

## ЗЕМЕЛЬНІ РЕСУРСИ В СИСТЕМІ ОПОДАТКУВАННЯ СУБ'ЄКТІВ АГРОБІЗНЕСУ

## LAND RESOURCES IN THE SYSTEM OF TAXATION OF AGRIBUSINESS SUBJECTS

У статті розглянуто специфіку оподаткування земельних ресурсів суб'єктів агробізнесу. Визначено основні податкові платежі, що справляються за землекористування суб'єктами агробізнесу. Встановлено, що оподаткування земельних ресурсів у сфері агробізнесу має свої особливості залежно від виду земельної ділянки та правових відносин землекористування, організаційно-правового статусу аграрних товаровиробників та системи їх оподаткування. Наведено динаміку податкових надходжень від використання земельних ресурсів та встановлено, що найбільшим джерелом податкових надходжень від землекористування є орендна плата за землі комунальної власності, сплачена аграрними компаніями – юридичними особами. Доведено, що діючий механізм розрахунку мінімального податкового зобов'язання збільшить податкове навантаження на суб'єктів малого агробізнесу. Наведено пропозиції з удосконалення оподаткування у сфері агробізнесу з урахуванням розміру землекористування та спеціалізації аграрного виробництва.

**Ключові слова:** агробізнес, земельні ресурси, земельний податок, єдиний податок, орендна плата, мінімальне податкове зобов'язання.

*Land resources in the agribusiness sector are the main element of production and resource potential, the use of which ensures obtaining economic benefits from agricultural production. The article examines the specifics of taxation of land resources in the field of agribusiness. The paper establishes that taxation of land resources in the agribusiness sector has its own peculiarities depending on the type of land plot and legal relations of land use, the organisational and legal status of agricultural producers and the system of their taxation. It identifies the main tax payments levied for land use by agribusinesses. The publication establishes that tax revenues to local budgets are represented by land tax, rent for communal land, single tax on agricultural producers applying the simplified taxation system, personal income tax (PIT) received from lease or sale of land plots, and a positive difference between the minimum tax liability and the amount of taxes paid by agribusiness entities that own agricultural land. The study shows the dynamics of tax revenues from the use of land resources and establishes that the largest source of tax revenues from land use is the rent for communal land paid by agricultural companies – legal entities. It systemises the main categories of agribusiness entities that have to calculate the minimum tax liability for the use of agricultural land. It is proved that the current mechanism for calculating the minimum tax liability will increase the tax burden on small agribusinesses. Basic proposals for improvement of taxation in the field of land use by agricultural producers are presented, which should be implemented with due regard for the organisational and legal status of agribusiness entities, the size of their land use and specialisation of agricultural production. Reforms in the field of agribusiness taxation should be aimed at stimulating the development of farms and medium-sized agricultural enterprises.*

**Key words:** agribusiness, land resources, land tax, single tax, rent, minimum tax liability.

УДК 336.226.212.2:631.11

DOI: <https://doi.org/10.32782/bses.86-18>

**Добрунік Т.П.**

к.е.н., доцент,  
доцент кафедри бухгалтерського обліку,  
аналізу та аудиту,  
Одеський національний економічний  
університет

**Dobrunik Tetiana**

Odesa National Economic University

**Постановка проблеми.** Україна володіє значним земельно-ресурсним потенціалом. Загальна земельна площа України становить 60,35 млн. га, з якої площа сільськогосподарських земель становить 41,5 млн. га, або 68,7% площі усієї території України, а площа ріллі – 32,5 млн. га, або 78,4% усіх угідь [1]. Земельні ділянки сільськогосподарського призначення виступають стратегічним ресурсом нашої держави. Використання даного ресурсу дозволяє забезпечувати виробництво стратегічно значимої аграрної продукції, яка виступає гарантом продовольчої безпеки як на національному, так і на міжнародному рівні. Використання земельних ділянок у сфері агробізнесу має свої особливості в контексті правової та податкової регламентації. Відтак, актуальним постає дослідження щодо визначення основних аспектів оподаткування земельних ресурсів в аграрному секторі економіки.

### Аналіз останніх досліджень та публікацій.

Теоретико-методичним аспектам специфіки оподаткування земельних ресурсів у сфері агробізнесу в умовах змін правового та податкового законодавства присвячено публікації багатьох науковців та фахівців-практиків. Так, Захарченко В.І. визначено основні проблеми агровиробництва в умовах запровадження ринкового обліку земель сільськогосподарського призначення та посилення податкового тиску у частині оподаткування землекористування в агробізнесі. У дослідженні Подолянчук О.А., Лепетан І.М. ґрунтовно розкрито сутність мінімального податкового зобов'язання для аграрних товаровиробників та представлено механізм розрахунку різниці, яку визначатимуть суб'єкти господарювання в частині сплати єдиного податку платниками 4 групи та фізичними особами-підприємцями. Мицишин І.Р. досліджував проблематику оподаткування землекористу-

