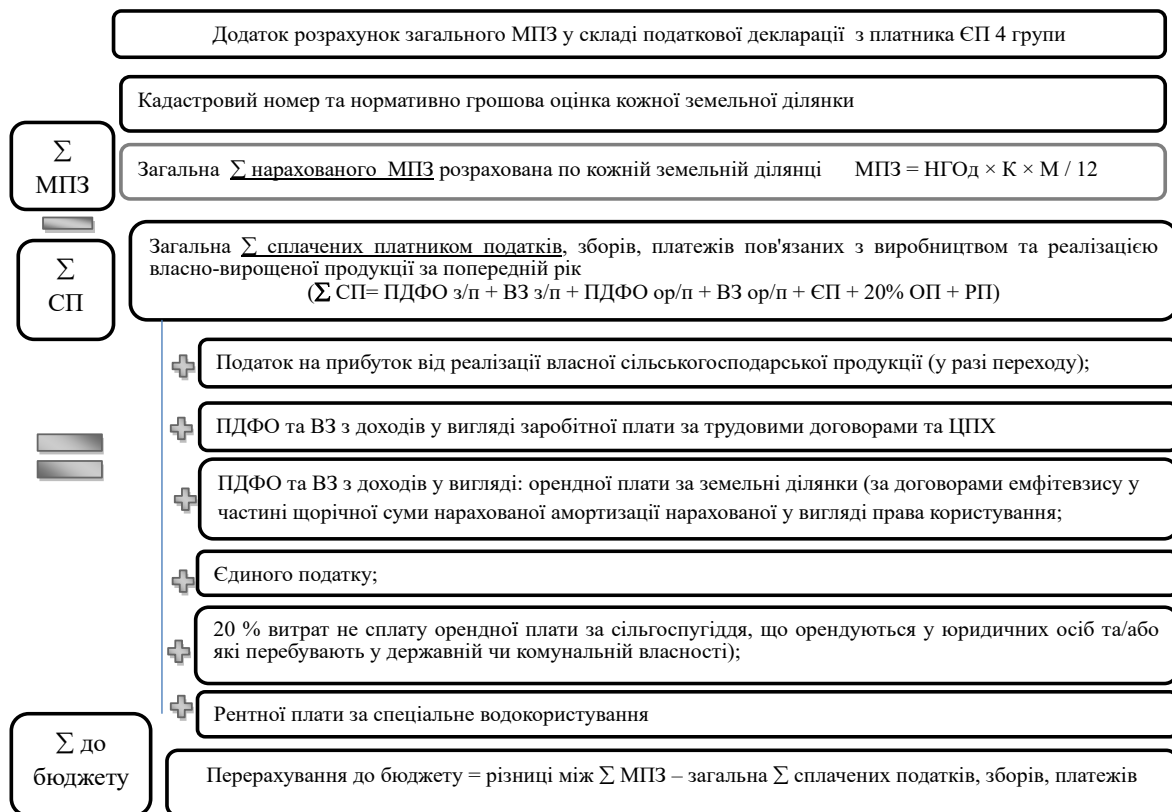


Рис. 1. Особливості визначення мінімального податкового зобов'язання для виробників сільськогосподарської продукції

Джерело: розроблено автором за джерелом [2]

Розділ 2. Практичний механізм розрахунку мінімального податкового зобов'язання різних категорій виробників сільськогосподарської продукції

При обчисленні МПЗ необхідно враховувати сплачені податки, що можуть зменшити суму податкового зобов'язання, яке підлягає перерахуванню до бюджету. Величина такого зменшення залежить від системи оподаткування, на якій перебуває платник податку. Перелік податків і зборів, що зменшують суму мінімального податкового зобов'язання, визначається окремо для кожної групи власників та користувачів земельних ділянок залежно від їхньої системи оподаткування. Проте загалом цей перелік має незначні відмінності між групами платників податків.

До складу податків, які враховуються при розрахунку МПЗ, за загальним правилом належать: основний податок, який сплачує суб'єкт господарювання (податок на прибуток або єдиний податок); податок на доходи фізичних осіб та військовий збір, що утримуються із заробітної плати, орендної плати, виплат працівникам які перебувають у трудових відносинах; земельний податок за земельні ділянки, що належать до сільськогосподарських угідь; рентна плата за

спеціальне водокористування; орендна плата за земельні ділянки державної або комунальної власності (проте лише в розмірі 20 % від суми, сплаченої за рік).

Перелік податків, зборів, платежів на суму яких зменшується мінімальне податкове зобов'язання суб'єктів господарювання згідно обраної системи оподаткування узагальнено у таблиці 1.