вання та запропонував диференціацію земельного податку в залежності від умов аграрного виробництва та розміру землекористування. Синявська Л.В., Тофан І.М. визначено проблематику оподаткування в аграрній сфері та запропоновано механізм оподаткування для різних категорій виробників та різних видів сільськогосподарської діяльності. Зазначені автори зробили вагомий внесок у вирішення питань, пов'язаних з проблематикою оподаткування в аграрному секторі економіки. Проте, в контексті постійних змін податкового законодавства та мінливого політико-економічного середовища в Україні, податкове забезпечення наявності та використання земельних ресурсів у сфері агробізнесу потребує подальшого дослідження у контексті забезпечення ефективного розвитку суб'єктів агробізнесу

**Постановка завдання.** Метою дослідження є узагальнення основних аспектів оподаткування земельних ресурсів у сфері агробізнесу з урахуванням специфіки податкового забезпечення діяльності аграрних товаровиробників.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Аграрний сектор України має стратегічне значення у формуванні національної та світової продовольчої безпеки. Особливість ведення аграрного виробництва передбачає використання таких специфічних елементів виробничо-ресурсного потенціалу як земельні ресурси та біологічні активи. 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.

Оподаткування землекористування в аграрному секторі економіки має деякі відмінності і залежить від:

- 1) організаційно-правового статусу сільськогосподарського виробника;
- 2) правових відносин землекористування;
- 3) виду земельних ділянок;
- 4) обраної системи оподаткування суб'єктами агробізнесу.

В аграрному секторі економіки, як і будь-якій іншій сфері національної економіки, суб'єктами господарювання можуть бути як юридичні особи, так і фізичні особи. В залежності від отриманого доходу та кількості працюючих вони можуть бути віднесені до суб'єктів малого підприємництва, у тому числі до суб'єктів мікропідприємництва, середнього або великого підприємництва.

У галузі сільського, лісового та рибного господарства за даними державної служби статистики у 2022 році функціонувало 53281 суб'єктів підприємництва, з яких суб'єкти 51555 – це суб'єкти малого підприємництва (96,7% загальної кількості), серед яких 31122 підприємств та

20336 фізичних осіб-підприємців Отже, у сфері сільського господарства превають суб'єкти малого підприємництва, з яких більшість належить до мікропідприємств, таких налічується 46622, в т.ч. 26338 мікропідприємств та 20284 фізичних осіб-підприємців [1]. Також домінують у сфері агробізнесу юридичні особи – сільськогосподарські підприємства різних організаційно-правових форм (агрохолдингові компанії, фермерські господарства, сільськогосподарські кооперативи, акціонерні товариства, сільськогосподарські товариства з обмеженою відповідальністю, сільськогосподарські приватні підприємства)

Особливою формою господарювання в аграрному секторі економіки виступають фермерські господарства, які незважаючи на політико-економічну нестабільність у країні, мають стійку тенденцію до зростання. Питома вага яких у структурі суб'єктів господарювання в аграрному підприємстві складає 67%. Фермерські господарства можуть функціонувати як у статусі юридичної особи так і бути фізичними особами-підприємцями [2]. Також у сфері агробізнесу впроваджують свою діяльність такі суб'єкти як особисті селянські господарства, які можуть бути зареєстровані як фізичні особи-підприємці (ФОП).

За визначенням провідних науковців та фахівців практиків, великий агробізнес контролює 53,9% (або 18 млн га) орних земель і забезпечує 54,5% валового внутрішнього сільськогосподарського виробництва України, головним чином спеціалізуючись на виробництві зернових та олійних культур на експорт. Приблизно 40% цих компаній інкорпоровані в агрохолдинги, які є найбільшими землекористувачами в Україні. Топ-10 найбільших агрохолдингів контролюють 2,6 млн га сільськогосподарських угідь, що становить 8% усіх орних земель України. Іншу частку, 46,1% сільськогосподарської продукції, забезпечують різноманітні малі і середні сімейні фермерські господарства і особисті селянські господарства, які обробляють 45,5% землі, вирощуючи картоплю, овочі, фрукти, зерно та виробляючи молочну та м'ясну продукцію для особистого споживання та продажу на внутрішніх ринках [3].

Наявні земельні ділянки можуть належати сільськогосподарським товаровиробникам на правах власності та користування. В агробізнесі користування земельними ділянками може бути у вигляді постійного користування земельними ділянками, які перебувають у державній та комунальній власності або земельні ділянки можуть використовуватися на правах оренди у юридичних та фізичних осіб. Також стає розповсюдженим користування земельною ділянкою за правом емфітевзису. В аграрному секторі економіки реалізуються майже усі права на земельні ділянки, кожне з яких має свою правову регламентацію

та особливості оподаткування. Для фермерських господарств існує своя процедура для отримання (придбання) у власність або в оренду земельної ділянки державної або комунальної власності з метою ведення фермерського господарства.

Оподаткування земельних ресурсів залежить від права власності на земельні ділянки. Станом на 2020 рік у приватній власності перебувало 31 млн га або 75% сільськогосподарських угідь України та нараховувалося біля 6,9 млн приватних землевласників. Однак, за даними Державного земельного кадастру, землевласники обробляють лише 29% землі, тоді як більшість сільськогосподарських угідь використовується за договорами оренди. Станом на 2020 рік 117 найбільших компаній контролювали 16% (або 6,45 млн га) усіх сільськогосподарських земель, переважно за договорами оренди [4].