Таблиця 1

Перелік податків, зборів, платежів на суму яких зменшується мінімальне податкове зобов'язання суб'єктів господарювання

Види податків, зборів, та платежів	Загальна система		Єдиний податок				
	частка с/г дохід, %		ФОП – СФГ	II гр.	III гр. с/г дохід від загального		IV гр.
	≤ 75	≥ 75			≤ 75	≥ 75	
1	2	3	4	5	6	7	8
Податок на прибуток підприємств (у разі переходу в податковому (звітному) році із загальної на спрощену систему оподаткування)	+		+			+	+
Податок на прибуток підприємств у розмірі, пропорційному частці с-го товаровиробництва такого платника за звітний період (у разі переходу в податковому (звітному) році на спрощену систему оподаткування із загальної)	+		+		+		
Податок на прибуток	+						
Єдиний податок (ЄП)			+	+		+	+
ЄП, сплачений платником ЄП III групи у розмірі, пропорційному частці с-го товаро-цтва платника	+	+			+		
ЄП, сплачений платником ЄП II групи, у разі переходу на III групу в податковому (звіт) році					+		
ПДФО та ВЗ з доходів (чистого оподаткованого доходу) від продажу (реалізації) власної с-кої продукції (у разі переходу в податковому році на спрощену систему оподаткування із загальної)				+	+	+	+
ПДФО та ВЗ з доходів ФО, які перебувають з платником податку у трудових або ЦПХ відносинах (крім доходів, сплачених за придбання товарів у ФО)	+	+	+	+	+	+	+
ПДФО та ВЗ з доходів фізичних осіб за договорами оренди, суборенди, емфітевзису земельних ділянок	+		+	+	+	+	+

Продовження Таблиці 1

1	2	3	4	5	6	7	8
ПДФО та ВЗ з доходів фізичних осіб, які перебувають з платником ЄП II групи у трудових або ЦПХ відносинах (крім доходів, сплачених за придбання товарів у фіз. осіб)			+	+			
ПДФО та ВЗ з доходів ФО, які перебувають з платником ЄП III групи у трудових або ЦПХ відносинах (крім доходів, сплачених за придбання товарів у ФО), у розмірі, пропорційному частці с-го товар-цтва такого платника			+		+		
Земельний податок за земельні ділянки, віднесені до с-г угідь, які використовуються такими платниками для здійснення підприємницької діяльності (у разі переходу в податковому (звітному) році на спрощену систему оподаткування із загальної)	+		+	+	+	+	+
Рентна плата за спеціальне використання води (у разі її сплати)	+		+	+		+	+
20 % витрат на сплату орендної плати за віднесені до угідь земельні ділянки, орендодавцями яких є юридичні особи, та/або які перебувають у державній чи комунальній власності	+		+	+	+	+	+

Джерело: розроблено автором за джерелом [2]

До цього переліку не включено єдиний соціальний внесок, хоча він становить значну частку податкового навантаження для юридичних осіб. Також не враховується рентна плата за спеціальне використання корисних копалин (наприклад, для власників свердловин), податок на нерухомість, плата за землю за несільськогосподарські землі та інші податки, які сплачує підприємство.

Основними суб'єктами, які зобов'язані розраховувати та сплачувати МПЗ, є: юридичні особи, що займаються виробництвом сільськогосподарської продукції; фізичні особи-підприємці у тому числі фізичні особи які є платниками єдиного податку четвертої групи; одноосібні землевласники, які не передали свої ділянки в офіційну оренду. Розрахунок та сплата МПЗ здійснюються або власниками, або користувачами землі відповідно до чинних договорів оренди чи інших форм користування. У разі переходу права власності або користування протягом року зобов'язання розподіляється між попереднім і новим власником.

Оскільки МПЗ визначається на підставі періоду володіння або користування земельною ділянкою у відповідному податковому (звітному) році, його розрахунок здійснюється залежно від моменту переходу прав на земельну ділянку. У випадку відчуження або набуття земельної ділянки протягом календарного року розрахунок МПЗ розподіляється наступним чином:

– попередній власник (користувач) сплачує податкове зобов'язання за період від 1 січня звітного року до початку місяця, у якому припинилося право власності чи користування;

– новий власник (користувач) здійснює розрахунок МПЗ за період, починаючи з місяця набуття права власності (користування) до кінця поточного року.

Відповідальність за визначення та сплату МПЗ, як загальне правило, покладається на власника земельної ділянки. Однак, у випадку передання земельної ділянки у користування (оренду, суборенду, емфітевзис), обов'язок щодо обчислення та сплати податкового зобов'язання покладається саме на користувача. Зокрема, у разі передачі землі в оренду МПЗ розраховує орендар, у випадку суборенди – суборендар, а якщо земельна ділянка передана у користування за договором емфітевзису, розрахунок здійснює користувач відповідно до умов договору. У разі використання земельної ділянки на умовах емфітевзису суми ПДФО та ВЗ, сплачені під час здійснення виплат за таким договором, щорічно враховуються частково. Їх розподіл здійснюється пропорційно до річної суми амортизації нематеріального активу, що представлений правом користування земельною ділянкою. Таким чином, належний бухгалтерський облік права емфітевзису як нематеріального активу є обов'язковою умовою для забезпечення точності розрахунку податкових зобов'язань. Це дозволяє коректно визначати частку ПДФО та ВЗ, що може бути включена до загальної суми сплачених податків

При цьому відповідно до пункту 297.4 ПК, користувач зобов'язаний подавати розрахунок МПЗ у відповідному додатку (для платників податку на прибуток – податкова декларація з податку на прибуток, для платників єдиного податку – декларація зі сплати єдиного податку), у якому повинні бути відображені наступні відомості:

- кадастрові номери земельних ділянок, що використовуються у підприємницькій діяльності та підлягають оподаткуванню МПЗ;
- нормативна грошова оцінка (НГО) та площа зазначених ділянок;
- загальна сума МПЗ та розподіл цієї суми по кожній земельній ділянці;
- загальна сума фактично сплачених податків, пов'язаних із виробництвом і реалізацією сільськогосподарської продукції, а також із правом власності чи користування земельними угіддями (включаючи оренду, суборенду, емфітевзис, постійне користування);
- розрахована різниця між загальною сумою МПЗ та фактично сплаченими податками [2].

Важливим аспектом є належне оформлення прав користування. Зокрема, договори оренди чи емфітевзису підлягають обов'язковій державній реєстрації у Державному реєстрі речових прав на нерухоме майно.

Обов'язок розрахунку МПЗ покладається на всіх осіб, які володіють або користуються сільськогосподарськими угіддями. Це правило поширюється навіть на фізичних осіб – підприємців, для яких діяльність у сфері сільського господарства не є основним видом економічної активності.

У таких випадках зазначені особи зобов'язані сплатити різницю між встановленою сумою МПЗ та фактично сплаченими податковими платежами. Для цієї категорії платників передбачено спеціальний порядок розрахунку додаткової суми МПЗ, який враховує специфіку їхньої господарської діяльності.

Податковим кодексом України передбачено два види пільг щодо сплати мінімального податкового зобов'язання [2]:

1. Зменшення розміру МПЗ удвічі.
2. Повне звільнення від його сплати.

Відповідно до підпункту 38.6.3 ПК, зменшена ставка застосовується до платників єдиного податку четвертої групи – фізичних осіб-підприємців, які здійснюють господарську діяльність виключно в межах фермерського господарства, зареєстрованого відповідно до Закону України «Про фермерське господарство» від 19.06.2003 № 973-IV [8]. Такі суб'єкти оподаткування застосовують коефіцієнт К у половинному розмірі, що зменшує їхній обов'язок щодо сплати МПЗ у два рази порівняно з іншими категоріями платників. Ця норма була запроваджена для стимулювання реєстрації одноосібних господарств як суб'єктів підприємницької діяльності, оскільки така організаційно-правова форма вважається найбільш оптимальною для їхнього функціонування.

Водночас, відповідно до пункту 38.2 ПК, на певні категорії земельних ділянок не поширюється обов'язок щодо визначення та сплати МПЗ. До них належать:

- земельні ділянки, що використовуються дачними та садовими кооперативами (товариствами), а також ті, що були приватизовані, придбані або орендовані їхніми членами у межах територій, які раніше належали цим кооперативам;
- землі запасу;
- не витребувані земельні частки (паї), розпорядниками яких є органи місцевого самоврядування (за винятком тих, що передані в оренду);
- земельні ділянки, розташовані у зонах відчуження та безумовного (обов'язкового) відселення, які зазнали радіоактивного забруднення внаслідок Чорнобильської катастрофи;
- сільськогосподарські земельні ділянки, що перебувають у власності або користуванні фізичних осіб і станом на 1 січня 2022 року знаходилися в межах населених пунктів.

До категорії осіб, які мають право на податкові пільги, також належать фізичні особи – платники єдиного податку четвертої групи. Важливо зазначити, що таку систему оподаткування можуть застосовувати виключно фізичні особи-підприємці (ФОП), які здійснюють господарську діяльність у межах сімейного фермерського господарства (СФГ).

Застосування цієї організаційно-правової форми та відповідної системи оподаткування є найбільш економічно доцільним варіантом для розрахунку та сплати мінімального податкового навантаження. Зокрема, для СФГ – платників єдиного податку четвертої групи – мінімальне податкове зобов'язання

встановлюється на рівні 2,5 % нормативної грошової оцінки (НГО) земельної ділянки, що удвічі менше, ніж для інших категорій платників.

З огляду на це, самостійним землевласникам, які індивідуально обробляють земельні ділянки, було б доцільно з 2022 року реєструватись СФГ у формі ФОП. Така реєстрація дозволяє одразу після її проведення перейти на сплату єдиного податку четвертої групи та скористатися відповідними податковими пільгами.