Більшість земель, придатних для ведення сільськогосподарства, перебувають у користуванні домогосподарств та приватних ферм, далі за обсягами оброблюваної землі – приватні агрокомпанії та великі агрохолдинги.

За даними KSE, приблизно 16 млн гектарів землі перебувають у власності домогосподарств та приватних ферм, які офіційно не зареєстровані. Кожне з таких господарств в середньому має 2–3 гектари ріллі. Загалом вони виробляють 44% всієї аграрної продукції. На другому місці за обсягом землі – незалежні приватні агрокомпанії, які обробляють 9,5 млн га ріллі. Середній розмір ділянки, яку обробляє одна така компанія – 1500 га. При цьому ці учасники ринку виробляють близько чверті всієї агропродукції. Далі йдуть великі агрохолдинги, які сукупно обробляють в Україні 6 млн га с/г земель. Розмір їхніх угідь становить від 30 до 700 тисяч гектарів. Вітчизняні агрохолдинги також виробляють близько чверті продовольства в Україні. На останньому місці за кількістю землі у власності – дрібні фермери, які сукупно володіють 4,4 млн га земель. Середній розмір угідь в користуванні одного фермера – близько 105 гектарів. Загалом дрібні фермерські господарства виробляють близько 7% агропродукції [5].

Також в системі оподаткування земельних ресурсів має значення, який саме вид земельної ділянки знаходиться у власності або користуванні аграрних товаровиробників. В основному аграрії мають у власності або використанні землі сільськогосподарського призначення – це землі, призначені для того, щоб виробляти сільськогосподарську продукцію та здійснювати сільськогосподарську науково-дослідну і освітню діяльність, а також на цих територіях розміщується відповідна виробнича інфраструктура. Землі сільськогосподарського призначення розподіляються відповідно до Земельного кодексу на сільськогос-

подарські угіддя та несільськогосподарські угіддя. Сільськогосподарські угіддя представлені такими видами як рілля, багаторічні насадження, сіножаті, пасовища та перелogi. Несільськогосподарські угіддя представлені в основному землями під господарськими будівлями, під інфраструктурою оптових ринків сільськогосподарської продукції [6].

Оподаткування земельних ділянок у сфері агробізнесу залежить від того, яку саме систему оподаткування застосовують сільськогосподарські товаровиробники під час впровадження своєї діяльності. Відповідно до Податкового кодексу України аграрні товаровиробники можуть перебувати на загальній системі оподаткування зі сплатою податку на прибуток або на спрощеній системі оподаткування зі сплатою єдиного податку [7]. Поряд із цим, ключовими податками для аграріїв виступають податок на додану вартість та податок на доходи фізичних осіб. Якщо аграрні виробники є платниками податку на прибуток, то наявні земельні ділянки виступають об'єктом оподаткування земельним податком. На спрощеній системі оподаткування земельні ресурси можуть бути об'єктом оподаткування як земельним податком, так і єдиним податком, що залежить від виду земельної ділянки та групи перебування на спрощеній системі оподаткування, а також використання земельної ділянки у процесі виробництва сільськогосподарської продукції. Також сплачується орендна плата за користування землями державної та комунальної власності.

Для аграрних товаровиробників спрощеною системою оподаткування передбачена окрема 4 група зі сплатою єдиного податку. Об'єктом оподаткування є площа власних або отриманих у користування, зокрема, у постійне, на умовах оренди, емфітевзису сільськогосподарських угідь та земель водного фонду. Базою оподаткування для сільськогосподарських угідь – нормативна грошова оцінка (далі НГО) 1 га з урахуванням коефіцієнта індексації, для земель водного фонду – НГО ріллі по області з урахуванням коефіцієнта індексації. Суб'єкти агробізнесу обирають спрощену систему оподаткування зі сплатою єдиного податку 4 групи, якщо їх діяльність відповідає встановленим критеріям. Для юридичних осіб обов'язковою умовою є дотримання частки сільськогосподарського товаровиробництва більш, ніж 75% від отриманого доходу підприємницької діяльності. Фізичні особи-підприємці (ФОП) мають впроваджувати діяльність виключно у межах фермерського господарства, не використовувати працю найманих осіб, здійснювати виробництвом виключно сільськогосподарської продукції, мати землі у користування – не менше 0,5 га, але не більше 20 га. Ставки єдиного податку 4 групи диференційовані з урахуванням виду сільськогосподарських угідь та земель водного фонду:

для ріллі, сіножатей, пасовищ – 0,95%; для багаторічних насаджень – 0,57%; для земель водного фонду – 2,43%; для с.-г. угідь, що перебувають в умовах закритого ґрунту – 6,33% від НГО землі [7].

Отже, суб'єкти агробізнесу, які є платниками єдиного податку 4 групи, обчислюють свої податкові зобов'язання за землекористування виходячи з нормативної оцінки окремого виду земельних ресурсів за фіксованими ставками, встановленими до нормативного грошової оцінки окремого виду сільськогосподарських угідь – ріллі, багаторічних насаджень, перелогів та пасовищ, а також земель водного фонду. Ці ставки є фіксованими незалежно від рішення місцевих органів самоврядування та місця розташування земельної ділянки, відрізняється лише НГО окремої ділянки. Ставки єдиного податку є фіксованими незалежно й від організаційно-правової форми господарювання в агробізнесі.

Слід зазначити, що сільськогосподарські товаровиробники, враховуючи обмеження, які притаманні умовам перебування, можуть бути також платниками єдиного податку 2 та 3 групи спрощеної системи оподаткування. Перебування у статусі платника єдиного податку цих груп передбачає обмеження за обсягами отриманого доходу, видами діяльності, способами розрахунків з контрагентами. Для 2 групи ССО встановлена фіксована ставка у відсотковому відношенні до мінімальної заробітної плати. Для платників 3 групи ССО об'єктом оподаткування єдиним податком є отриманий дохід за результатами підприємницької діяльності із застосуванням ставки 5% та 3% до отриманого доходу. Щодо оподаткування земельних ділянок, які знаходяться у володінні (користуванні) платників 2-3 групи спрощеної системи оподаткування, то відповідно до ПКУ вони звільнені від сплати земельного податку за земельні ділянки, що використовуються ними для провадження господарської діяльності. При цьому для таких платників вид земельної ділянки не має значення – головне, щоб вона використовувалася в їхній господарській діяльності, а не була, наприклад, передана в оренду (за передані в оренду землі вони мають сплачувати земельний податок). Від сплати земельного податку звільняються на період дії єдиного податку четвертої групи власники земельних ділянок, земельних часток (паїв) та землекористувачі за умови передачі таких ділянок, часток паїв в оренду платнику ЄП 4 групи (п. 281.3 ПКУ) [7].

Як альтернативність спрощеної системи оподаткування, суб'єкти агробізнесу можуть бути перебувати на загальній системі оподаткування зі сплатою усіх передбачених податків та зборів відповідно до ПКУ. Якщо суб'єкти агробізнесу обирають загальну систему оподаткування, то в частині

володіння та/або використання земельних ділянок мають справляти плату за землю у вигляді земельного податку та орендної плати за землі державної та комунальної власності виходячи з нормативного грошової оцінки (НГО) земельної ділянки. Ставки залежать від виду та розташування земельних ділянок. Розмір податку не може перевищувати 3% від НГО, але: для земель загального користування – не більше 1% від НГО; для сільськогосподарських угідь – не менше 0,3% та не більше 1% від їхньої НГО; для лісових земель – не більше 0,1% від НГО. Орендна плата за землю не може бути меншою, ніж розмір земельного податку за відповідний вид ділянки. Існує верхня межа максимального розміру цієї плати – 12% НГО земельної ділянки [7]. Ставки земельного податку варіюються в залежності від розташування ділянки та проведеної нормативної грошової оцінки. Органи місцевого самоврядування затверджують ставки земельного податку на рівні максимальної величини або нижче за таку величину. Ставки земельного податку є різними в залежності від виду землі сільськогосподарського призначення, місця розташування земельної ділянки та статусу землекористувачів (юридичних та фізичних осіб). Отже, враховуючи диференціацію ставок земельного податку податкове зобов'язання зі сплати земельного податку буде різним для аграрних товаровиробників юридичних та фізичних осіб, які мають у користуванні або володінні сільськогосподарські земельні ділянки відповідного цільового призначення та місця розташування цих ділянок.

Отже, суб'єкти агробізнесу мають право обрати для себе спрощену або загальну систему оподаткування. В залежності від статусу (юридична чи фізична особа-підприємець), в залежності від обраної системи оподаткування суб'єкти агробізнесу будуть сплачувати такі ключові податки – податок на прибуток, єдиний податок (2-3 групи), єдиний податок 4 групи, земельний податок, орендну плату за землі комунальної власності. Податкові платежі від землекористування відносяться до місцевого оподаткування та займають вагомую частину у загальній сумі місцевих податків та зборів (табл. 1).

Орендні платежі за комунальні землі є найбільшим джерелом податкових надходжень від землекористування. При цьому, найбільшими платниками орендної плати є юридичні особи, тобто аграрні компанії. Як зазначається в аналітичному огляді, підготовленому Київською школою економіки (KSE Агроцентр), аграрні компанії сплатили близько 87% оренди за комунальні землі. У регіональному розрізі найбільші суми бюджетних доходів, пов'язаних із сільськогосподарськими землями, за 2023 рік отримали громади Дніпропетровської (7,4 млрд грн), Одеської (4,1 млрд грн), Полтавської (2,2 млрд грн), Київської (2,2 млрд грн) та Харківської (2,1 млрд грн)