Крім того, з 1 січня 2022 року були змінені вимоги до мінімальної площі земельних ділянок, необхідних для входження до складу платників єдиного податку четвертої групи. Якщо раніше мінімальний розмір сільськогосподарських угідь у власності або користуванні членів сімейного фермерського господарства мав становити не менше 2 гектарів, то після законодавчих змін цей поріг було зменшено до 0,5 гектара [7].

Попри потенційні переваги, запровадження системи МПЗ супроводжується низкою викликів, серед яких: складність розрахунку, можливе збільшення фіскального навантаження на малих виробників, а також адміністративні труднощі у процесі впровадження. Внесені законодавчі зміни викликали занепокоєння серед сільськогосподарських виробників, оскільки саме на них покладено обов'язок визначення суми МПЗ та його сплати у разі недостатнього рівня фактично сплачених податків.

Після проведення Всеукраїнської нормативної грошової оцінки земель сільськогосподарського призначення кожна земельна ділянка отримала індивідуальну вартісну характеристику. Це створило додаткове навантаження для сільськогосподарських підприємств, які володіють або користуються значною кількістю земельних наділів, оскільки розрахунок МПЗ необхідно здійснювати окремо для кожної ділянки. Такий підхід потребує значних витрат робочого часу фінансово-облікових служб підприємств, що ускладнює процес адміністрування податкових зобов'язань.

МПЗ відіграє важливу роль у податковій політиці України, сприяючи детінізації аграрного сектору та рівномірному розподілу податкового навантаження між суб'єктами господарювання. Його розрахунок базується на таких ключових параметрах, як нормативна грошова оцінка землі, коефіцієнти коригування та сума вже сплачених податків. Разом з тим, ефективне функціонування цього механізму потребує вдосконалення. Основними напрямками оптимізації можуть стати: цифровізація податкового адміністрування, що зменшить обсяг ручної роботи та прискорить процеси обліку; гнучкість податкової політики, що дозволить знизити фіскальне навантаження на малих виробників; усунення юридичних недоліків, що забезпечить чіткість та прогнозованість застосування норм МПЗ.

Запровадження таких заходів сприятиме підвищенню ефективності адміністрування мінімального податкового зобов'язання та забезпечить його справедливе застосування для різних категорій сільськогосподарських виробників.

Розділ 3. Результати впровадження мінімального податкового зобов'язання для виробників сільськогосподарської продукції та перспективи його покращення

Мінімальне податкове зобов'язання є важливим інструментом державного податкового регулювання, спрямованим на детінізацію аграрного сектору економіки, забезпечення рівних конкурентних умов для ведення господарської діяльності та стабільне наповнення місцевих бюджетів. Запровадження цього механізму передбачає встановлення мінімального розміру податкових платежів, які зобов'язані сплачувати всі власники або користувачі сільськогосподарських земель, незалежно від фактично отриманого прибутку.

Для оцінки впливу запровадженого механізму у Таблиці 2 наведено результати розрахунку змін у розмірі мінімального податкового навантаження для реального діючого підприємства, що спеціалізується на виробництві сільськогосподарської продукції та працює на спрощеній системі оподаткування четвертої групи. Проведений аналіз дозволяє оцінити рівень зростання податкових витрат для підприємств цієї категорії та виявити потенційні напрями вдосконалення механізму МПЗ для підвищення його ефективності.

Впровадження мінімального податкового зобов'язання безпосередньо вплинуло на податкове навантаження сільськогосподарських виробників та, водночас, на розмір податкових надходжень до місцевих бюджетів. З одного боку, це створило додаткові фінансові зобов'язання для аграрних підприємств, які можуть нести підвищене податкове навантаження незалежно від рівня доходів. З іншого боку, місцеві громади отримали додатковий фінансовий ресурс, що сприяє їхньому соціально-економічному розвитку враховуючи інтереси обидних сторін.

Прогнозний розрахунок МПЗ за 2021-2023 роки для сільськогосподарського підприємства, що володіє земельним банком понад 4 тис. га земель сільськогосподарського призначення, свідчить про суттєві зміни у податковому навантаженні внаслідок змін нормативної бази.

Зокрема, за умови застосування коефіцієнта 0,04, відповідно до вимог 2022 року, підприємство мало б обов'язок сплачувати МПЗ до бюджету в обсязі 245,8 тис. грн. У 2022 році спостерігалось значне зростання цього показника – майже у два рази, до 513,5 тис. грн. Даний рік був критичним для сільськогосподарських товаровиробників, оскільки спостерігалось скорочення чисельності працівників, зменшення фонду оплати праці, зниження обсягів виплат за оренду земель сільськогосподарського призначення, проте відбулося збільшення нормативно-грошової оцінки земельних ділянок.