**Динаміка податкових надходжень від використання земельних ресурсів до місцевих бюджетів**

| Показники  | 2019 р. | 2020 р. | 2021 р. | 2022 р. | 2023 р.  |
|--|---------|---------|---------|---------|----------|
| місцеві податки і збори, млн. грн                                  | 73575,3 | 75686,2 | 89896,6 | 84305,1 | 100008,7 |
| Плата за землю, млн. грн.  | 32835,6 | 31471,5 | 35263,3 | 29568,3 | 34528,4  |
| частка плати за землю у місцевих податках, %                       | 44,6    | 41,6    | 39,2    | 35,1    | 34,5     |
| земельний податок з юридичних осіб, млн. грн.                      | 11488,7 | 10828,8 | 11815,5 | 9693,9  | 9926,3   |
| земельний податок з фізичних осіб, млн. грн.                       | 1860,9  | 1984,7  | 2028,1  | 1432,4  | 2160,4   |
| орендна плата з юридичних осіб, млн. грн.                          | 17193,5 | 16369,4 | 18887,7 | 16612,2 | 19 809,0 |
| орендна плата з фізичних осіб, млн. грн.                           | 2292,5  | 2288,6  | 2532,0  | 1829,8  | 2632,7   |
| єдиний податок з сільськогосподарських товаровиробників, млн. грн. | 5273,1  | 5338,1  | 5293,8  | 4493,6  | 5861,7   |
| Частка ЄП з с.-г. виробників у місцевих податках, %                | 7,2     | 7,0     | 5,9     | 5,3     | 5,8      |

*Джерело: складено за даними [8]*

областей. Найбільші бюджетні надходження у розрахунку на гектар с/г земель також мають громади Дніпропетровської області – 2951 грн податків з гектара. Цей результат значно перевищує загальнонаціональний показник на рівні 559 грн/га. Інші області, громади яких отримують найбільше у відносному вимірі, – це Одеська (1578 грн/га), Івано-Франківська (1537 грн/га), Львівська (1533 грн/га), Чернівецька (1291 грн/га), та Закарпатська області (1266 грн/га) [9, с. 12]

Варіативність застосовуваних систем оподаткування у сфері агробізнесу, а відтак й справляння податкових зобов'язань із залучених у сільськогосподарське товаровиробництво земельних ресурсів спричинило кардинальні зміни в оподаткуванні. Новим викликом для суб'єктів агробізнесу стало введення мінімального податкового зобов'язання (далі – МПЗ), яке мають обчислювати ті платники податків, у яких у власності та/або користуванні (оренді, суборенді, емфітевзисі, постійному користуванні) є земельні ділянки, віднесені до сільськогосподарських угідь.

Враховуючи той факт, що землі сільськогосподарського призначення можуть бути у власності або користуванні сільськогосподарських товаровиробників – платників податків, що знаходяться на різних системах оподаткування, порядок визначення різниці між розрахованим МПЗ та сумою сплачених податків має свої особливості та залежить від системи оподаткування суб'єктів агробізнесу. На зменшення мінімального податкового зобов'язання, враховуючи застосування загальної чи спрощеної системи оподаткування, будуть включені наступні податки, які сплачені за податковий період: податок на прибуток, єдиний податок, ПДФО та ВЗ з доходів найманих працівників, ПДФО та ВЗ з підприємницьких доходів (для ФОП на загальній системі оподаткування), ПДФО з доходів за договорами оренди, суборенди, емфітевзису земельних ділянок сільгосппризначення, 20% витрат на сплату орендної плати за

сільгоспугіддя, орендодавцями яких є юрособи та/або які перебувають у державній чи комунальній власності [7]. Враховуючи зазначені критерії, сільськогосподарські товаровиробники за умови застосування різних систем оподаткування мають визначати різницю між МПЗ та сумою сплачених податків з урахуванням частки сільськогосподарського товаровиробництва.

Розуміючи механізм визначення МПЗ, можна констатувати, що додатковий податковий тягар будуть мати дрібні аграрні виробники, в основному фермерські господарства. Великі аграрні компанії, які володіють значним земельним банком та виробничо-ресурсним потенціалом і отримують високі результати діяльності, не понесуть додаткові витрати, адже вони й так сплачують більші суми податків, зборів. Як приклад інформацію щодо сплачених податків великими агрохолдинговими компаніями (рис. 1).

Враховуючи зазначені суми сплачених податків, навіть якщо вони містять складові, що не входять у зменшення мінімального податкового зобов'язання (ПДВ, ЄСВ та ін.), великі агрохолдингові компанії не будуть мати позитивної різниці між обчисленим МПЗ та сумою сплачених податків. Так, наприклад при користуванні сільськогосподарськими землями у розмірі навіть 300 тис. га при середній нормативній грошовій оцінці 28924 грн/га сума мінімального податкового зобов'язання буде приблизно 435 млн.грн.

Податковий тягар стане відчутним саме для дрібних землекористувачів. Так, Подолянчук О.А. та Лепетан І.М. доведено збільшення фіскального навантаження на дрібний агробізнес і фермерів та зазначено, що нововведення в частині оподаткування земель сільськогосподарського призначення можуть призвести до нових схем і маніпуляцій в частині нарахування, виплати та оподаткування орендної плати. Насамперед, на державному рівні необхідно шукати причини існування «тіньового агровиробництва», а не сприяти знищенню укра-

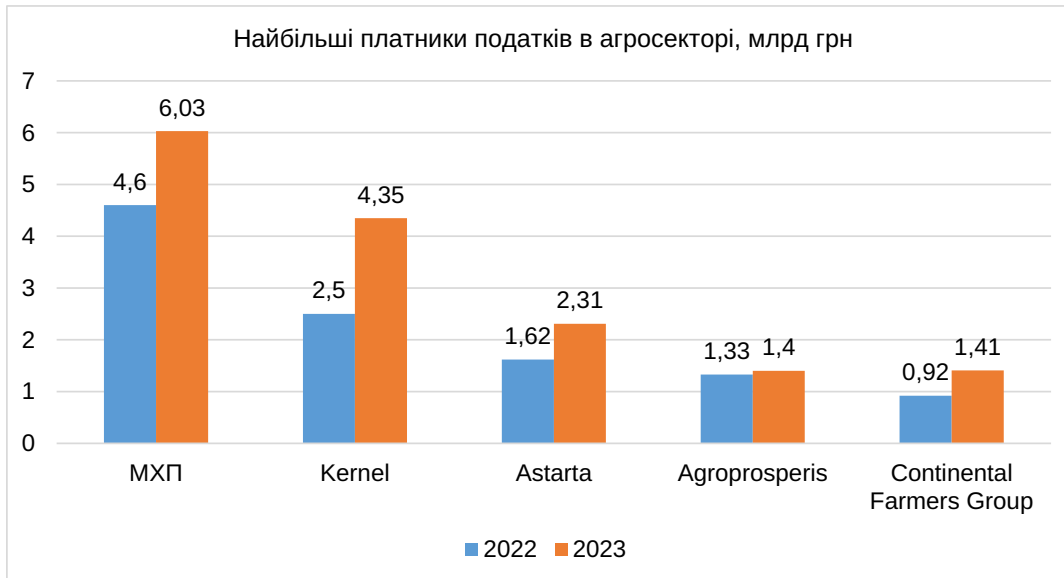


Рис. 1. Податкові надходження від агрохолдингових компаній

Джерело: складено за даними [10]

їнського селянина як агровиробника [11, с. 43]. На думку Захарченко О.І., запровадження мінімального податкового зобов'язання призведе до фактичного підвищення податкового навантаження приблизно на 1,5% НГО для тих агровиробників, які й так платять податки. Але якщо агрохолдинги без особливих проблем можуть платити 31 га землі по 3–5 тис. грн земельного податку, то для власників паїв та ОСГ цей податок може стати надто обтяжливим [12, с. 124].

Реформування оподаткування у сфері агробізнесу має враховувати особливості здійснення сільськогосподарської діяльності, технологічні процеси біологічних трансформацій, дохідність як галузей сільського господарства, так і окремих аграрних товаровиробників. Але, насамперед, необхідно враховувати розмір землекористування суб'єктів агробізнесу. 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. Відтак, податкові реформації щодо вдосконалення оподаткування суб'єктів агробізнесу, повинні бути спрямовані на такі об'єкти, як земельні ресурси та додана вартість.

В умовах сьогодення невеликі фермерські господарства і великі аграрні корпорації можуть скористатися спрощеною системою оподаткування для аграріїв, якщо відповідають встановленим критеріям. Проте, як у європейських країнах система оподаткування сільського господарства диференціюється залежно від масштабів виробництва та організаційних форм підприємницької діяльності. З цієї точки зору науковцями запропо-

новано реформації в системі оподаткування агробізнесу, а саме для дрібних виробників – пропи-сати в законодавстві простий єдиний земельний податок. Для фермерських господарств і середніх сільськогосподарських підприємств потрібно повернути фіксований сільськогосподарський податок на основі нормативної грошової оцінки землі. Третю категорію – агрохолдинги – доцільно перевести на загальну систему оподаткування [13, с. 80]. Крім того, податковий компонент регулювання економічного обігу земель має застосовуватись як мотиваційний фактор раціонального, ефективного землекористування, розширення виробництва та сприяння залучення інвестицій у сільське господарство [14].

Отже, наявність та використання земельних ресурсів в аграрному секторі економіки підтримує фінансову стійкість територіальних громад та забезпечує податкові надходження до місцевих бюджетів:

- земельного податку;
- орендної плати за землі комунальної власності;
- єдиного податку четвертої групи спрощеної системи оподаткування, який сплачується лише суб'єктами агробізнесу;
- податку на доходи фізичних осіб (ПДФО), отриманого від оренди чи продажу земельних ділянок;
- позитивної різниці між визначеним мінімальним податковим зобов'язанням та сумою сплачених податків платниками податків, які мають у своєму розпорядженні сільськогосподарські угіддя.