На 2023 рік передбачене застосування коефіцієнта 0,05, що, відповідно до прогнозних розрахунків, має призвести до зменшення розміру МПЗ до 287,3 тис. грн. Основним чинником такого зниження є зростання надходжень ПДФО із доходів, отриманих за договорами оренди, суборенди та емфітевзису земельних ділянок сільськогосподарського призначення.

Додатково слід враховувати, що підприємство є платником єдиного податку четвертої групи, ставка якого для ріллі становить 0,95 %, що еквівалентно

коефіцієнту 0,01. Рівень орендної плати за земельні ділянки (паї) визначений на рівні 11,2 % від нормативно-грошової оцінки, що є базою оподаткування для МПЗ. Враховуючи ставки податку на доходи фізичних осіб (18 %) та військового збору (1,5 %), розрахунковий коефіцієнт податкового навантаження становить 0,02 ($11,2 \% \times (18 \% + 1,5 \%) / 100$). У 2021 році рівень заробітної плати на підприємстві становив 8 998,1 грн, тоді як у 2023 році цей показник зріс до 12 933,9 грн, що значно перевищує встановлений Бюджетним кодексом України мінімальний розмір.

Таблиця 2

Прогнозний розрахунок мінімального податкового навантаження підприємства за 2021-2023 рр., тис грн.

Показники	Роки		
	2021	2022	2023
Прогнозний розрахунок МПЗ			
Нормативно грошова оцінка земельних ділянок	68 000,0	68 557,9	68 431,6
Коефіцієнт МПЗ 2022-2023 р.	0,04		
Коефіцієнт МПЗ з 01.01.2024 р.	0,05		
Розрахунково-загальна сума МПЗ при К = 0,04	2 720,0	2 742,3	2 737,3
Розрахунково-загальна сума МПЗ при К = 0,04	3 400,0	3 427,9	3 421,6
Податки, збори та платежі пов'язані з виробництвом та реалізацією, які зменшують МПЗ			
ПДФО з доходів фізичних осіб, які перебувають з платником податку у трудових або цивільно-правових відносинах	1 190,9	999,4	991,4
ПДФО з доходів за договорами оренди, суборенди, емфітевзису земельних ділянок сільськогосподарського призначення	1 116,4	1049,7	1267,1
ВЗ з доходів фізичних осіб, які перебувають з платником податку у трудових або цивільно-правових відносинах	99,1	85,3	82,6
ВЗ з доходів за договорами оренди, суборенди, емфітевзису земельних ділянок сільськогосподарського призначення	93,0	87,5	105,6
Єдиний податок четвертої групи	646,0	651,3	650,1
20 % орендної плати за земельні ділянки державної комунальної власності	8,8	41,3	37,5
Всього податків, зборів платежів, які зменшують МПЗ	3 154,2	2 914,5	3 134,3
Різниця між МПЗ та всього платежами, які зменшують МПЗ при К=0,04	-434,2	-172,	-397,0
Різниця між МПЗ та всього платежами, які зменшують МПЗ при К=0,05	245,8	513,5	287,3

Джерело: розроблено автором за джерелом: дані підприємства

Таким чином, розмір мінімального податкового навантаження на 1 га земель сільськогосподарського призначення безпосередньо залежить від нормативно-грошової оцінки земель, рівня мінімальної заробітної плати, кількості

найманих працівників та величини орендної плати за використання земельних ділянок.

Запровадження механізму розрахунку мінімального податкового навантаження для всіх сільськогосподарських виробників, які використовують землі сільськогосподарського призначення, має сприяти забезпеченню рівних умов оподаткування, виведенню частини аграрних підприємств із тіньового сектору економіки та підвищенню податкових надходжень до місцевих бюджетів сільських громад. Структура розподілу основних податкових надходжень між рівнями бюджетної системи згідно Бюджетного кодексу у 2023-2024 рр. представлено у таблиці 3.

Таблиця 3

Структура розподілу основних податкових надходжень між рівнями бюджетної системи згідно Бюджетного кодексу у 2023-2024 рр., %

Види податків	Рівень бюджету		
	Громада	Обласний	Державний
Податок на прибуток підприємств	-	10	90
Податок на доходи фізичних осіб	60	15	25
Військовий збір	-	-	100
Податок на додану вартість	-	-	100
Акцизний податок	13,44	-	86,56
Екологічний податок	25	55	20
Рентна плата	100	-	-
Мито	-	-	100
Податок на майно	100	-	-
Єдиний податок	100	-	-
Збір за місця для паркування транспортних засобів	100	-	-

Джерело: розроблено автором за джерелом [1]

У таблиці 3 представлено детальну структуру податкових надходжень до місцевих бюджетів за окремими категоріями платежів у досліджуваний період. Згідно з Податковим кодексом, суб’єкти господарювання в аграрному бізнесі продовжують користуватися спрощеною системою оподаткування. Одним із основних податків, що наповнює місцеві бюджети у сільській місцевості, є єдиний податок, а саме єдиний податок четвертої групи для виробників сільськогосподарської продукції (таблиця 4).