Саме на цих складових має бути зосереджено реформування системи оподаткування та податкове стимулювання суб'єктів агробізнесу. Прийнята урядом Національна стратегія доходів до

2030 року визначає основні реформації спрощеної системи оподаткування взагалі та, зокрема й у частині оподаткування аграріїв. Так, даним документом передбачено розширення бази оподаткування для фермерів (ФОП) в режимі четвертої групи на основі масової оцінки земельної ділянки. Для виробників сільськогосподарської продукції (юридичних осіб) – поступовий перехід на загальну систему оподаткування [15]. Що стосується запроваджених реформації в системі спрощеного оподаткування для представників агробізнесу, то така ініціатива може призвести до втрати податкових надходжень саме від українських фермерів, які є найпоширенішою формою господарювання. Причому, особливості створення фермерських господарств передбачають їх функціонування як у статусі фізичної особи, так і обрання статусу юридичної особи. Доцільним у сфері землекористування аграрних товаровиробників впровадити зміни з урахуванням організаційно-правового статусу сільськогосподарських товаровиробників, розмірів їх землекористування та спеціалізації аграрного виробництва.

#### Висновки з проведеного дослідження.

Таким чином, агробізнес має свої організаційно-правові та економічні особливості, насамперед, наявність різних за розміром землекористування організаційно-правових форм господарювання та використання такого особливого елемента ресурсного потенціалу як земельні ресурси, більшість яких відноситься до сільськогосподарських угідь. Дослідження підтверджують, що оподаткування земельних ресурсів у сфері агробізнесу має свої особливості та враховує специфіку функціонування різних форм господарювання в аграрному секторі економіки, альтернативність вибору системи оподаткування суб'єктами агробізнесу, специфіку землекористування окремими видами земель сільськогосподарського призначення. Основні податкові надходження від землекористування мають вагомий вплив на поповнення місцевих бюджетів та представлені земельним податком, орендною платою та єдиним податком 4 групи ССО. Новацією в оподаткуванні суб'єктів агробізнесу, які мають у своєму розпорядженні сільськогосподарські угіддя, стало обчислення мінімального податкового зобов'язання, що позначилося на зростанні податкового навантаження суб'єктів малого агробізнесу. Тому реформації у сфері оподаткування агробізнесу мають бути спрямовані на стимулювання розвитку фермерських господарств і середніх аграрних підприємств.

#### БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Державна служба статистики України: офіційний вебсайт. URL: <https://ukrstat.gov.ua/> (дата звернення: 02.04.2024).

2. Фермерство URL: <https://minagro.gov.ua/napryamki/fermerstvo-i-kooperaciya/fermerstvo-ta-kooperaciya> (дата звернення: 02.04.2024)

3. Мамонова Н., Бородіна О., Кунс Б. Українське сільське господарство у воєнний час: стійкість, реформи та ринки. URL: <https://www.tni.org/en/article/ukrainian-agriculture-in-wartime?translation=uk> (дата звернення: 02.04.2024)

4. Матвеев М. Сільське господарство та ринок сільськогосподарських земель України: вплив війни. URL: <https://voxukraine.org/silske-gospodarstvo-ta-rynok-silskogospodarskyh-zemel-ukrayiny-vplyv-vijny> (дата звернення: 02.04.2024)

5. Дрібним фермерам бракує землі: економіст розкрив, кому належать угіддя України. URL: <https://www.unian.ua/economics/agro/> (дата звернення: 02.04.2024).

6. Земельний кодекс України від 25.01.2001 р. № 2768-III. Відомості Верховної Ради України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2768-14#Text> (дата звернення: 02.04.2024).

7. 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: 02.04.2022).

8. Державний веб-портал бюджету для громадян: офіційний вебсайт. URL: <https://openbudget.gov.ua/national-budget/incomes> (дата звернення: 02.04.2024).

9. Земельний ринок в Україні. Аналітичний огляд січень 2024. URL: <https://kse.ua/wp-content/uploads/2024/02/Analitichnii---oglyad-rinku-zemel-v-Ukrai--ni-za-sichen-2024-roku.pdf> (дата звернення: 02.04.2024).

10. Драйвери української економіки. Агрокомпанії, що сплатили найбільше податків у 2023 році. URL: <https://forbes.ua/company/drayveri-ukrainskoi-ekonomiki-agrokompanii-shcho-splatili-naybilshe-podatkov-u-2023-mu-26012024-18776> (дата звернення: 02.04.2024).

11. Подоляничук О.А., Лепетан І.М. Облік та оподаткування земельних ділянок сільськогосподарського призначення. *Агросвіт*. 2022. № 2. С. 37–44.

12. Захарченко В.І. Актуальні проблеми агропромисловості в умовах запровадження ринкового обігу земель сільськогосподарського призначення. *Подільський вісник: сільське господарство, техніка, економіка. Економічні науки*. 2021. Випуск 34. С. 118–128.

13. Синявська Л.В., Тофан І.М. Проблемні аспекти оподаткування сільськогосподарських товаровиробників. *Економічний вісник*. 2020. № 3 С. 74–83. URL: [https://ev.nmu.org.ua/index.php/en/archive?arh\\_article=1274](https://ev.nmu.org.ua/index.php/en/archive?arh_article=1274)

14. Мицишин І.Р. Проблеми оподаткування землекористування в Україні. *Ефективна економіка*. 2019. № 12. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=7496> (дата звернення: 04.04. 2024).

15. Національна стратегія доходів до 2030 року. Міністерство фінансів України. URL: <https://www.mof.gov.ua/> (дата звернення: 04.04. 2024).

#### REFERENCES:

1. Derzhavna sluzhba statystyky Ukrainy: ofitsiinyi vebсайт. [State Statistics Service of Ukraine: official

website]. Available at: <https://ukrstat.gov.ua/> (accessed April 02, 2024).

2. Fermerstvo. [Farming]. Available at: <https://minagro.gov.ua/napryamki/fermerstvo-i-kooperaciya/fermerstvo-ta-kooperaciya> (accessed April 02, 2024).

3. Mamonova N., Borodina O., Kuns B. Ukrain-ske silske hospodarstvo u voiennyi chas: stiikist, reformy ta rynky [Ukrainian Agriculture in Wartime: Sustainability, Reforms, and Markets]. Available at: <https://www.tni.org/en/article/ukrainian-agriculture-in-wartime?translation=uk> (accessed April 02, 2024).

4. Matvieiev M. Silske hospodarstvo ta rynek silskohospodarskykh zemel Ukrainy: vplyv viiny [Agriculture and the agricultural land market of Ukraine: the impact of the war]. Available at: <https://voxukraine.org/silske-gospodarstvo-ta-rynek-silskogospodarskykh-zemel-ukrayiny-vplyv-viiny> (accessed April 02, 2024).

5. Dribnym fermeram brakuie zemli: ekonomist rozkryv, komu nalezhat uhiddia [Small farmers lack land: the economist revealed who owns Ukraine's lands]. Available at: <https://www.unian.ua/economics/agro/> (accessed April 02, 2024).

6. Zemelnyi kodeks Ukrainy vid 25.01.2001 r. № 2768-III. Vidomosti Verkhovnoi Rady Ukrainy [Land Code of Ukraine dated January 25, 2001 No. 2768-III. Information of the Verkhovna Rada of Ukraine]. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2768-14#Text> (accessed April 02, 2024).

7. Podatkovi kodeks Ukrainy vid 23.12.2010 № 2856-VI. Vidomosti Verkhovnoi Rady Ukrainy [Tax Code of Ukraine dated 23.12.2010 No. 2856-VI. Information of the Verkhovna Rada of Ukraine]. Available at: <http://zakon0.rada.gov.ua>. (accessed April 02, 2024).

8. Derzhavnyi veb-portal biudzhetu dlia hromadian: ofitsiinyi sait [State budget web portal for citizens: official website]. Available at: <https://openbudget.gov.ua/national-budget/incomes> (accessed April 02, 2024).

9. Zemelnyi rynek v Ukraini. Analitychnyi ohliad sichen 2024 [Land market in Ukraine. Analytical Review

January 2024]. Available at: <https://kse.ua/wp-content/uploads/2024/02/Analitichnii---oglyad-rinku-zemel-v-Ukraini-za-sichen-2024-roku.pdf> (accessed April 02, 2024).

10. Draivery ukrainskoi ekonmoiky. Ahrokompanii, shcho splatyly naibilshe podatkov u 2023 rotsi [Drivers of the Ukrainian economy. Agricultural companies that paid the most taxes in 2023]. Available at: <https://forbes.ua/company/drayveri-ukrainskoi-ekonomiki-agrokompanii-shcho-splatili-naybilshe-podatkov-u-2023-mu-26012024-18776> (accessed April 02, 2024).

11. Podolianchuk O. A., Lepetan I. M. (2022). Oblik ta opodatkovannia zemelnykh dilianok silskohospodarskoho pryznachennia [Accounting and taxation of agricultural land]. *Agrosvit*, vol. 2, pp. 37–44.

12. Zakharchenko V.I. (2021). Aktualni problemy ahrovyrobnytstva v umovakh zaprovadzhennia rynkovoho obihu zemel silskohospolarskoho pryznachennia [Actual problems of agricultural production in the conditions of introduction of market circulation of agricultural lands]. *Podilskyi visnyk: silske hospodarstvo, tekhnika, ekonomika. Ekonomichni nauky. Podilsky Visnyk: agriculture, technology, economy. Economic sciences*, vol. 34, pp. 118–128.

13. Syniavska L.V., Tofan I.M. (2020) Problemni aspekty opodatkovannia silskohospodarskykh tovarovyrobnykiv [Problematic aspects of taxation of agricultural producers]. *Ekonomichnyi visnyk – Economics Bulletin*, vol. 3, pp. 74–83.

14. Myshchysyn I.R. (2019). Problemy opodatkovannia zemlekorystuvannia v Ukraini [Problems of land taxation in Ukraine]. *Efektivna ekonomika – Efficient economy*, vol. 12. Available at: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=7496> (accessed April 02, 2024).

15. Natsionalna stratehiia dokhodiv do 2030 roku (2023). [National Revenue Strategy until 2030]. Ministerstvo finansiv Ukrainy. Available at: [https://www.mof.gov.ua/storage/files/National%20Revenue%20Strategy\\_2030\\_.pdf](https://www.mof.gov.ua/storage/files/National%20Revenue%20Strategy_2030_.pdf) (accessed April 04, 2024).