Запровадження механізму розрахунку мінімального податкового навантаження для всіх сільськогосподарських виробників, які використовують землі сільськогосподарського призначення, має сприяти забезпеченню рівних умов оподаткування, виведенню частини аграрних підприємств із тіньового сектору економіки та підвищенню податкових надходжень до місцевих бюджетів сільських громад.

Таблиця 4

**Динаміка податкових надходжень до місцевого бюджету
в розрізі окремих платежів за 2016-2024 рр., млрд грн**

Види податків та зборів	Роки									2024 до 2017 рр.
	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023	2024	%
Податок на доходи фізичних осіб та військовий збір	79,0	110,7	123,0	165,5	177,8	212,2	272,2	289,4	257,5	326,1
Єдиний податок	17,2	23,4	28,1	35,3	38,0	46,3	47,2	55,8	69,1	402,7
Податок на майно	25,0	29,1	28,8	38,0	37,4	43,2	36,8	43,8	50,2	201,0
Туристичний збір	0,06	0,07	0,09	0,2	0,1	0,2	0,2	0,2	0,3	505,7
Збір за місця для паркування транспортних засобів	0,07	0,08	0,09	0,1	0,1	0,1	0,1	0,2	0,2	263,1
Інші	24,5	20,6	50,5	26,9	27,2	39,1	36,2	40,6	63,7	260,0
Всього	145,8	183,9	230,5	266,0	280,6	341,2	392,7	430,0	441,1	302,6

Джерело: розроблено актором за джерелами [1]

Згідно з даними таблиці 4, податкові надходження до місцевого бюджету протягом аналізованого періоду зросли на 295,3 млрд грн (у три рази) і в 2021 році досягли 441,1 млрд грн. За статистичними показниками 2024 року, найбільшу частку в структурі місцевих податків становив податок на доходи фізичних осіб (62,5%). Порівняно з 2016 роком, його обсяг зріс на 178,6 млрд грн і склав 257,5 млрд грн. Єдиний податок посів третє місце за значущістю, збільшившись на 52 млрд грн (у чотири рази). Податок на майно складав 11,4% від загального обсягу місцевих податків, а його надходження зросли на 25,2 млрд грн (у два рази). На жаль, не має даних офіційної державної статистики щодо надходжень до бюджету донарахованих мінімальних податкових надходжень та чи розширено коло оподаткованих земельних ділянок.

Практичне впровадження мінімального податкового запровадження у перші роки його дії виявило низку викликів, пов'язаних із методикою обчислення, складністю адміністрування та необхідністю адаптації виробників сільськогосподарської продукції до нових податкових вимог. Водночас механізм мінімального податкового запровадження має потенціал до подальшого вдосконалення, що передбачає розробку прозоріших підходів до його розрахунку та спрощення адміністративних процедур.

На практиці механізм розрахунку мінімального податкового навантаження базується на нормативній грошовій оцінці земельної ділянки та визначає мінімальну суму податкових платежів, яку власник або користувач землі має сплатити, незалежно від результатів господарської діяльності. Формули розрахунку мінімального податкового навантаження враховують коефіцієнти, що змінюються залежно від року впровадження та категорії платників.

Перші роки застосування податкового механізму мінімального податкового навантаження показали, що його адміністрування потребує значного доопрацювання.

Попри позитивні наміри законодавців, механізм мінімального податкового навантаження виявив низку проблем у процесі його реалізації [9]:

1. Складність розрахунку та адміністрування. Визначення суми мінімального податкового навантаження залежить від великої кількості змінних, зокрема, від наявності чи відсутності нормативної грошової оцінки земельної ділянки. Не всі землевласники володіють необхідною інформацією для правильного розрахунку податкових зобов'язань. Податкові органи не завжди мають актуальні дані про власників і користувачів земельних ділянок, що ускладнює контроль за сплатою податків.

2. Зростання податкового навантаження на малих фермерів та одноосібників. Власники невеликих земельних ділянок, які не ведуть активної сільськогосподарської діяльності, стикаються з необхідністю сплати податку незалежно від отриманих доходів. Через значне збільшення фінансового навантаження дрібні фермерські господарства можуть стати неконкурентоспроможними.

3. Відсутність єдиного підходу до визначення платників. Податкові зобов'язання можуть виникати як у власника землі, так і у її користувача, що призводить до суперечностей між орендодавцями та орендарями. Не завжди зрозуміло, хто повинен сплачувати мінімальне податкове навантаження у разі тимчасового припинення використання земельних ділянок.

4. Відсутність чітких механізмів звільнення від мінімального податкового запровадження. Законодавство передбачає певні винятки для сплати МПЗ (наприклад, для земель у зоні бойових дій або тимчасово окупованих територіях), проте механізми реалізації цих норм залишаються недопрацьованими. Низка малих фермерів не мають змоги скористатися податковими пільгами через бюрократичні складнощі.

5. Можливість подвійного оподаткування. У деяких випадках суми, сплачені як земельний податок або інші податкові платежі, не враховуються при розрахунку мінімального податкового навантаження, що призводить до подвійного оподаткування та додаткового фінансового навантаження на підприємства.

З огляду на виявлені проблеми, необхідне вдосконалення механізму мінімального податкового запровадження, що передбачає:

1. Автоматизацію розрахунку та спрощення адміністрування через впровадження електронних сервісів для автоматичного розрахунку мінімального податкового запровадження на основі даних Державного земельного кадастру та реєстру податкових платежів. Введення онлайн-калькуляторів для самостійного розрахунку МПЗ власниками землі та платниками податків.

2. Диференціацію податкових ставок залежно від категорії платників, зокрема надання пільг малим фермерам та одноосібникам, які ведуть невелике виробництво, зменшення податкового навантаження на низькорентабельні

господарства. Введення гнучкої системи оподаткування, яка враховуватиме реальні доходи сільськогосподарських підприємств.

3. Удосконалення механізму взаємодії між власниками та користувачами землі через запровадження чітких правил визначення відповідального за сплату МПЗ у разі оренди, суборенди або емфітевзису. Удосконалення реєстрації договорів оренди землі для уникнення спірних ситуацій щодо розрахунку податкових зобов'язань.

4. Створення прозорого механізму звільнення від МПЗ для певних категорій земель. Надання пільг для земель, які тимчасово не використовуються через форс-мажорні обставини (військові дії, природні катастрофи тощо). Спрощення процедури підтвердження пільг для фермерів, які мають обмежені фінансові можливості.

5. Підвищення обізнаності платників податків через організацію навчальних заходів, роз'яснювальних кампаній та консультацій для власників земельних ділянок щодо особливостей сплати МПЗ. Розробка рекомендацій для аграрного бізнесу щодо оптимального управління податковими зобов'язаннями.

Таким чином, ефективність механізму мінімального податкового навантаження значною мірою залежить від його подальшої адаптації та вдосконалення, що має враховувати як потреби держави в наповненні бюджету, так і можливості сільськогосподарських виробників.

Висновки

У ході дослідження було проаналізовано теоретико-методологічні засади адміністрування мінімального податкового зобов'язання для виробників сільськогосподарської продукції, визначено його роль у податковій системі держави та здійснено оцінку практичних аспектів його впровадження.

Мінімальне податкове зобов'язання є важливим елементом сучасної регуляторної податкової політики, спрямованої на забезпечення стабільних надходжень до місцевих бюджетів та створення справедливих умов оподаткування в аграрному бізнесі. Запровадження мінімального податкового навантаження відображає прагнення держави до підвищення рівня податкового стимулювання, а також до зменшення рівня тіньової економіки в аграрному секторі.

Враховуючи стратегічне значення аграрного сектора для економіки України, запровадження мінімального податкового навантаження має слугувати інструментом забезпечення справедливого розподілу податкового навантаження між суб'єктами господарювання, сприяти зменшенню податкових ухилень та підвищенню ефективності функціонування податкової системи в аграрному секторі. Подальші дослідження у цій сфері можуть бути спрямовані на оцінку впливу мінімального податкового навантаження на фінансову стійкість сільськогосподарських підприємств, а також на розробку оптимальних механізмів його інтеграції у загальну систему оподаткування України.

Аналіз законодавчих норм і механізмів розрахунку мінімального податкового навантаження свідчить про його диференційований підхід до

різних категорій платників податків, включаючи юридичних осіб, фізичних осіб – підприємців та власників сільськогосподарських угідь. Застосування мінімального податкового навантаження враховує особливості оподаткування залежно від рівня частки сільськогосподарського виробництва у структурі доходів, а також дозволяє зменшувати податкове зобов'язання на суми вже сплачених податків і зборів.

Аналіз реального підприємства, що спеціалізується на виробництві сільськогосподарської продукції, дозволив оцінити економічні наслідки запровадження МПЗ. Виявлено, що розрахунковий рівень податкового навантаження суттєво зріс, особливо для підприємств із великим земельним банком, що спричинило необхідність адаптації їх фінансових стратегій до нових умов оподаткування.

Таким чином, мінімальне податкове зобов'язання є дієвим інструментом державної податкової політики, спрямованим на детінізацію аграрного сектору та збільшення податкових надходжень. Водночас його подальша ефективність залежить від гнучкості нормативно-правового регулювання, модернізації податкових механізмів та забезпечення балансу між фіскальними інтересами держави та економічними можливостями сільськогосподарських виробників. Подальші дослідження у цій сфері можуть бути спрямовані на аналіз впливу МПЗ на конкурентоспроможність аграрного бізнесу та його фінансову стабільність у довгостроковій перспективі.

Список використаних джерел:

1. Офіційний сайт Державної податкової служби. URL: <https://tax.gov.ua>
2. Податковий кодекс України : Закон України від 02 грудня 2010 № 2755-VI / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата доступу 06.03.2025).
3. Податкова система. Практикум / О. О. Яцух та ін. ; за заг. ред. С.В. Косторного. Мелітополь : Видавничий будинок ММД, 2021. 448 с
4. Яцух О.О. Фінансове забезпечення сільськогосподарських підприємств : монографія. Мелітополь : Видавничий будинок ММД, 2018. 467 с.
5. Фінанси підприємств. Навчальний посібник для самостійної роботи здобувачів вищої освіти / О.О. Яцух, та ін. Мелітополь : ТОВ «Колор Принт», 2021. 151 с.
6. Яцух О.О. Ключові вектори сучасної державної фінансової політики сталого розвитку аграрного сектора економіки. *Збірник наукових праць ТДАТУ (економічні науки)* 2021. Вип. 2(44). С. 222-232 URL: <http://feb.tsatu.edu.ua/publication/yatsuh-olena-oleksiyivna/> (дата доступу 06.03. 2025).
7. Земельний кодекс України : Закон України від 25.10.2001 р № 2768-III / Верховна рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2768-14> (дата доступу 06.03.2025).
8. Про фермерське господарство : Закону України від 19 червня 2003 № 973-IV / Верховна рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/973-15> (дата доступу 06.03. 2025).
9. Синчак В. Податкові системи України та США: еволюція підходів до побудови та реформування. *Університетські наукові записки*. 2025. № 1 (103). С. 31-44.

References:

1. Ofitsiyni sait Derzhavnoi podatkovoi sluzhby [Official website of the State Tax Service of Ukraine]. Available at: <https://tax.gov.ua> (accessed March 06, 2025)
2. Podatkovyi kodeks Ukrainy : Zakon Ukrainy vid 02 hrudnia 2010 № 2755-VI [Tax Code of Ukraine: Law of Ukraine dated December 2, 2010 No. 2755-VI]. Verkhovna Rada Ukrainy. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (accessed March 06, 2025)

3. Yatsukh O.O. (2021) Podatkova systema. Praktykum [Tax System. Practical Guide]. Melitopol: Kolor Print, 448 p. (in Ukrainian).
4. Yatsukh O.O. (2018) Finansove zabezpechennia silskohospodarskykh pidpriemstv: monohrafiia [Financial Support of Agricultural Enterprises: Monograph]. Melitopol: MMD Publishing House, 467 p. (in Ukrainian).
5. Yatsukh O.O., Zakharova N.Yu. (2021) Finansy pidpriemstv. Navchalnyi posibnyk dlia samostiinoi roboty zdobuvachiv vyshchoi osvity [Enterprise Finance. Textbook for independent study for higher education students]. Melitopol: Kolor Print, 151 p. (in Ukrainian).
6. Yatsukh O. O. (2021) Kliuchovi vektory suchasnoi derzhavnoi finansovoi polityky staloho rozvytku ahrarnoho sektora ekonomiky [Key Vectors of Modern State Financial Policy for Sustainable Development of the Agricultural Sector of the Economy]. *Zbirnyk naukovykh prats TDATU (ekonomichni nauky) – Collection of scientific papers of Tavria State Agrotechnological University (Economic Sciences)*, vol. 2(44), pp. 222-232. Available at: <http://feb.tsatu.edu.ua/publication/yatsuh-olena-oleksiyivna/> (accessed March 6, 2025).
7. Zemelnyi kodeks Ukrainy : Zakon Ukrainy vid 25.10.2001 r № 2768-III [Land Code of Ukraine: Law of Ukraine dated 25.10.2001 No. 2768-III]. Verkhovna rada Ukrainy. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2768-14> (accessed March 6, 2025).
8. Pro fermerske hospodarstvo : Zakonu Ukrainy vid 19 chervnia 2003 № 973-IV [On Farming: Law of Ukraine dated June 19, 2003 No. 973-IV]. Verkhovna rada Ukrainy. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/973-15> (accessed March 6, 2025).
9. Synchak V. (2025) Podatkovi systemy Ukrainy ta SShA: evoliutsiia pidkhodiv do pobudovy ta reformuvannia [Tax Systems of Ukraine and the USA: Evolution of Approaches to Construction and Reform]. *Universytetski naukovi zapysky – University Scientific Notes*, vol. 1(103), pp. 31-44.